

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen O.D. (Bf.), vertreten durch APP Steuerberatung, Klaus Fritsch, 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6 wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 20.3.2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 25.1.2017, Strafnummer SN, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10.10.2017 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers und des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass der zu lit. b des Erkenntnisses des Spruchsenates vorgenommene Schulterspruch aufgehoben und in der Sache sowie im Strafausspruch wie folgt entschieden wird:

Der Bf. ist schuldig vorsätzlich Umsatzsteuervorauszahlungen für 1-12/2010 in der Höhe von € 11.176,35 und 1-3/2011 in der Höhe von € 7.561,22 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. deren Höhe bekannt gegeben und damit Finanzvergehen nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Er wird hinsichtlich des unberührt gebliebenen Schulterspruches zu begangenen Abgabenhinterziehungen lt. Spruchpunkt a) des Erkenntnisses sowie zu dem abgeänderten Schulterspruch zu lit. b des Erkenntnisses des Spruchsenates gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2, 21 Abs. 1 und 2 und 23 Abs. 3 FinStrG mit einer Geldstrafe von € 20.000,00 bestraft.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von 50 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG werden die Kosten des verwaltungsbehördlichen und des verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens mit € 500,00 bestimmt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 25.1.2017 wurde der Bf. schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes Wien 1/23, vorsätzlich

a) durch die Abgabe inhaltlich unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatz- und Einkommensteuer für 2007 - 2009, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich

Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 7.250,59

Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 2.315,48

Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 18.359,95

Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 5.301,17

Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 29.265,09

Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 7.632,92

verkürzt zu haben;

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 01 - 12/2010 in Höhe von € 11.176,35, 01 - 03/2011 in Höhe von € 7.561,22 bewirkt zu haben, wobei er den Eintritt der Verkürzungen nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

D habe hiedurch zu

a) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach dem § 33 (1) FinStrG,

b) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach dem § 33 (2) a FinStrG

begangen und werde hiefür nach §§ 33 (5), 21 (1) (2) FinStrG unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 23 (3) FinStrG mit einer Geldstrafe in Höhe von € 28.800.-- bestraft.

Gemäß § 20 (1) FinStrG werde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 72 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500.- und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Zu den Entscheidungsgründen wurde ausgeführt:

"Der finanzstrafrechtlich bisher nicht in Erscheinung getretene Beschuldigte gibt sein dzt. mtl. Einkommen mit € 850.-- an. Es treffen ihn keine Sorgepflichten.

Auf Grund des durchgeföhrten Beweisverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und Verlesung des Strafaktes steht im Zusammenhang mit der Verantwortung des Beschuldigten nachstehender Sachverhalt fest:

Der Beschuldigte betrieb von Anfang 2007 - Mitte 2011 einen unter der Steuernummer 09-StNr. erfassten Einzelhandel über ebay.

Im Zuge einer Bescheidnachkontrolle wurden auf Grund der MIAS Daten nicht gemeldete innergemeinschaftliche Umsätze festgestellt.

Für 2007 waren zuerst am 19.12.2008 Schätzungsbescheide ergangen. Im Zuge der Erledigung der dagegen erhobenen Berufung hat der Beschuldigte sodann Erklärungen, die jedoch nur einen Teil der tatsächlich getätigten Umsätze enthielten, eingebracht. Am 15.06.2011 wurde eine Selbstanzeige erstattet, der jedoch strafbefreie Wirkung nicht zukam.

Im Zuge der sodann zu 09-ABNr. AbNr. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden die im Bp-Bericht vom 15.09.2011 festgehaltenen Feststellungen getroffen, die eine Änderung der Betriebsergebnisse und der darauf entfallenden Abgaben erforderlich gemacht haben.

Bei Nichterfassung der innergemeinschaftlichen Erwerbe in den Erklärungen zur Umsatz- und Einkommenssteuer für 2007- 2009 hielt der Beschuldigte sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, als auch eine Verkürzung der entsprechenden Abgaben ernstlich für möglich und fand sich damit ab.

Bei der Nichterklärung der darauf entfallenden Umsätze in den Umsatzsteuervoranmeldungen 01/2012 - 03/2013 unter gleichzeitiger Nichtentrichtung der jeweiligen Umsatzsteuervorauszahlungen für die bezeichneten Monate hielt der Beschuldigte eine Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen ernstlich für möglich und fand sich damit ab.

Die dadurch bedingten Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für die entsprechenden Monate hielt er für gewiss.

Hinsichtlich der abgeänderten Bescheide wurde ein Rechtsmittelverzicht abgegeben.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren liegt eine geständige Verantwortung vor, jedoch wird das Fehlverhalten hinsichtlich der Umsatzsteuer mit gänzlicher Unbedarftheit erklärt.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

Nach § 33 (1) FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Nach § 33 (3) FinStrG ist eine Abgabenverkürzung u.a. bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Nach § 33 (2) a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich, unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Nach § 8 (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.

Das Verhalten des Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen ist, dass dem Beschuldigten als

realitätsbezogener im Wirtschaftsleben stehender Person, die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen sind. Es war daher mit einem Schulterspruch vorzugehen.

Nach der Bestimmung des § 33 (5) FinStrG wird das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach § 21 (1) (2) FinStrG ist beim Zusammentreffen mehrerer strafbarer Handlungen auf eine einheitliche Geldstrafe zu erkennen.

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

Bei der Strafbemessung war

mildernd: die bisherige Unbescholtenseit, eine teilweise Schadensgutmachung, das längere Zurückliegen der Taten,

erschwerend: die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum, das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen, (§ 23 (2) letzter Satz

FinStrG i.V. mit § 33 (1) Z 1 StGB. Siehe auch 13 Os 41/11w).

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit ist die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruht zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle."

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 20.3.2017 mit folgendem Inhalt:

"Gegen das oben angeführte Erkenntnis, mir zugestellt am 23.2.2017, erhebe ich innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde.

Die Beschwerde richtet sich gegen:

1. Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden den Besteuerungsgrundlagen Sicherheitszuschläge zugerechnet. Die daraus resultierenden Abgaben wurden mir auch finanzstrafrechtlich angelastet.

Ich ersuche, die auf die Sicherheitszuschläge entfallenden Abgaben aus dem strafbestimmenden Wertbetrag auszuscheiden.

2. Schulterspruch nach § 33 (2) a FinStrG:

Ich habe in einem an den Spruchsenat gerichteten Schreiben vom 14.11.2016 dargelegt, dass ich in steuerlichen Belangen unerfahren war und keine Kenntnisse hinsichtlich Detailbestimmungen des Umsatzsteuerrechtes hatte.

Auf dieses Schreiben ist der Spruchsenat überhaupt nicht eingegangen, hat mich diesbezüglich nicht befragt und hat daraus keine Feststellungen getroffen. Mir war grundsätzlich irgendwie klar, dass für Einkommen auch Steuern zu bezahlen sind; dass die Umsatzsteuer monatlich voranzumelden ist und die angemeldeten Beträge monatlich zu entrichten sind, habe ich nicht gewusst.

Ich ersuche, das Verfahren in diesem Punkt einzustellen.

3. Der Spruchsenat hat bei der Strafbemessung gewichtige Milderungsgründe nicht beachtet:

- a) Die reumütige, geständige Verantwortung.
- b) Erstattung einer nicht strafbefreiend wirksam gewordenen Selbstanzeige.
- c) Steuerliche Unerfahrenheit bzw. Unkenntnis.
- d) Lange Verfahrensdauer.

Weiters ersuche ich, meine derzeitige präkere finanzielle Situation, bedingt durch die laufende Gehaltspfändung seitens des Finanzamtes, weitestgehend zu berücksichtigen.

Zur Bestreitung meines Lebensunterhaltes bin ich auf die Unterstützung durch meine Lebensgefährtin angewiesen.

In diesem Zusammenhang muss auch darauf hingewiesen werden, dass ich monatlich rund EUR 1.000,- an Schadengutmachung leiste und bisher schon deutlich mehr als die Hälfte meiner Steuerschuld entrichtet habe.

Ich ersuche, diesen Umstand bei der Strafbemessung noch stärker zu berücksichtigen und insgesamt eine mildere Strafe festzusetzen.

Am 6.10.2017 langte ein mit "Vorbereitender Schriftsatz" bezeichnetes Schreiben der Kanzlei APP Steuerberatung mit folgender Textierung ein:

"Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

wir geben hiermit die Vertretung des Herrn D, Adr., im Finanzstrafverfahren bekannt.

Vorbereitend auf die am 10. Oktober 2017 um 10:45 Uhr stattfindende mündliche Verhandlung dürfen wir ergänzend zu der durch den Bf. eingebrachten Beschwerde vom 20. März 2017 Folgendes ausführen:

Zu 1. Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages

Im Rahmen der Außenprüfung hat das Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg Sicherheitszuschläge in Höhe von 10% der errechneten Einkäufe festgesetzt. Diese betragen für den Prüfungszeitraum:

2011: € 4.536,73

2010: € 6.069,19

2009: € 16.351,50

2008: € 10.348,21

2007: € 4.134,10

Die Sicherheitszuschläge für den Prüfungszeitraum betragen sohin insgesamt € 41.439,73 (brutto). Die darauf entfallende Umsatzsteuer beträgt sohin € 6.906,62.

Die Einkommensteuer wurde ebenfalls unter Berücksichtigung der Sicherheitszuschläge ermittelt, da diese mit 10% der jährlichen Nettoumsätze geschätzt wurde. In den Nettoumsätzen sind die Sicherheitszuschläge enthalten. Die Gesamtnachforderung an Einkommensteuer beträgt für die Jahre 2007, 2008 und 2009 € 15.249,57. 10% davon

würden einen Betrag von € 1.524,96 ausmachen, wenngleich diese Berechnung naturgemäß nicht ganz stimmt.

Sicherheitszuschläge entsprechen im Hinblick auf die im Finanzstrafverfahren geltenden Grundsätze nicht der Vorgabe, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Wirklichkeit zu entsprechen. In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Sicherheitszuschläge von den Unsicherheitsmerkmalen einer notwendigerweise groben Schätzung gekennzeichnet und daher nicht geeignet sind, in ihrem Ausmaß eine Abgabenverkürzung als erwiesen anzunehmen (VwGH 20.12.1994, 89/14/014).

Es ergibt sich sohin für die Jahre 2007 bis 2009 eine Reduktion des strafbestimmenden Wertbetrages von zumindest € 5.138,67 an Umsatzsteuer und € 1.524,96 an Einkommensteuer, insgesamt sohin € 6.663,63.

Für 2010 und 2011 ergibt sich eine Reduktion des strafbestimmenden Wertbetrages in Höhe von € 1.767,65.

Zu 2. Schulterspruch nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden. 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 Beschwerdeführer hat zuvor noch nie Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben müssen. Aufgrund der Unerfahrenheit des Beschwerdeführers und mangelnder Kenntnisse des Umsatzsteuerrechts, insbesondere der Verpflichtung zur Leistung von monatlichen Vorauszahlungen, kann dem Beschwerdeführer ein derart qualifizierter Vorsatz, der für die Anwendung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG Voraussetzung ist, nicht angelastet werden.

In der mündlichen Verhandlung vom 10.10.2017 wurde wie folgt erhoben und festgestellt:
"Bekanntgegeben wird, dass am 6.10.2017 ein Schriftsatz mit Bekanntgabe der Vertretungsübernahme eingelangt ist. Der Schriftsatz wurde der Finanzstrafbehörde als Amtspartei übermittelt.

Verteidiger beruft sich auf diesen Schriftsatz und die Beschwerdeschrift vom 20.3.2017. Vorrangig geht es darum, dass für den Bf. die ausgesprochene Geldstrafe zu hoch erscheint. Es gibt derzeit eine Lohnpfändung, damit werden die offenen Abgabenschuldigkeiten laufend verringert. Die Alternative wäre ein Privatkonskurs. Die

Milderungsgründe wurden bei Verhängung der Strafe durch den Spruchsenat nicht entsprechend berücksichtigt.

Bf.: Mein monatliches Einkommen beträgt € 1.900,-- netto vor der Lohnsteuerpfändung.

Ich habe keine Sorgepflichten, kein Vermögen. Ich habe einen Kredit (€ 15.000,--) und dazu € 300,-- monatlich zu bezahlen.

Vorsitzende (V): Vorhalt der Niederschrift vom 5.12.2011.

Bf.: Ich schließe mich auch heute noch meinen Angaben bei dieser Einvernahme an.

V.: Vorhalt, das im Jahr 2007 mit dem Handel über ebay begonnen wurde. Sie haben dann einen Steuerberater kontaktiert. In der Folge wurde jedoch keine entsprechende Jahreserklärung eingebracht, weswegen die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen geschätzt hat. Dagegen wurde Berufung erhoben und ist am 4. Juni 2009 als Berufungsvorentscheidung ein Umsatzsteuerbescheid ergangen, auf dem angemerkt ist:

"Die Umsatzsteuer war vorzuschreiben, da Sie am 22.8.2007 auf die Befreiung als Kleinunternehmer verzichtet haben, und dieser Verzicht frühestens nach 5 Jahren widerrufen werden kann."

Bf.: Ich kann mich an das Gespräch mit der Steuerberatungskanzlei Steuerberater nicht mehr erinnern, es liegt so lange zurück.

Verteidiger: Ich kann mir auch vorstellen, dass es dazu keine detaillierten Gespräche gegeben hat. Es kann eine Routinehandlung gewesen sein, dass ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung abgegeben wurde. Die Ungewissheit kann nicht zu Lasten meines Mandanten gehen.

Bf.: Es ist richtig, dass ich den Steuerberater in der Folge nicht über den tatsächlichen Umfang meiner Geschäftstätigkeit informiert habe.

V.: Zur bei Prüfungsbeginn erstatteten Selbstanzeige wurden zunächst auf Nachfrage des Steuerberaters Unterlagen vom Finanzamt, die quasi als Kontrollmaterial vorhanden waren, dem Steuerberater übermittelt. Wurde mit Ihnen gesprochen, dass eine Selbstanzeige eingereicht werden soll?

Bf.: Ja, der Steuerberater hat mit mir dazu ein Gespräch geführt.

V.: Vorhalt TZ 1 des Prüfungsberichtes:

Bf.: Es ist richtig, dass ich auch Bargeschäfte getätigt habe. Ich kann keine Angaben zum Gesamtumfang meiner Geschäftstätigkeit machen, da ich nicht über eine vollständige Buchhaltung und vollständige Belege verfüge. Ich habe mich daher mit der Höhe der Schätzungen abgefunden. Ich hatte bis zum Ende der Geschäftstätigkeit einen Steuerberater, nunmehr habe ich keinen Kontakt mehr zur Steuerberatungskanzlei. Mit der Kanzlei bestand lediglich die Vereinbarung, dass Umsatzsteuer- und Einkommensteuerjahreserklärungen gemacht werden.

V.: 2011 haben Sie bestätigt, dass Ihnen die Veranlassung der Abfuhr der monatlich fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen oblegen ist:

Über Hinweis durch den Vertreter, dass er, wenn er sich nicht mehr an seine Angaben im Jahr 2011 erinnern könne, dies auch heute so angeben solle:

Bf.: Ich kann mich nicht mehr erinnern.

Ich habe nie gewusst, dass Umsatzsteuervoranmeldungen am 15. des zweitfolgenden Monats einzureichen und Vorauszahlungen zu begleichen sind.

Ich hatte auch bei Zunahme meiner Umsätze im Jahr 2009 keinen Gedanken daran, wie Unternehmer mit der Umsatzsteuer vorzugehen haben.

V.: C.K. war im Jahr 2011 bei der Schlussbesprechung anwesend, war er Ihr Ansprechpartner in der Steuerberatungskanzlei?

Bf.: Ja!

Verteidiger: Der Bf. ist, wie eingangs erwähnt, an einem Abschluss dieses schon sehr lange dauernden Verfahrens interessiert und in der Sache geständig. Auf eine Einvernahme des ehem. steuerlichen Vertreters wird verzichtet. Für den Fall, der Bestätigung eines Schulterspruches wird nochmals darauf hingewiesen, dass der Betriebsprüfer im Prüfungsbericht hinsichtlich der Zuschätzung das Wort "Sicherheitszuschlag" verwendet hat. Er hat auf die von ihm errechneten Umsätze den Sicherheitszuschlag von 10% draufgerechnet. In einem Strafverfahren ist dem Bf. eine über errechenbare Beträge hinausgehende Schätzung nachzuweisen (Beweislastumkehr). Zudem ist festzuhalten, dass sich das Verfahren über einen außergewöhnlich langen Zeitraum gezogen hat. Auch dies ist für den Fall eines Schulterspruches bei der Strafhöhe zu berücksichtigen.

Amtsbeauftragter beantragt die Abweisung der Beschwerde und bringt vor, dass auch seiner Ansicht nach eine strafrechtlich relevante Umsatzzuschätzung und kein Sicherheitszuschlag vorliegt. Zudem wird darauf verwiesen, dass innergemeinschaftliche Erwerbe unter Verwendung der UID-Nummer getätigt wurden, daher kann es nicht zutreffen, dass der Bf. keinerlei Kenntnisse des für sein Unternehmen notwendigen Umsatzsteuerrechts gehabt habe."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Abs. 3 lit. a: Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, 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 bekanntgegeben 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.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Bundesfinanzgericht hat demnach in freier Beweiswürdigung festzustellen, ob der objektive und subjektive Tatbestand hinsichtlich der durch den Spruchsenat bestraften Taten gegeben ist oder nicht.

Für die Jahre 2007 bis 2009 wurde eine abgabenbehördliche Prüfung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer sowie für 1/2010 bis 3/2011 eine Umsatzsteuernachschaub vorgenommen, deren Ergebnisse im Bericht vom 15.9.2011 festgehalten sind.

Dazu wurde mit 15.6.2011 auch eine Selbstanzeige mit folgendem Inhalt erstattet:

"Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG. Die finanzstrafrechtliche Verfehlung bestand darin, dass ich für die Jahre 2007 bis März 2011 die Umsatzsteuer nicht in der richtigen Höhe gemeldet und auch nicht abgeführt habe.

Ich lege daher die Verkürzung an Umsatzsteuer wie folgt offen:

Abgabenart	Jahr	Erklärt in €	Veranlagt in €	Tatsächlich in €	Verkürzung in €
Umsatzsteuer	2007		328,60	5.467,00	5.138,40
Umsatzsteuer	2008		611,78	13.520,98	12.909,20

Umsatzsteuer	2009	11.461,79		27.476,46	16.014,67
Umsatzsteuer	2010			11.271,70	11.271,70
Umsatzsteuer	1-3/2011			6.821,32	6.821,32

Es ergibt sich somit eine gesamte Verkürzung der Umsatzsteuer in Höhe von € 52.155,29. Die finanzstrafrechtliche Verfehlung begründet sich insbesondere darin, dass ich die tatsächliche Entwicklung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und somit die tatsächliche Verkürzung der Umsatzsteuer und damit zusammenhängende Nichtaufnahme der entsprechenden Erlöse in die "Buchhaltung", verabsäumt habe zu erklären.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ergibt sich nachstehend wie folgt:

Innergemeinschaftliche Erwerbe:

2007	24.850,00
2008	61.459,00
2009	124.893,00
2010	51.235,00
1-3/2011	31.006,00
Gesamtsumme der i.g. Erwerbe	293.443,00
Zuzüglich 10% Rohaufschlag	29.344,30
Gesamtsumme Nettoumsatz	322.787,30

Die Berechnung des Gesamtumsatzes beträgt daher:

Nettoumsatz 322.787,30 x 20 % Steuersatz. Es ergibt sich eine Gesamtumsatzsteuer von € 64.557,46.

Weiters verfüge ich derzeit nicht über die notwendigen Barmittel, um für eine termingerechte und vollständige Begleichung des durch diese Selbstanzeige zu erwartenden Abgabenzurückstandes zu sorgen.

Ich ersuche daher, die Abstattung nach unten stehendem Zahlungsplan zu bewilligen."

"Unter Tz 1 des Prüfungsberichtes wurde ausgeführt, dass folgende Unterlagen vorgelegt wurden. Kopien der Kontoauszüge von Juli 2007 bis März 2011 des Firmenkontos und einige Eingangs- und Ausgangsrechnungen für das Betriebsprüfungsjahr 2008 sowie für den Nachschauzeitraum 2010 und 1. Quartal 2011.

Erst nach Abverlangen wurden auch Kopien des Firmenkontos ab Jänner 2007 sowie Kopien des Privatkontos für den gesamten Überprüfungszeitraum vorgelegt.

Dabei wurde festgestellt, dass der Abgabepflichtige seit Jahren über Ebay handelt und keinerlei Aufzeichnungen darüber geführt wurden. Bei einer Besprechung wurde von ihm

bekanntgegeben, dass die Belege, Eingangs- und Ausgangsrechnungen weder verbucht noch aufgehoben wurden.

Er kaufte unter Angabe seiner UID- Nummer von diversen Lieferanten in Deutschland, Luxemburg und Frankreich Waren ein und verrechnete auf seinen Ausgangsrechnungen auch keine Umsatzsteuer, sondern vertrieb die Waren netto.

Weiters wurden auch Waren bei Ebay eingekauft sowie aus den vorgelegten Eingangsrechnungen von inländischen Unternehmen und Privatpersonen.

Darüber hinaus wurden auch Kartons zum Versenden der Waren erworben. Der Versand durch die Post wurde durch einige Belege nachgewiesen.

Gehandelt wurde zum größten Teil mit CD-ROM und DVD-ROM, Spielkonsolen, Computerspielen sowie auch diversen anderen Artikel wie Feuerzeuge, Bekleidung, Gürtel, Geschirr, TV-Geräte, Kühlschrank usw.

Der überwiegende Teil der Umsätze waren aber Computerzubehör.

Da die Eingangsrechnungen meistens nicht über die Bankkonten bezahlt wurden, sondern per Nachnahme, ist nicht mehr eruierbar wieviele Waren tatsächlich eingekauft wurden.

Viele Verkäufe erfolgten durch Selbstabholung und Barzahlung. Daher gibt es keine Aufzeichnungen wie viele Bareinkäufe nach den Barverkäufen erfolgt sein müssen.

Aus diesen Gründen müssen die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gem. § 184 BAO ermittelt werden.

Tz. 2 Einkäufe 2007

Aufgrund der Bewertungen bei Ebay, den paar vorgelegten Eingangsrechnungen sowie den Kontoauszügen des Privat- und Firmenkontos und den Aufzeichnungen über die getätigten Innengemeinschaftlichen Erwerbe konnten folgende Einkäufe ermittelt werden:

2007:

IG Erwerbe 24.850,70

Firmenkonto 5.748,66

Privatkonto 1.952,54

Einkäufe 2007 32.551,90

Tz. 3 Einkäufe 2008

2008:

IG Erwerbe 61.459,00

Firmenkonto 2.748,48 -

Privatkonto 17.274,03

Einkäufe 2008 81.481 ,51

Tz. 4 Einkäufe 2009

2009:

IG Erwerbe 124.893,00

Firmenkonto 645,07

Privatkonto 3.213,54

Einkäufe 2009 128.751 ,61

Tz. 5 Einkäufe 2010

2010:

IG Erwerbe 51.235,00
Firmenkonto 3.234,00
Privatkonto 1.924,50
Einkäufe 2010 56.393,50

Tz. 6 Einkäufe 1. Qu. 2011

2011:

IG Erwerbe 31.606,00
Firmenkonto 6.761 ,00
Privatkonto 2.876,14
Einkäufe 2011: 41.243,14

Tz. 7 Rohaufschlag

Aufgrund der für die Jahre 2008 und 2009 vorgelegten Eingangs- bzw.

Ausgangsrechnungen konnte ein Rohaufschlag ermittelt werden. Dieser wurde für das Jahr 2008 mit 47,1 brutto ermittelt; Da die Ausgangsrechnungen aber brutto anzusehen sind, verbleibt ein Nettorohaufschlag von 22,55 %.

Für das Jahr 2009 wurde der Nettorohaufschlag mit 30,6 % ermittelt.

Der durchschnittliche Rohaufschlag wurde daher mit 27 % (gerundet) angesetzt und für den ganzen Prüfungszeitraum (2007 - 2009) angesetzt.

2010 erfolgte eine Umstellung der verkauften Artikel. Waren es bisher Datenträger (CD-ROM und DVD- ROM) wurde 2010 und 2011 zum größten Teil mit Computerspielen und Spielkonsolen gehandelt. Hier betrug der Rohaufschlag brutto ca 20 %, sodass, nach Umrechnung zum Nettoumsatz teilweise unter dem Einkaufspreis verkauft worden ist. Daher wird für das Jahr 2010 der Rohaufschlag wie folgt ermittelt. Laut Bewertungen bei Ebay bzw. lt. den Ausgangsrechnungen wurden 70 % Computerspiele und Spielkonsolen verkauft und zu 30 % andere Artikel (Plasmafernseher, Bekleidung, Feuerzeug, Geschirr). Daher wird der Rohaufschlag von 27 % nur für 30 % der Umsätze angewandt.

2011 wurden ausschließlich Spielkonsolen und Computerspiele verkauft. Daher wurde kein Rohaufschlag angesetzt.

Tz. 8 Da wegen der Bareinkäufe und Barverkäufe, durch die IG-Erwerbe und die Bankkonten nicht alle Einkäufe ermittelt werden konnten, musste eine Zuschätzung von 10 % zu den errechneten Einkäufen vorgenommen werden.

Tz. 9 Umsatzsteuer 2007

Einkäufe 2007:	32.552,00
RA 27 %	8.789,04
+ SZ 10 % = Bruttoumsatz	45.475,14
Nettoumsatz	37.895,95
Umsatzsteuer 2007:	7.579,19

Tz. 10 Umsatzsteuer 2008

Einkäufe 2008:	81.482,00
RA 27 %	22.000,14
+ SZ 10 % = Bruttoumsätze	113.830,35
Nettoumsätze	94.858,63
Umsatzsteuer 2008	18.971,72

Tz. 11 Umsatzsteuer 2009

Einkäufe 2009:	128.752,00
RA 27 %	34.763,04
+ 10 % SZ = Bruttoerlöse	179.866,79
Nettoumsätze	149.888,79
Umsatzsteuer 2009	29.977,76

Tz. 12 Umsatzsteuer 2010

Einkäufe 2010: 56.394,00
davon 30 % 16.918,20
davon 70 % 39.475,80
RA 27 % 4.567,91
Summe 21.486,11
Umsätze 60.961,91
+ 10 % SZ = Bruttoumsätze 67.058,11
Nettoumsätze 55.881,75
Umsatzsteuer 2010 11.176,35

Tz. 13 Umsatzsteuer 2011

Einkäufe 2011: 41.243,00
+ 10 % SZ = Bruttoumsätze 45.367,30
Nettoumsätze 37.806,08
Umsatzsteuer 1. Qu. 2011 7.561 ,22

Tz. 14 Einkommensteuer 2007 - 2009

Der Gewinn der Jahre 2007 bis 2009 wird im Schätzungswege mit 10 % der jährlichen Umsätze angesetzt

Umsatz 2007: 37.895,95, Gewinn 2007: 3.789,60
Umsatz 2008: 94.858,63, Gewinn 2008: 9.485,86
Umsatz 2009: 149.988,88, Gewinn 2009: 14.988,88

Die Feststellungen der Betriebsprüfung wurden mit Rechtsmittelverzicht angenommen.

Als Beschuldigter einvernommen hat der Bf. am 5. Dezember 2011 vor der Finanzstrafbehörde wie folgt ausgesagt:

"Einkommensverhältnisse: ca. € 1.700,00 bis € 1.900,00 monatlich netto, keine Sorgepflichten.

Ich war im Zeitraum 2007 bis Mitte 2011 selbständig tätig und habe einen Einzelhandel betrieben (über Ebay). Die Grundaufzeichnungen und die Buchhaltung habe ich gemacht, dies aber unvollständig. Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen wurden nicht gemacht, die Offenlegung erfolgte erst im Rahmen der Selbstanzeige. Ich war am Firmenkonto zeichnungsberechtigt, mir oblag auch die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten. Aufgrund von Unwissenheit und Schlampigkeit kam es zu den gegenständlichen Malversationen."

In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat hat sich der Bf. grundsätzlich schuldig bekannt und vorgebracht, dass er sich mit den steuerlichen Angelegenheiten nicht ausgekannt habe. Er habe zwar einen Steuerberater gehabt, diesem jedoch nicht sämtliche Unterlagen gegeben.

Zu den dem Bf. angelasteten Taten:

Der Bf. hat im Jahr 2007 seine Geschäftstätigkeit aufgenommen und am 22.8.2007 auf die Befreiung für Kleinunternehmer verzichtet.

Wegen Nichtabgabe von Jahreserklärungen mussten die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2007 im Schätzungswege ermittelt werden, dazu ergingen am 28.4.2009 Erstbescheide zur Umsatzsteuer und zur Einkommensteuer. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen wurde mit € 15.000,00 angenommen und eine Umsatzsteuerzahllast von € 3.000,00 festgesetzt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € 10.000,00 angesetzt.

Dagegen wurde Berufung erhoben über die mit Berufungsvorentscheidung vom 4.6.2009 abgesprochen wurde. Betrug die geschätzte Umsatzsteuerzahllast für 2007 zunächst eben € 3.000, wurde mittels Berufung eine Festsetzung in der Höhe von nur € 328,60 erwirkt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit einem Verlust von 2.250,79 € angegeben.

Auf dem Bescheid, der an den steuerlichen Vertreter Steuerberater zugestellt wurde, ist der Vermerk ersichtlich, dass die Umsatzsteuer vorzuschreiben gewesen sei, da am 22.8.2007 auf die Befreiung als Kleinunternehmer verzichtet worden sei und dieser Verzicht frühestens nach fünf Jahren widerrufen werden könne.

Als Verkürzungsbeträge für Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2007 wurden die Differenzbeträge zwischen den erklärten, unrichtigen Zahllasten und den Feststellungen der Betriebsprüfung als vollendete vorsätzliche Abgabenverkürzungen angelastet.

Für das Jahr 2008 wurden unrichtige Jahreserklärungen eingereicht, die zu Abgabenvorschreibungen vom 1.3.2010 geführt haben.

Für das Jahr 2009 wurden ebenfalls unrichtige Jahreserklärungen eingebracht, die zu Abgabenvorschreibungen vom 15.10.2010 geführt haben.

Demnach liegen auch für die Jahre 2008 und 2009 vollendete Abgabenverkürzungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer vor.

Für 2008 wurde ein Umsatz von € 3.058,92 erklärt und ein Verlust an Einkünften aus Gewerbebetrieb von € 3.757,08 geltend gemacht und für 2009 ein Umsatz von € 3.563,33 und ein Verlust von € 4.080,01.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß 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.

Für den gesamten Zeitraum des Gewerbebetriebes des Bf. wurde keine einzige Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht und auch keine Vorauszahlungen entrichtet, demnach wurde gegen die Bestimmung des § 21 UStG verstoßen.

Der Versuch der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer durch die Nichtabgabe der Voranmeldungen für die angelasteten Zeiträume der Jahre 2010 und 2011 liegt nicht vor, da die Taten bereits vor Ablauf der Frist zur Einreichung (in diesem Fall Abberufung) der Jahreserklärungen der Abgabenbehörde bekannt waren.

Zur Selbstanzeige:

Einem Aktenvermerk im Strafakt ist zu entnehmen, dass vor Prüfungsbeginn eine Nachbescheidkontrolle erfolgt und ein Vorhalt ergangen ist, dass laut MIAS Abfrage Differenzen zu den Erklärungen seitens des Bf. festzustellen seien.

Daraufhin hat der steuerliche Vertreter vom Team die genauen Zahlen angefragt und die auf diesem Zahlenmaterial zu innergemeinschaftlichen Erwerben beruhende Selbstanzeige eingebracht.

Gemäß § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG tritt bei Selbstanzeigen Straffreiheit tritt nicht ein, 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.

Infolge des Vorhaltes durch das Team an den Bf. und der Übermittlung des Zahlenmaterials an den durch den Bf. bestellten Steuerberater waren die Taten bereits vor Abgabe der Selbstanzeige entdeckt und dies dem Bf. auch bekannt. Die Selbstanzeige konnte somit keine strafaufhebende Wirkung erzielen.

Zu dem Argument des Bf., es liege hinsichtlich der Zuschätzung von 10 % der ermittelten Umsätze ein finanzstrafrechtlich nicht relevanter Sicherheitszuschlag vor, ist generell festzuhalten, dass Feststellungen abgabenbehördlicher Prüfung als qualifizierte Vorprüfungen auch für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens übernommen werden können.

Auch Schätzungen der Abgabenbemessungsgrundlagen können Grundlage für die Feststellungen einer Abgabenhinterziehung bilden und dienen der Ermittlung der wahren Besteuerungsgrundlagen. Doch kann eine Abgabenhinterziehung nur dann angenommen werden, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0359).

Zur Annahme eines Verkürzungsvorsatzes reicht die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden oder Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, nicht aus.

Unzweifelhaft hat der Bf. keine ordnungsgemäße Buchhaltung geführt und seinen steuerlichen Vertreter vor Erstellung der Steuererklärungen nicht annährend über seinen gesamten Geschäftsumfang in Kenntnis gesetzt.

Er hat auch die Belege über seine Einkäufe und Verkäufe nicht aufgehoben und ist infolge der Barzahlungen auch nicht in der Lage, den Umfang seiner tatsächlichen Geschäftstätigkeit nachzuweisen.

Die mittels Jahreserklärung einbekannten Zahllasten betragen nur einen Bruchteil der dann im Zuge der Prüfung an innergemeinschaftlichen Erwerben errechenbaren tatsächlichen Umsätze.

Über die Mitteilung der Abgabenbehörde an den steuerlichen Vertreter hinausgehend wurden im Zuge der Prüfung weitere Erwerbe an Hand des Firmenkontos und des Privatkontos in beträchtlicher Höhe (siehe oben) festgestellt, daher hat der Bf. auch bei Erstellung der Selbstanzeige seinen steuerlichen Vertreter weiterhin in Unkenntnis über weitere von ihm getätigte Geschäfte gelassen.

Nachdem im Zuge der Prüfung zugestanden wurde, dass eben auch Bargeschäfte getätigten wurden, deren Umfang jedoch mangels Belegmaterial nicht mehr rechnerisch ermittelbar ist, war es abgabenrechtlich gerechtfertigt, nach § 184 BAO mit einer Schätzung vorzugehen.

Diese Schätzung ist als Umsatzzuschätzung auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens übernehmbar, da nach menschlichem Ermessen eben die durch den steuerlichen Vertreter für den Bf. vorgebrachte Verantwortungslinie, es lägen über die an Hand des Kontrollmaterials errechenbaren Einkäufe keine weiteren nachweisbaren Einkäufe vor und liege lediglich ein strafrechtlich nicht relevanter Sicherheitszuschlag vor, nicht mit den Feststellungen der Prüfung zu nicht rechnerisch ermittelbaren Bargeschäften in Einklang zu bringen ist. Da der Bf. zugesteht Bargeschäfte getätigten zu haben und auch diese keinen Eingang in das Rechenwerk und die Steuererklärungen gefunden haben, hat er auch

finanzstrafrechtlich die Konsequenz deren Schätzung als objektiver Tatbestand einer Abgabenverkürzung zu tragen.

Zur subjektiven Tatseite ist hinsichtlich der bewirkten Verkürzungen festzustellen, dass die gesamte Gestaltung der unternehmerischen Tätigkeit des Bf. darauf ausgelegt war Steuerzahlungen nachhaltig zu vermeiden. Es wurden lediglich geringfügigste Umsätze erklärt und Verluste in den Einkommensteuererklärungen lohnsteuermindernd eingesetzt.

Der Bf. hat es demnach nicht nur ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er durch unrichtige Jahreserklärungen eine Abgabenverkürzung bewirken würde, sondern er hat es geradezu darauf angelegt. Trotz grundsätzlich geständiger Verantwortung seit der Erstbefragung Ende 2011 wird die Kenntnis der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen mit Hinweis auf das Berufsbild des Bf. als Beschäftigter bei der Müllabfuhr in Abrede gestellt.

Nach dem Grundsatz in *dubio pro reo* und unter Berücksichtigung des langen Zurückliegens der Taten, was indiziert, dass auch die Erinnerung des ehemaligen steuerlichen Vertreters an die Details der sicherlich geführten Klientengespräche verblasst sein mag, hat den Senat dazu bewogen hinsichtlich der Taten in den Voranmeldungszeiträumen nicht von einer Abgabenhinterziehung sondern lediglich von einer Finanzordnungswidrigkeit auszugehen. Bei einem Abgabepflichtigen, der eine Kleinunternehmerbefreiung geltend gemacht und mittels UID Nummer innergemeinschaftliche Erwerbe getätigkt hat, ist der Senat in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass diese Person auch ein Wissen um eine unterjährige Zahlungsverpflichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen hatte. Der Bf. hat es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er Zahlungspflichten hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen verletzt.

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

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführt Abgabenbetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.

Gemäß § 21 Abs. 1 FinStrG gilt: Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe, Freiheitsstrafe oder Geld- und Freiheitsstrafe zu erkennen. Neben diesen Strafen ist auf Verfall oder Wertersatz zu erkennen, wenn eine solche Strafe auch nur für eines der zusammentreffenden Finanzvergehen angedroht ist.

Abs. 2: Die einheitliche Geld- oder Freiheitsstrafe ist jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht. Es darf jedoch keine geringere Strafe als die höchste der in den zusammentreffenden Strafdrohungen vorgesehenen Mindeststrafen verhängt werden. Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend.

Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt € 88.862,77. Die Strafe, die der Spruchsenat ausgesprochen hat, betrug somit 16,20 % der Strafdrohung.

Als mildernd wertete der Spruchsenat die bisherige Unbescholteneit, eine teilweise Schadensgutmachung, das längere Zurückliegen der Taten, erschwerend: die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum, das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen, (§ 23 (2) letzter Satz FinStrG i.V. mit § 33 (1) Z 1 StGB. Siehe auch 13 Os 41/11w).

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, wobei im Übrigen die § 32 bis 35 des Strafgesetzbuches gelten.

Gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Zu den bereits durch den Spruchsenat als mildernd gewerteten Umständen ist zu ergänzen, dass derzeit nur noch € 29.673,87 von den als strafbestimmender Wertbetrag gewerteten Abgabenschuldigkeiten aushalten und laufend Lohnpfändungen erfolgen. Mildernd ist zudem die nicht strafaufhebende Selbstanzeige und das Wohlverhalten über einen längeren Zeitraum sowie die grundsätzlich geständige Verantwortung.

Erschwerend ist hingegen, die Fortsetzung deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum und der oftmalige Tatentschluss.

Es entsprach der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen als Erschwerungsgrund, wenn dieser Umstand bereits die Höhe der Geldstrafdrohung bestimmte, als dem Doppelverwertungsverbot unterliegend zu werten (OGH 9.9.1997, 14 Os 90/97, 24.11.1992, 14 Os 136/92, 9.11-1989, 12 Os 102/89). Zu 13 Os 41/11w vom 14.7.2011 wurde die Judikatur jedoch dahingehend präzisiert, dass die aggravierende Wertung des Zusammentreffens mehrerer Finanzvergehen nicht gegen das - gemäß § 23 Abs. 2 letzter Satz FinStrG auch im Finanzstrafverfahren zu beachtende - Doppelverwertungsverbot des § 32 Abs. 2 erster Satz StGB verstöße, weil hier zwar die Summe der Verkürzungsbeträge (§ 21 Abs. 2 dritter Satz FinStrG), nicht jedoch der Umstand des Zusammentreffens die Strafdrohung bestimme.

Daher ist verfahrensgegenständlich sehr wohl als erschwerend relevant, dass insgesamt 21 Finanzvergehen zu zwei Deliktstypen über einen längeren Tatzeitraum begangen wurden.

Da sich der Strafrahmen durch die andere rechtliche Wertung der unter lit. b des Erkenntnisses des Spruchsenates bestraften Taten geändert hat, war mit Strafneubemessung vorzugehen.

Festzustellen ist zur Strafbemessung über die aufgezählten Erschwerungs- und Milderungsgründe hinausgehend, dass im gegenständlichen Fall das Finanzstrafverfahren mit Bescheid vom 24. Oktober 2011 eingeleitet wurde und die Vorlage an den Spruchsenat erst am 13. Oktober 2016 erfolgte.

Wegen dieser fünfjährigen, nicht vom Bf. zu vertretende, überlangen Verfahrensliegendauer ist ein gesondert betragsmäßig auszuweisender Abschlag von der Geldstrafe vorzunehmen (VwGH 8.7.2009, 2008/15/0284, OGH 3.11.1999, 13 Os 88/99, OGH 18.5.2016, 13 Os 154/15v).

Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorgaben wird der besondere Umstand der überlangen Verfahrensdauer durch das BFG mit einem Abschlag von € 5.000,00 bedacht.

Die ausgesprochene Geldstrafe ist nach Ansicht des BFG schuld- und tatangemessen und entspricht den spezialpräventiven (der Bf. soll von weiteren Finanzvergehen abgehalten werden) und generalpräventiven Erfordernissen (andere potentielle Nachahmungstäter sollen von Finanzvergehen abgehalten werden).

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zu bemessende Ersatzfreiheitsstrafe von 50 Tagen entspricht dem festgestellten Verschulden des Bf. unter Berücksichtigung der oben genannten Milderungs- und Erschwerungsgründe.

Einer niedrigeren Strafbemessung standen insbesondere generalpräventive Erwägungen entgegen, die es dem Bundesfinanzgericht nicht ermöglichten bei Gefahr einer Beispieldurchsetzung für Nachahmungstäter eine niedrigere Sanktion zu verhängen.

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterung wären beim Finanzamt einzubringen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26.2.2014, Ro 2014/02/0039).

Wien, am 12. Oktober 2017