



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Finanzstrafsenat Feldkirch 1

GZen. FSRV/0004-F/13,
FSRV/0005-F/13

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Feldkirch 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Gerald Daniaux sowie die Laienbeisitzer Dr. Gerhart Bachmann und Wolfgang Baur als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen S, Geschäftsführer, geb. xxxx, whft. XXX, vertreten durch Dr. Hanno Lechner, Rechtsanwalt, 6850 Dornbirn, Hintere Achmühlerstraße 1, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufungen des Beschuldigten vom 25. Jänner 2013 und des Amtsbeauftragten vom 15. Jänner 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Feldkirch als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. November 2012, StrNr. 098/2011/00366-001, nach der am 16. April 2013 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Mag. Horst Ender, sowie des Schriftführers Mag. Erwin Amann durchgeföhrten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

- I.** Die Berufung des Beschuldigten wird als unbegründet abgewiesen.
- II.** Der Berufung des Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates insofern abgeändert, als
 - II.1.** S hinsichtlich der begangenen Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Pkt. 1. des erstinstanzlichen Schuldspruches) gewerbsmäßig

gehandelt hat, indem es ihm darauf angekommen ist, durch die wiederkehrende Erzwingung rechtswidriger Abgabenkredite für die A-GmbH wirtschaftliche Vorteile und sohin sich als deren Mitgesellschafter eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, weshalb er insoweit gewerbsmäßige Hinterziehungen nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 FinStrG zu verantworten hat, und

II.2. über ihn daher unter Bedachtnahme auf Pkt. 2 des erstinstanzlichen Schulterspruches gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1, 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 11.000,00

(in Worten: Euro elftausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** in Höhe von

sechs Wochen

verhängt werden.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Feldkirch als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. November 2012, StrNr. 098/2011/00366-001, wurde S für schuldig erkannt,

im Amtsbereich des genannten Finanzamtes als die abgabenrechtlichen Belange und Interessen wahrnehmender und verantwortlicher geschäftsführender Gesellschafter der beim Finanzamt Feldkirch unter der Steuernummer 123 geführten A-GmbH , FN yyy, mit Sitz in B, fortgesetzt in mehrfachen Tathandlungen an den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten

1. im Zeitraum von März 2011 bis August 2011 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich einerseits unter Unterlassung der Einreichung derselben (Jänner, Februar, März, Mai und Juni 2011) und andererseits unter verspäteter Einreichung der Voranmeldung (April 2011) "bei jeweils gleichzeitiger Nichtentrichtung der Umsatzsteuerzahllasten für diese Voranmeldungszeiträume" eine Verkürzung von

Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 24.947,32 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben, sowie

2. im Zeitraum Oktober 2010 bis Juli 2011 für die Lohnzahlungszeiträume September 2010 bis Juni 2011 vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, in Höhe von insgesamt € 11.530,87 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet [bzw. abgeführt] und der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge auch nicht bekannt gegeben zu haben, nämlich Lohnsteuern (L) in Höhe von € 8.535,37, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen (DZ) in Höhe von € 2.995,50,

und hiemit die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) [zu den Fakten Pkt. 1] und der Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) [zu den Fakten Pkt. 2] begangen zu haben,

weswegen über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 8.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit [gemäß § 20 FinStrG] eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von zwei Wochen verhängt wurden.

Die vom Beschuldigten zu tragenden Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 500,00 bestimmt.

Begründend wurde in dieser Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt, das Finanzamt habe aufgrund von Überwachungsmaßnahmen betreffend die Umsatzsteuer und nach Einsichtnahme in den körperlichen und elektronischen Steuerakt festgestellt, dass für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2011 weder Voranmeldungen eingereicht noch entsprechende Vorauszahlungen an Umsatzsteuer geleistet worden seien. Bei weiterer anlassbezogener Durchsicht des Abgabenkontos sei festgestellt worden, dass auch die entsprechenden Lohnabgaben der Lohnzahlungszeiträume 09-12/2010 (für 09/2010 würden lediglich DB und DZ fehlen) und 01-06/2011 weder termingerecht entrichtet noch gemeldet worden seien.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite wurde vom erkennenden Senat festgestellt, dass der Beschuldigte aufgrund seiner absolvierten Buchhalter- und Bilanzbuchhalterprüfung und knapp dreijährigen Tätigkeit in einer Steuerberater- und Wirtschaftstreuhandkanzlei sowie seiner fast vier Jahre langen Leitung der Buchhaltung und des Finanzwesens einer KG über einen hohen Grad an einschlägiger fachlicher Kompetenz verfügen würde. Es könne daher im Ergebnis kein Zweifel daran bestehen, dass der Beschuldigte im Zeitpunkt der Fälligkeiten der

verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben in genauer Kenntnis seiner Verpflichtungen war und diese bewusst verletzt habe.

Bei der Strafbemessung wurde als mildernd die Mitwirkung des Beschuldigten an der strafrelevanten Sachverhaltsaufklärung, die Unbescholtenheit, die teilweise Schadensgutmachung im Ausmaß von 32 %, seine persönliche und finanzielle Situation, die triste finanzielle Lage des Unternehmens und der Umstand, dass hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume 9/10 (DB + DZ) und 01/11 sowie für Teilbeträge der Voranmeldungszeiträume 12/10 und 01/11 als Gegenwert für die dem Abgabengläubiger unbekannten Lohnabgaben- und Umsatzsteuerschulden (als Vermögensminderung des Fiskus) diesem zumindest Fremdmittel (das am Abgabenkonto der GmbH bestehende Guthaben) zur Verfügung gestanden sind, berücksichtigt, im erschwerenden Bereich hingegen die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Zeitraum.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten, in welcher im Wesentlichen vorgebracht wird, dass er bei seinen früheren Tätigkeiten die Umsatzsteuervoranmeldungen nie über FinanzOnline gemacht habe, somit über keine spezifischen Kenntnisse in der Verarbeitung und elektronischen Handhabung solcher Meldungen und Lohnabgaben verfüge. Er habe dann als Geschäftsführer der A-GmbH entsprechende Voranmeldungen gemacht und diese über FinanzOnline verschickt, jedenfalls von Jänner bis Mai 2011. Dabei sei er davon ausgegangen, dass diese auch entsprechend beim Finanzamt Feldkirch eingelangt seien, da er eine entsprechende Versendungsbestätigung erhalten habe. Auf den regelmäßigen Buchungsmittelungen des Finanzamtes sei jeweils ein Guthaben ausgewiesen gewesen, weshalb er keine Zahlungen an das Finanzamt abgeführt habe. Er sei von einer Gegenverrechnung ausgegangen. Es sei ihm nicht bewusst gewesen, dass das Abgabenkonto nur deshalb ein Guthaben aufgewiesen habe, weil keine Umsatzsteuerbeträge eingebucht worden seien. Bei diesem Sachverhalt könne dem Beschuldigten nicht der Vorwurf gemacht werden, dass er es bewusst unterlassen hätte, Umsatzsteuervoranmeldungen zu machen und die damit verbundenen Abgaben an das Finanzamt abzuführen.

Hinsichtlich der Lohnabgaben bringt der Beschuldigte vor, dass er die Lohnverrechnung an das C übergeben habe. Er sei davon ausgegangen, dass die entsprechenden Meldungen an das Finanzamt erstattet würden. Auch hier habe er gemeint, dass aufgrund der regelmäßigen Buchungsmittelungen über Guthabenbestände keine Überweisungen durchzuführen seien und im Wege der Gegenverrechnung abgerechnet würde. Es könne ihm auch hier nicht der

Vorwurf gemacht werden, er habe bewusst und gewollt die Lohnabgaben nicht gemeldet und nicht entrichtet.

In der Berufung des Amtsbeauftragten wird hiergegen ausgeführt, der Spruchsenat habe sich in seinem Erkenntnis begründungslos nicht mit der vom Amtsbeauftragten in seiner Stellungnahme an diesen angeführten Vorliegen von Gewerbsmäßigkeit bei der Tatbegehung befasst. Eine solche liege gegenständlich vor, weshalb sich der Strafrahmen dementsprechend erhöhen würde und eine höhere Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe zu verhängen sei. Zudem habe der Spruchsenat auch die Milderungsgründe zu stark gewichtet, da die Geldstrafe nur mit 14 % des Strafrahmens ausgemessen und lediglich zwei Wochen Ersatzfreiheitsstrafe verhängt worden seien. Solche Strafen würden dem Gebot der Erzielung der spezial- und generalpräventiven Effektivität einer Strafe nicht gerecht werden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat eine ausführliche Erörterung der Sach- und Rechtslage stattgefunden. Es wird diesbezüglich auf das Verhandlungsprotokoll verwiesen, wobei der Beschuldigte bei seiner bisherigen Verantwortung geblieben ist.

Hinsichtlich seiner nunmehrigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat der Beschuldigte in der Berufungsverhandlung wie folgt u.a. vorgebracht:

Er sei nunmehr selbständig als Einzelunternehmer dergestalt tätig, dass ich gemeinsam mit vier anderen selbständig Tätigen Photovoltaik-Anlagen montiere. Überdies betreibe er mit seinem Schwager seit dem 6. Jänner 2011 ein Gasthaus, welches jeweils von Donnerstag bis Sonntag geöffnet ist. Das Gebäude, in welchem die Gastwirtschaft betrieben wird, gehörte dem Genannten und dem Beschuldigten. Auch werde dort noch eine Wohnung vermietet, wobei sein Anteil an den Mieteinnahmen monatlich € 400,00 betrage.

An der Ladungssadresse wohne er gemeinsam mit seiner Gattin und den beiden Kindern in einem Einfamilienhaus, welches sich im Eigentum des Beschuldigten und seiner Gattin befindet.

Er sei sorgepflichtig für die beiden bereits genannten Kinder im Alter von 8 und 15 Jahren; überdies habe er auch seine Gattin zu unterstützen, welche halbtags als kaufmännische Angestellte bei D tätig ist.

Der Betrieb der A-GmbH sei eingestellt. Verblieben seien ihm daraus lediglich Altschulden im Ausmaß von € 200.000,00 aufgrund von Bankverbindlichkeiten der GmbH, für welche er persönlich die Haftung übernommen hatte.

Zusätzlich habe er weitere Verbindlichkeiten im Ausmaß von € 150.000,00.

Für private Zwecke stünden ihm monatlich etwa € 2.000,00 zur Verfügung.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden.

Für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens haben die Finanzstrafbehörden nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch der subjektiven Tatseite den Nachweis zu führen; bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. die Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen derselben 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 und Anzeigen.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) hat der Unternehmer bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen spätestens am 15. Tag des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wird die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergibt sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr € 30.000,00 nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung (hier nicht relevant).

Gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Gemäß [§ 134 BAO](#) ist die Abgabenerklärung für die Umsatzsteuer bis zum Ende der Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärung ist bis Ende Juni des Folgejahres einzureichen, wenn – wie im gegenständlichen Fall – die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Die Verletzung der o.a. Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung kann beispielsweise derart erfolgen, dass schon der Umsatz – und damit in weiterer Folge die geschuldete Zahllast – zu niedrig erklärt wird, dass zu Unrecht Steuerbefreiungen oder Steuerbefreiungen in überhöhtem Ausmaß geltend gemacht werden, und schließlich auch in der Weise, dass Vorsteuern in einer nicht der Wahrheit entsprechenden Höhe abgesetzt werden. Die gegenständliche Verpflichtung zur Einreichung ordnungsgemäßer Voranmeldungen ist aber auch dann verletzt, wenn diese Voranmeldung nicht zeitgerecht bei der Abgabenbehörde eingereicht wird.

Neben der Verpflichtung zur zeitgerechten Einreichung derartiger Abgabenerklärungen besteht auch die für den Fiskus mindestens ebenso bedeutsame Pflicht des Unternehmers bzw. des Wahrnehmenden des Abgabenschuldners, die gleichsam zu treuen Händen von den seinen Kunden erhaltene Umsatzsteuer auch bis zum Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstages als Vorauszahlung an Umsatzsteuer zu entrichten.

Finanzstrafrechtlich wird unter Bezugnahme auf das oben Gesagte ausgeführt:

Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) macht sich ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen 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.

Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) machte sich eine derartige Person stattdessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie beispielsweise die Existenz des Unternehmens bzw. die unternehmerische Tätigkeit gegenüber dem Fiskus verheimlicht, sodass infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe wie die für das Veranlagungsjahr festzusetzende Umsatzsteuer mit dem Ablauf der gesetzlichen

Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden kann ([§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#), zweite Alternative), oder – im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch – die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit Null oder einem zu niedrigen Betrag anstrebt, indem er beispielsweise die Einreichung der Steuererklärung unterlässt oder in dieser einen zu niedrigen Steuerbetrag deklariert, in der Hoffnung, das Finanzamt würde seinen Angaben Glauben schenken ([§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#), erste Alternative).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen zumindest versuchten derartigen Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 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.

Im gegenständlichen Finanzstraffall ist aber die Tatentdeckung hinsichtlich der Nichteinreichungen der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Nichtentrichtungen der Umsatzsteuervorauszahlungen – siehe das Schreiben der Finanzstrafbehörde erster Instanz an den Beschuldigten vom 29. August 2011, Finanzstrafakt, Bl. 59, in welchem bereits der Verdacht der vom Beschuldigten begangenen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geäußert wurde – noch weit vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungspflicht (30. Juni 2012 bei elektronischer Meldung) für die Jahresumsatzsteuererklärung 2011 erfolgt, sodass eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht in Betracht kommt.

Bedingt vorsätzlich handelt 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.

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verlangt auf der subjektiven Tatseite Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung. Bei einer Wissentlichkeit bezweckt der Täter nicht den tatbildmäßigen Erfolg, sein Ziel ist nicht unbedingt dieser, sondern ein anderer, allenfalls

sogar rechtlich unbedenklicher Erfolg, aber er weiß, dass der verpönte Erfolg sicher mit seiner Handlung verbunden ist. Der Täter sieht also den Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges als gewiss voraus. Diese Schuldform der Wissentlichkeit ist bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG lediglich für den Verkürzungserfolg nötig; für die Pflichtverletzung in Bezug auf die gebotene rechtzeitige Einreichung der Voranmeldung genügt also auch bedingter Vorsatz. Es kommt somit zur Erfüllung des Tatbildes keineswegs darauf an, dass der Täter die Umsatzsteuer überhaupt nicht oder nicht zur Gänze entrichten will, sondern es genügt, dass er zumindest bedingt vorsätzlich seine Verpflichtung zur zeitgerechten Abgabe von Voranmeldungen verletzt und weiß, dass eine fristgerechte Leistung der Umsatzsteuervorauszahlung unterbleibt, er sohin eine Verkürzung der Umsatzsteuer für gewiss hält.

Im Unterschied zu § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich derartige 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.

Einige Tatbestandsvoraussetzung des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist somit die vom Eventualvorsatz umfasste Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr von Selbstbemessungsabgaben bis zum fünften Tag der Fälligkeit. Strafbefreiend wirkt aber, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekanntgegeben wurde. Ob den Beschuldigten ein Verschulden an der nicht zeitgerechten Meldung dieser Selbstbemessungsabgaben trifft, ist nicht tatbestandsrelevant, da es sich lediglich um einen objektiven Strafbefreiungsgrund handelt.

Dieser Tatbestand käme beispielsweise auch dann zum Tragen, wenn weder eine vorsätzliche Verkürzung von Jahresumsatzsteuer im Sinne des § 33 Abs. 1 leg.cit. noch eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a leg.cit. in Frage kommt (letzteres beispielsweise, weil zwar eine vorsätzliche Nichtentrichtung spätestens am Fälligkeitstag bzw. bis zum fünften Tag nach Fälligkeit, nicht aber eine vorsätzliche Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen erweislich wäre).

Zur Sache ist im gegenständlichen Fall konkret auszuführen:

Im Rahmen von Überwachungsmaßnahmen hinsichtlich Umsatzsteuer wurde von der Abgabenbehörde betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2011 festgestellt, dass hierfür weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet worden sind. Es wurden hierauf die monatlichen Zahllisten mit jeweils € 3.000,00 gemäß [§ 184 BAO](#) geschätzt und wurde die Umsatzsteuer mit Bescheiden vom 24. August 2011 (01-03/2011 und 04-06/2011) festgesetzt. Ebenfalls am 24. August 2011 wurde die Umsatzsteuervoranmeldung vom Beschuldigten via FinanzOnline für 04/11 eingereicht und auf dem Abgabenkonto verbucht.

Schließlich hat der Beschuldigte anlässlich seiner Einvernahme am 12. Oktober 2011 die Umsatzsteuervoranmeldungen nachgereicht, weshalb die geschätzten Beträge berichtigt und mit Bescheiden vom 14. Oktober 2011 neu festgesetzt wurden.

Hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Zeiträume stellt sich somit folgende Situation dar:

Die am 15. März 2011 fällige Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2011 in Höhe von € 7.385,54 wurde weder rechtzeitig gemeldet noch entrichtet.

Die am 15. April 2011 fällige Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 2011 in Höhe von € 4.089,32 wurde weder rechtzeitig gemeldet noch entrichtet.

Die am 16. Mai 2011 fällige Umsatzsteuervorauszahlung für März 2011 in Höhe von € 7.267,78 wurde weder rechtzeitig gemeldet noch entrichtet.

Die am 15. Juni 2011 fällige Umsatzsteuervorauszahlung für April 2011 in Höhe von € 1.972,78 wurde weder rechtzeitig gemeldet noch entrichtet.

Die am 15. Juli 2011 fällige Umsatzsteuervorauszahlung für Mai 2011 in Höhe von € 2.575,11 wurde weder rechtzeitig gemeldet noch entrichtet.

Die am 15. August 2011 fällige Umsatzsteuervorauszahlung für Juni 2011 in Höhe von € 1.656,79 wurde weder rechtzeitig gemeldet noch entrichtet.

Weiters hat die die Finanzstrafbehörde erster Instanz im Untersuchungsverfahren beim Produktmanagement des BMF eine „Log-File Auswertung“ der „FinanzOnline“ (FON)-Aktivitäten in Auftrag gegeben, welche den Beweis erbracht hat, dass der Beschuldigte für die Voranmeldungszeiträume 01 und 02/2011 keine Umsatzsteuervoranmeldungen via FinanzOnline gemeldet hat und für die Voranmeldungszeiträume 03-06/2011 die Umsatzsteuervoranmeldungen via FinanzOnline wesentlich verspätet gemeldet hat.

Wie im Spruchsenatserkenntnis in hervorragender Weise ausgeführt, hätte sich die Kontogeburung bei rechtskonformer Meldung und Zahlung folgendermaßen dargestellt:

Buchungstag	Abgabenart	Zeitraum	FT/ET	Betrag	(Tages)Saldo
01.10.10			15.09.10	0,00	795,04
	U	07/10		-17.569,95	-16.774,91
04.10.10				16.774,91	0,00
05.10.10	K	10-12/10	28.09.10 15.11.10	-408,00 138,00	-270,00
28.10.10	U	08/10	15.10.10	-495,39 23,73	-270,00
	L	09/10	15.10.10	471,66	-91,91
	DB	09/10		178,09	-76,48
	DZ	09/10		15,43	
15.11.10	L	10/10	15.11.10	1.219,60	1.143,12
	DB	10/10		325,92	1.469,04
	DZ	10/10		28,25	1.497,29
29.11.10	U	9/10	15.11.10	1.445,60	2.942,89
15.12.10	L	11/10	15.12.10	1.389,54	4.332,43
	DB	11/10		538,51	4.870,94
	DZ	11/10		46,67	4.917,61
17.01.11	L	12/10	17.01.11	1.219,60	6.137,21
	DB	12/10		325,92	6.463,13
	DZ	12/10		28,25	6.491,38
09.02.11	U	10/10	15.12.10	-9.975,37	-3.483,99
15.02.11	L	01/11	15.02.11	1.557,85	-1.926,14
	DB	01/11		402,98	-1.523,16
	DZ	01/11		34,92	-1.488,24
25.02.11	U	12/10	15.02.11	3.246,04	1.757,80
	K	01-03/11	15.02.11	136,00	1.893,80
09.03.11	U	11/10	18.01.11	-5.044,88	-3.151,08
15.03.11	U	01/11	15.03.11	7.385,44	4.234,36
	L	02/11		1.233,41	5.467,77

	DB DZ	02/11 02/11		290,55 25,18	5.758,32 5.783,50
15.04.11	U	02/11	15.04.11	4.089,32	9.872,82
	L	03/11		1.267,81	11.140,63
	DB	03/11		290,55	11.431,18
	DZ	03/11		25,19	11.456,37
15.05.11	U	03/11	15.05.11	7.267,78	18.724,15
	L	04/11		196,86	18.921,01
	DB	04/11		85,16	19.006,17
	DZ	04/11		7,38	19.013,55
25.05.11	K	04-06/11	16.05.11	136	19.149,55
15.06.11	U	04/11	15.06.11	1.972,78	21.122,33
	L	05/11	196,86		21.319,19
	DB	05/11	85,16		21.404,35
	DZ	05/11	7,38		21.411,73
15.07.11	U	05/11	15.07.11	2.575,11	23.986,84
	L	06/11		253,84	24.240,68
	DB	06/11		170,35	24.411,03
	DZ	06/11		14,76	24.425,79
15.08.11	U	06/11	15.08.11	1.656,79	26.082,58

Die Aktenlage stützt die erstinstanzliche Entscheidung in objektiver und subjektiver Hinsicht. Insbesondere widerlegt die o.a. Log-file-Auswertung zweifelsfrei die ursprüngliche Version der angeblichen technischen Fehler, die den Beschuldigten an der zeitgerechten Übersendung der Voranmeldungen gehindert hätten. Die Aufstellung der Kontogebarung bei ordnungsgemäßer Meldung der Selbstbemessungsabgaben widerlegt auch in überdeutlicher Art und Weise den Einwand, dass ohnehin ein ausreichendes Guthaben am Abgabenkonto zur Abdeckung der – und das ist gegenüber dem Berufungswerber ausdrücklich zu betonen, da er das freilich wusste – ohnehin erst nach deren tatsächlicher Bekanntgabe buchungsfähigen verfahrensgegenständlichen Abgaben (denn vorher waren diese der Abgabenbehörde ja eben durch deren Nichtbekanntgabe gänzlich unbekannt) vorhanden gewesen wäre.

Warum der Beschuldigte, dessen intellektuelle und beruflichen Befähigungen ihm einen besonders leichten Zugang zur rechnerischen Erfassung buchhalterischer Sachverhalte ermöglichten, sich hinsichtlich der Dimension der Abgaben in Relation zum Guthaben in einem

– wie oben dargestellt – derart hohen Ausmaß geirrt haben sollte, bleibt unerfindlich und ist sein diesbezügliches Vorbringen aufgrund seiner weit überdurchschnittlichen professionellen Fachkenntnisse (absolvierte Buchhalter- und Bilanzbuchhalterprüfung, knapp dreijährigen Tätigkeit in einer Steuerberater- und Wirtschaftstreuhandkanzlei, fast vier Jahre lange Leitung der Buchhaltung und des Finanzwesens einer KG) hinsichtlich von Finanzgebarungen völlig unglaublich. Es entspricht vielmehr der allgemeinen Lebenserfahrung, dass – wie auch im gegenständlichen Fall – bei einer finanziellen Notsituation ein Abgabenpflichtiger bzw. die abgabenrechtlichen Verpflichtungen Wahrnehmender, sofern er die Möglichkeit hierzu hat, andere private Gläubiger bevorzugt bedient und der Abgabengläubiger zumindest temporär das Nachsehen hat.

Für den Berufungssenat erschließt sich vielmehr aufgrund der Akten- und Beweislage ein planmäßiges Vorgehen des Beschuldigten, welcher in Anbetracht der krisenhaften Entwicklung im Unternehmen die Entscheidung getroffen hat, vom Fiskus für die A-GmbH rechtswidrige Abgabenkredite zu erzwingen. Dieses ist ihm auch gelungen; letztendlich blieben Selbstbemessungsabgaben, darunter gleichsam zu treuen Handen vereinnahmte Umsatzsteuern und Lohnabgaben, im Ausmaß von 68 % auf Dauer für die Republik Österreich verloren.

Der Beschuldigte hat solcherart hinsichtlich der Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer auch eine gewerbsmäßige Begehung im Sinne des [§ 38 Abs. 1 FinStrG](#) zu verantworten:

Gewerbsmäßigkeit liegt dann vor, wenn der Täter in der Absicht handelt, sich durch wiederholte Begehung eine fortlaufende Einnahme, also eine ständige oder doch für längere Zeit wirkende Einnahmequelle zu verschaffen, wobei zur Annahme der Gewerbsmäßigkeit nach Lehre und Rechtsprechung auch eine einzige Tat genügt, sofern dadurch die erwähnte Absicht zum Ausdruck kommt. Gewerbsmäßig handelt daher der, dessen Absicht darauf gerichtet ist, sich durch die Wiederholung der strafbaren Handlungen eine regelmäßige Einnahmequelle zu verschaffen.

Gewerbsmäßigkeit setzt nämlich die manifeste Absicht des Täters voraus, durch öftere Wiederholung der Tat entweder eine regelmäßige oder aber doch für längere Zeit wirkende Einnahmequelle in der Bedeutung eines wiederkehrenden Mittelzuflusses zu erschließen (OGH vom 29. Oktober 1991, [11 Os 101/91](#), EvBl 1992/63).

Auf Grund des objektiv und subjektiv erwiesenen Sachverhaltes steht fest, dass die Abgabenhinterziehungen des Beschuldigten in rechtlicher Hinsicht als gewerbsmäßig zu

qualifizieren sind. Der Tatplan des Beschuldigten ist darauf gerichtet gewesen, Umsatzsteuer solange als möglich zu verkürzen und die auf diese Weise nicht abgeführt Umsatzsteuer für andere Zwecke als für die Abführung an den Abgabengläubiger zu verwenden. Diese Verfügbarkeit der Mittel auf der gegenüber dem Fiskus erzwungenen Kredite hat den Beschuldigten in die Lage versetzt, das in der Krise befindliche Unternehmen, an welchem er im Wege der GmbH zu drei Viertel beteiligt gewesen ist, am Laufen zu halten, indem andere, aus seiner Sicht für das Überleben des Betriebes existenznotwendige Ausgaben beglichen wurden; gerade diesen wirtschaftlichen Vorteil hat er sich durch die Hinterziehungen der Umsatzsteuervorauszahlungen verschafft.

Wie in dem angefochtenen Spruchsenatserkenntnis angeführt, wurde bei weiterer anlassbezogener Durchsicht des Abgabenkontos festgestellt, dass auch die entsprechenden Lohnabgaben der Lohnzahlungszeiträume 09-12/2010 (für 09/2010 fehlen DB und DZ) und 01-06/2011 weder entrichtet und auch nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit der Abgabenbehörde bekanntgegeben worden sind. Die Höhe dieser Lohnabgaben wurde anlässlich der aufgrund des Konkurses durchgeföhrten GPLA-Prüfung festgestellt und festgesetzt, wobei bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages von insgesamt € 11.530,87 (L, DB, DZ) die Daten aus der GPLA-Prüfung übernommen und die Masseforderungen 2011 (L: € 60,88, DB: € 27,67, DZ: € 2,40) in Abzug gebracht wurden. Betreffend die Ordnungsmäßigkeit der Lohnkonten wurden keine negativen Feststellungen getroffen.

Somit setzen sich die Lohnabgaben wie folgt zusammen: 09/10: DB: € 178,09, DZ: € 15,43; 10/10: L: € 1.219,60, DB: € 325,92, DZ: € 28,25; 11/10: L: € 1.389,54, DB: € 538,51, DZ: € 46,67; 12/10: 12/10: L: € 1.219,60, DB: € 325,92, DZ: € 28,25; 01/11: € 1.557,85, DB: € 402,98, DZ: € 34,92; 02/11: € 1.233,41, DB: € 290,55, DZ: € 25,18; 03/11: L: € 1.267,81, DB: € 290,55, DZ: € 25,19; 04/11: L: € 196,86, DB: € 85,16, DZ: € 7,38; 05/11: L: € 196,86, DB: € 85,16, DZ: € 7,38; 06/11: L: € 253,84, DB: € 170,35, DZ: € 14,76.

Die Tathandlung nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG besteht ausschließlich in der zumindest bedingt vorsätzlichen Unterlassung der Entrichtung oder Abfuhr der im Gesetz angeführten Abgaben über den fünften Tag nach Fälligkeit hinaus, ohne dass bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wird. Auf Grund der unbestrittenen Tatsache, dass dem Beschuldigten die Termine zur Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben bekannt waren und er auch der zur Entrichtung dieser Abgaben Verpflichtete war, ist die subjektive Tatseite zweifelsfrei erwiesen, nämlich, dass der

Berufungswerber mit zumindest bedingtem Vorsatz die Termine zur Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben versäumt hat. Ob ihm als Steuerpflichtigen an der Unterlassung der fristgerechten Bekanntgabe der geschuldeten Beträge ein Verschulden trifft, ist hierbei irrelevant (vgl. bereits VwGH vom 3. 11. 1992, Zl. 92/14/0147). D.h., es kann den Beschuldigten finanzstrafrechtlich nicht entlasten, wenn er behauptet, er wäre der Meinung gewesen, dass die Meldung der Lohnabgaben an das Finanzamt durch das C vorgenommen würde. Hinsichtlich seines Vorbringens, er habe gemeint, es sei noch ein ausreichendes Guthaben auf dem Konto zur Abdeckung der Lohnabgaben vorhanden, wird auf die o.a. Ausführungen des Berufungssenates betreffend das Guthaben hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllasten verwiesen.

Irgendwelche Ausführungen hinsichtlich der Kenntnis der abgabenrechtlichen Verpflichtungen durch den Beschuldigten erübrigen sich, das Wissen ob dieser wurde von ihm zu keinem Zeitpunkt bestritten und ist aufgrund der Ausbildung und beruflichen Tätigkeiten des Beschuldigten ohne irgendeinen Zweifel abschließend vorhanden.

Auch ist die Höhe der verfahrensgegenständlichen Abgaben unbestritten und erübrigt sich demzufolge ein Eingehen auf die jeweiligen Bemessungsgrundlagen.

Der Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist somit durch das Verhalten des Beschuldigten in objektiver und subjektiver Weise erfüllt.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

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. Bei Abwägung der Schuldzumessungsgründe ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen. Im Übrigen gelten die [§§ 32 bis 35 StGB](#) sinngemäß.

Gemäß [§ 23 Abs. 4 FinStrG](#) ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier betreffend die Abgabenhinterziehungen und Finanzordnungswidrigkeiten 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.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet. Gemäß [§ 38 Abs. 1 FinStrG](#) ist mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, zu bestrafen, wer derartige Abgabenhinterziehungen gewerbsmäßig begeht.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG werden Finanzordnungswidrigkeiten im Sinne des § 49 Abs. 1 lit. a leg.cit. mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführtten Abgabenbeträge geahndet.

Dabei ist gemäß § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG auf eine einheitliche Geldstrafe zu erkennen, für welche die Summe dieser zusammentreffenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

Die vom Gesetzgeber angedrohte höchstmögliche Geldstrafe beträgt deshalb ausgehend von den Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in Höhe von € 24.947,32 X 3 = € 74.841,96 zuzüglich der relevanten Beträge nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von insgesamt € 11.530,87 : 2 = € 5.765,43 somit insgesamt € 80.607,40.

Bei einem durchschnittlichen Verschulden, einer Gleichgewichtung der Milderungs- und Erschwerungsgründe und einem Abschlag um ein Drittel hinsichtlich der Verkürzungen von Umsatzsteuervorauszahlungen (zur Honorierung der tatbildimmanenten nur vorübergehenden Abgabenvermeidung des Tatbestandes nach § 33 Abs. 2 lit. a im Vergleich zur dauerhaften Hinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG) ergibt sich solcherart ein Ausgangswert von € 28.000,00.

Dem Erschwerungsgrund der Vielzahl an deliktischen Angriffen stehen aber als mildernd gegenüber die Mitwirkung des Beschuldigten an der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte (indem UVAs nachgeholt wurden und die Lohnabgaben nachträglich betraglich bekanntgegeben wurden), seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit, die finanzielle Zwangslage des Unternehmens und seine Arbeitsüberlastung, welche ihn zu seinen Säumnissen verleitet haben, und die teilweise Schadensgutmachung, sodass in gesamthafter Abwägung der Ausgangswert auf € 24.000,00 abzumildern war.

Die Sorgepflichten des Beschuldigten, wie von ihm dargestellt, berechtigten zur Vornahme eines Abschlages auf € 19.000,00; seine nunmehrige angespannte wirtschaftliche Lage – wie von ihm dargestellt – lässt einen weiteren Abschlag auf € 11.000,00, das sind lediglich 13,65 % der Strafdrohung, zu.

Der Berufungssenat vermag diese Milde auch damit zu begründen, dass dem Eindruck nach das verfahrensgegenständliche Fehlverhalten des zuvor den abgabenrechtlichen Werten Beachtung schenkenden Täters auch eben speziell in der damaligen besonderen Krisenlage begründet gewesen ist und solcherart für die weitere Zukunft auf ein Wohlverhalten des Beschuldigten gehofft werden kann.

Die äußerst milde Bestrafung darf den Beschuldigten aber nicht in die Irre führen; ein nochmaliges Fehlverhalten, beispielsweise im Zuge seiner nunmehrigen unternehmerischen Betätigungen, hätte in Anbetracht der nunmehrigen Vorstrafe eine wohl empfindlichere Sanktion zu Folge.

Die obigen Ausführungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber der Umstand der derzeitigen schlechten Finanzlage des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG und waren unverändert zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. April 2013

