



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0044-W/06

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 1 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 13 und § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 16. April 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 23. Februar 2006, SpS, nach der am 12. September 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Schuldspruch Punkt 1) des angefochtenen Erkenntnisses, welcher im Übrigen unverändert aufrecht bleibt, hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungszeiträume des Jahres 1998 dahingehend abgeändert, dass für die Monate Jänner bis Mai und September bis Dezember 1998 eine Verkürzung in Höhe von € 1.035,74 bewirkt wurde (bisheriger Zeitraum 1-12/98) und dass der Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuervorauszahlungen Februar bis Oktober 2004 richtig auf € 4.415,92 (statt bisher 2-10/04 in Höhe von € 8.200,00) zu lauten hat.

Des Weiteren wird das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates im Schuldspruch Punkt 2) und im Strafausspruch aufgehoben und insoweit in der Sache selbst erkannt:

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Berufungswerber (Bw.) wegen des Verdachtes der versuchten Abgabenhinterziehung von Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 20.348,39 gemäß § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 13 FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren eingestellt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Bw. für den in abgeänderter Form aufrecht bleibenden Schuldspruch Punkt 1) des angefochtenen Erkenntnisses eine Geldstrafe in Höhe von € 6.800,00 und eine gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 17 Tagen verhängt.

Der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses bleibt unverändert.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 23. Februar 2006, SpS, wurde der Bw. der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 iVm § 13 FinStrG und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Prokurist der Fa. P-GmbH vorsätzlich

1.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe vom § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt und dies nicht für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, und zwar für 1-12/98 in Höhe von € 1.035,74, 1-12/99 in Höhe von € 4.580,05, 1-12/2000 in Höhe von € 2.189,63, 2, 5-11/2002 in Höhe von € 4.836,13, 12/2002 in Höhe von € 175,82, 10-11/2003 in Höhe von € 1.054,05, 1/2004 in Höhe von € 990,64 und 2-10/2004 in Höhe von € 8.200,00; und weiters

2.) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 2001 eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 20.348,39 zu bewirken versucht habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 16.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 40 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG wurde die Haftung der Fa. P-GmbH für die über den Bw. verhängte Geldstrafe ausgesprochen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. im Tatzeitraum Prokurist der Fa. P-GmbH gewesen sei. Zumindest im Jahr 2002 hätten ihn Sorgepflichten für vier Kinder getroffen, er sei finanzstrafbehördlich vorgemerkt.

Bei Durchsicht der Veranlagungsakten sei festgestellt worden, dass die Umsatzsteuerveranlagungen 1998 bis 2000 im Schätzungswege erfolgt und im Zuge eines Berufungsverfahrens korrigiert worden seien.

Für die Monate Jänner bis Dezember 2001 und Jänner bis November 2002 seien keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, geschweige denn entrichtet worden.

Mit Bescheid vom 21. Jänner 2003 sei die Einleitung des Finanzstrafverfahrens betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000 erfolgt, welcher jener Betrag zugrunde gelegt worden wäre, der zu diesem Zeitpunkt noch im Rückstand enthalten gewesen sei.

Am 15. Dezember 2004 sei das Finanzstrafverfahren präzisiert worden, da in der Zwischenzeit die Umsatzsteuer 2001 im Schätzungswege veranlagt und die Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2002, Jänner bis Dezember 2003 und Jänner 2004 im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung festgesetzt worden seien.

Gleichzeitig sei die Einleitung eines weiteren Finanzstrafverfahrens betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen Dezember 2002, Oktober und November 2003 und Jänner 2004 erfolgt, welchen die Feststellungen der erwähnten Umsatzsteuersonderprüfungen zugrunde gelegt worden seien.

Da bei Überprüfung des Abgabekontos festgestellt worden sei, dass auch für die Monate Februar bis Oktober 2002 weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet worden seien, sei ebenfalls am 15. Dezember 2004 die diesbezügliche Einleitung des Finanzstrafverfahrens in noch zu bestimmender Höhe erfolgt.

Die Umsatzsteuervorauszahlungen Februar bis September 2004 seien im Schätzungsverfahren festgesetzt worden, gegen den Bescheid sei Berufung eingelegt worden, mangels Behebung festgestellter Mängel sei jedoch die Berufung als zurückgenommen erklärt worden.

In der Folge seien weiterhin keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet worden, weshalb ein weiteres Finanzstrafverfahren wegen Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate November und

Dezember 2004 und Jänner bis Juli 2005 eingeleitet worden sei, welches jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens sei.

Der Bw. habe sich trotz Einladung bei der Strafsachenstelle nicht geäußert und sei auch zur mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat erst verspätet erschienen.

Im vorliegenden Fall seien im Faktum 1) die im Spruch angeführten Abgabenverkürzungen durch Nichtentrichtung eingetretenen, im Falle des Faktums 2) sollten diese eintreten. Dadurch sei das Tatbild objektiv erfüllt.

Da der Bw. als für die abgabenbehördlichen Belange der GmbH verantwortlicher Prokurist nicht nur von der Tätigkeit, sondern auch aufgrund seiner beruflichen Laufbahn zweifellos von seiner Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Einbringung von Steuererklärungen gewusst habe, auf welche Verpflichtungen er durch wiederholte Einleitungen von Finanzstrafverfahren auch eindringlich hingewiesen worden sei, wobei er auch gewusst habe – mangels Bestehens von Guthaben bei der Abgabenbehörde, dass eine Abgabenverkürzung eintreten werde, habe er die Tatbilder auch subjektiv zu vertreten und sei nach den angezogenen Gesetzesstellen schuldig zu erkennen gewesen.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd eine geringfügige Schadensgutmachung und die Sorgepflichten für vier Kinder, als erschwerend hingegen die einschlägigen Vormerkungen, wie die zweifache Qualifikation des § 33 FinStrG.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 16. April 2006, mit welcher der Bw. die Überarbeitung des Erkenntnisses vom 23. Februar 2006 und sofern notwendig, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die unter Punkt 1) des angefochtenen Erkenntnisses angeführten Werte an Umsatzsteuer Jänner bis Dezember 1998 in Höhe von € 1.035,74, Umsatzsteuer Jänner bis Dezember 1999 in Höhe von € 4.580,05 und Umsatzsteuer Jänner bis Dezember 2000 in Höhe von € 2.189,63 aus Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz vom 31. Jänner 2002 resultieren würden, gegen welche Berufung eingebracht worden sei. Gleichzeitig mit der Einbringung der Berufung sowie der hierfür notwendigen Jahreserklärungen sei ein Antrag auf Überrechnung eines Steuerguthabens in Höhe von € 7.354,62 eingebracht worden. Dieses überrechnete Steuerguthaben sei gleichzeitig mit Erledigung der Berufung am 28. Juni 2002 eingelangt. Die abgegebenen Steuererklärungen hätten den Charakter einer Selbstanzeige gehabt, durch das termingerechte Einlangen der

Überrechnung seien die Abgaben zur Gänze bezahlt worden und somit kein strafrechtlich relevanter Tatbestand gegeben.

Die Umsatzsteuer für Februar bis Oktober 2004 sei mit Bescheid vom 13. Dezember 2004 in Höhe von € 7.200,00 festgesetzt worden. Die mittlerweile beim Finanzamt eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldungen würden einen Bemessungswert von € 4.415,92 ergeben.

Der unter Punkt 2) des Spruchsenatserkenntnisses angeführte Wert an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 20.348,39 sei in Folge einer Schätzung per 10. November 2003 durch die Abgabenbehörde erster Instanz ermittelt worden. Gegen diese Schätzung sei am 7. Dezember 2003 ein Rechtsmittel sowie die Steuererklärungen 2001 eingebracht worden. Die Umsatzsteuererklärung 2001 weise einen Überschuss von S 21.483,00 (€ 1.561,23) auf. Warum seitens der Strafbehörde noch immer der Wert der Schätzung angegeben werde, entziehe sich der Erkenntnis des Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 13 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Abs. 2: Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

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

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- und Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige 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 offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub "zwei Jahre" nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit

der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen (BGBl 1985/571 ab 1986).

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 bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder (BGBl. 1985/571 ab 1986)

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.

Abs. 5: Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstraßbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; „bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.“

Dem erstinstanzliche Erkenntnis des Spruchsenates liegt in Bezug auf die festgestellte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG [Punkt 1) des Spruches] in objektiver Hinsicht folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bw. hat als verantwortlicher Prokurist der Fa. P-GmbH die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis Mai und September bis Dezember 1998 mit einer Zahllast von insgesamt € 5.901,97 (und zwar für 1/98 in Höhe von S 9.571,00, 2/98 in Höhe von S 6.712,00, 3/98 in Höhe von S 7.346,00, 4/98 in Höhe von S 7.088,00, 5/98 in Höhe von S 7.703,00, 9/98 in Höhe von S 3.256,00, 10/98 in Höhe von S 8.458,00, 11/98 in Höhe von S 17.840,00 und 12/98 in Höhe von S 13.239,00) nicht zeitgerecht bis zum Fälligkeitstag durch Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen gemeldet und auch die entsprechenden Vorauszahlungen an Umsatzsteuern nicht entrichtet. Für die Monate Februar bis Mai und September bis Dezember 1998 erfolgte die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen dabei im Berufungswege nach erfolgten schätzungsweisen Festsetzungen der Umsatzsteuervorauszahlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz. Durch diese schätzungsweisen Festsetzungen war die Tat im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG zum Zeitpunkt der Selbstanzeige insoweit bereits entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt, weswegen die in der Folge im Berufungswege eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldungen schon aus diesem Grund keine strafbefreiende Wirkung entfalten konnten.

Bei Überprüfung der objektiven Tatseite ist der Berufungssenat jedoch zum Ergebnis gelangt, dass die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Juni 1998 am 23. Juli 1998 zeitgerecht gemeldet und entrichtet wurde, sodass insoweit das Delikt der Abgabenhinterziehung gemäß

§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht verwirklicht sein kann. Für den Monat Juli 1998 wurde die Umsatzsteuervorauszahlung am 21. September 1998 sowie für den Monat August 1998 am 27. Oktober 1998 gemeldet und auch zeitgleich entrichtet. Für die Monate Juli und August 1998 liegt daher eine strafbefreiende Selbstanzeige vor.

Wie bereits dargelegt ist das Delikt der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Monate Jänner bis Mai und September bis Dezember 1998 mit einem Verkürzungsbetrag von € 5.901,97 (S 81.213,00) in objektiver Hinsicht zweifelsfrei verwirklicht. Aufgrund des Umstandes, dass das gegenständliche Erkenntnis des Spruchsenates ausschließlich durch den Bw. angefochten wurde, war jedoch, entsprechend der Bestimmung des § 161 Abs. 3 FinStrG, eine Änderung des Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten nicht zulässig, sodass für den durch den Berufungssenat zu berichtigenden Zeitraum Jänner bis Mai und September bis Dezember 1998 weiterhin von einem dem erstinstanzlichen Erkenntnis zugrunde gelegten Verkürzungsbetrag von € 1.035,74 zugunsten des Bw. auszugehen ist.

Auch die Monate Jänner bis Dezember 1999 wurden durch den Bw. bis zum Fälligkeitstag weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet. Für die Monate Jänner bis April 1999 wurden daher ursprünglich die Umsatzsteuervorauszahlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz schätzungsweise festgesetzt, wobei auch für diese Monate Umsatzsteuervoranmeldungen mit der Berufung gegen die Schätzungsbescheide eingebracht wurden. Auch insoweit war durch die schätzungsweise Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis April 1999 die Tat bereits im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt, sodass eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung schon allein aus diesem Grunde nicht gegeben sein kann.

Auch für die Monate Jänner bis Dezember 2000 wurden durch den Bw. als verantwortlichen Geschäftsführer der Fa. P-GmbH weder Umsatzsteuervoranmeldungen bis zum Fälligkeitstag abgegeben noch pünktliche Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet.

In der Folge hat der Bw. auch die Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 1998 bis 2000, trotz Erinnerungen durch die Abgabenbehörde, nicht zeitgerecht abgegeben, weswegen es mit Bescheiden vom 31. Jänner 2002 zu einer schätzungsweisen Festsetzung der Jahresumsatzsteuer 1998 bis 2000 von jeweils jährlich € 12.282,80 kam. Gegen diese Bescheide wurde in der Folge Berufung erhoben und die Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2000 im Berufungswege der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2002 wurde schließlich die Umsatzsteuerzahllast für

das Jahr 1998 mit € 7.998,88, für das Jahr 1999 in Höhe von € 7.947,57 und für das Jahr 2000 in Höhe von € 2.189,63 festgesetzt.

Obwohl die Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 1999 € 7.947,57 beträgt, welche vom Bw. im Rahmen von Umsatzsteuervoranmeldungen weder zeitgerecht gemeldet noch entrichtet wurde, ist die Finanzstrafbehörde erster Instanz zugunsten des Bw. lediglich von einem Verkürzungsbetrag in Höhe von € 4.580,05 ausgegangen, welchen auch der Berufungssenat bei ausschließlicher Berufung durch den Beschuldigten aufgrund des Verböserungsverbot des § 161 Abs. 3 FinStrG in objektiver Hinsicht der Bestrafung zugrunde zu legen hat.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung in Bezug auf die Tatzeiträume der Jahre 1998 bis 2000 ausführt, dass gleichzeitig mit den im Berufungswege eingebrachten Jahressteuererklärungen ein Antrag auf Überrechnung eines Steuerguthabens in Höhe von € 7.354,62 gestellt worden sei, der Überrechnungsbetrag gleichzeitig mit der Erledigung der Berufungen am 28. Juni 2002 bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingelangt sei und daher eine strafbefreiende Selbstanzeige durch Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen 1998 bis 2000 vorliege, so kann ihm dieser Einwand aus folgenden Gründen nicht zum Erfolg verhelfen. Zum Einem waren, wie oben bereits ausgeführt, die Taten teilweise bereits im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG durch die Abgabenbehörde erster Instanz durch die schätzungsweisen Festsetzungen der bezeichneten Umsatzsteuervorauszahlungen bereits entdeckt und dies dem Anzeiger auch bekannt und zum Anderen ist durch die am 28. Juni 2002 tatsächlich auf dem Abgabenkonto verbuchte Überrechnung eines Betrages von € 7.354,62 keine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG erfolgt. Entsprechend der Verrechnungsbestimmung des § 214 Abs. 1 BAO hat der überrechnete Betrag nämlich zur Tilgung der auf dem Abgabenkonto der Fa. P-GmbH aushaftenden ältesten Abgabenschuldigkeiten gedient. Im Zeitpunkt der Überrechnung bestand nämlich ein Rückstand auf dem Abgabenkonto in Höhe von € 57.790,16. Von der Möglichkeit einer gezielten Verrechnungsweisung im Sinne des § 214 Abs. 4 lit. c BAO zur Abdeckung der Umsatzsteuerzahllasten 1998 bis 2000 hat der Bw. keinen Gebrauch gemacht.

Hinsichtlich der vom Spruchsenat unter Spruchpunkt 1) zugrunde gelegten Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Februar, Mai bis November 2002 in Höhe von € 4.836,13, Dezember 2002 in Höhe von € 175,82, Oktober und November 2003 in Höhe von € 1.054,05 und Jänner 2004 in Höhe von € 990,64 liegen keine Berufungseinwendungen vor. Auch für diese Zeiträume erfolgte weder die Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung noch die Entrichtung einer Umsatzsteuervorauszahlung. Die bescheidmäßige Festsetzung dieser

Beträge erfolgte im Rahmen von Umsatzsteuervoranmeldungsprüfungen. Die vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenarten und Zeiträume können daher insoweit in objektiver Hinsicht auch vom Berufungssenat bedenkenlos der Bestrafung zugrunde gelegt werden.

Des Weiteren hat der Bw. als verantwortlicher Prokurist der Fa. P-GmbH auch für die Monate Februar bis Oktober 2004 weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen bis zum Fälligkeitstag entrichtet, weswegen auch für diese Monate schätzungsweise Festsetzungen der Umsatzsteuervorauszahlungen in einer Gesamthöhe von € 8.200,00 erfolgten, welche der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegt wurden. Dazu wendet der Bw. in der gegenständlichen Berufung ein, dass die mittlerweile bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldungen einen tatsächlichen Verkürzungsbetrag von € 4.415,92 ergeben würden. Eine korrigierte Abgabenfestsetzung für diese Zeiträume durch die Abgabenbehörde erster Instanz ist bislang nach der Aktenlage nicht erfolgt, da dieser entgegen den Ausführungen des Bw. die betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen nicht der Abgabenbehörde nicht vorliegen. Nach Ansicht des Berufungssenates kann jedoch ein Nachweis einer Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Februar bis Oktober 2004 in der durch die Abgabenbehörde erster Instanz pauschal geschätzten Höhe von € 8.200,00 nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden, sodass, entsprechend der Bestimmung des § 98 Abs. 3 FinStrG im Zweifel zugunsten des Bw. von dem durch ihn mittlerweile offen gelegten Verkürzungsbetrag von € 4.415,92 auszugehen ist. Es war daher insoweit dem Berufungsvorbringen zu folgen und der strafbestimmende Wertbetrag an Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Februar bis Oktober 2004 auf € 4.415,92 abzuändern.

Unter Punkt 2) des Schuldspruches des angefochtenen Erkenntnisses hat der Spruchsenat der Bestrafung des Bw. eine versuchte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 iVm § 13 FinStrG an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 20.348,39 zugrunde gelegt. Dazu ist in objektiver Hinsicht auszuführen, dass der Bw. auch für die Monate Jänner bis Dezember 2001 in seinem Verantwortungsbereich als Prokurist der Fa. P-GmbH weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch zeitgerechte Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet hat. Auch hat er in der Folge die Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 trotz Erinnerungen und Zwangsstrafenfestsetzung durch die Abgabenbehörde erster Instanz nicht abgegeben, weswegen mit Bescheid vom 10. November 2003 die Umsatzsteuer 2001 in Höhe eines Betrages von € 20.348,39 im Schätzungswege gemäß § 184 BAO festgesetzt wurde. Der Bw. wendet in der gegenständlichen Berufung ein, dass am 7. Dezember 2003

gegen diese Schätzungen ein Rechtsmittel sowie die Steuererklärungen 2001 eingebracht worden seien, wobei die Umsatzsteuererklärung 2001 einen Überschuss von S 21.483,00 ausweise. Aus der Aktenlage des Steueraktes der Fa. P-GmbH ist jedoch ersichtlich, dass eine mit 7. Dezember 2003 datierte Berufung gegen die Steuerbescheide 2001 tatsächlich erst am 19. April 2006 beim Finanzamt einlangte, welche bislang noch nicht erledigt wurde. Zu einem eventuellen Nachweis dahingehend, dass der Bw. eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2001 in der vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegten geschätzten Höhe von € 20.348,39 zu bewirken versucht habe, bedürfte es nach Ansicht des Berufungssenates aufgrund der Berufungsbehauptung des Bw., dass für dieses Jahr ein Überschuss vorliege, weiterer Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens. Von einer derartigen Ergänzung des Berufungsverfahrens hat der Berufungssenat jedoch deswegen Abstand genommen, weil er in Würdigung der Rechtfertigung des Bw. im Zusammenhang mit der Aktenlage zum Ergebnis gelangt ist, dass selbst bei einem Nachweis der nunmehr bestrittenen Abgabenverkürzung die subjektive Tatseite einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 13 FinStrG nicht erweisbar ist. Dazu müsste nämlich in subjektiver Hinsicht der Nachweis erbracht werden, dass der Bw. es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat (Eventualvorsatz), dass durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 2001 in der Folge eine Abgabenverkürzung durch eine verringerte Abgabenfestsetzung an Umsatzsteuer 2001 eintreten werde. Der Nachweis eines derartigen Vorsatzes kann nach Senatsmeinung schon deswegen nicht erbracht werden, da der Bw. auch in den vorangegangenen Jahren 1998 bis 2000 die Umsatzsteuerjahreserklärungen nicht zeitgerecht abgegeben hat, was wie bereits ausgeführt, auch in den Vorjahren zu überhöhten Schätzungen der Abgabenbehörde geführt hat, welche in der Folge im Berufungswege nach Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen nach unten korrigiert wurden. Der Bw. konnte daher für das Jahr 2001 aufgrund der Erfahrungen im Bezug auf die Vorjahre nicht davon ausgehen, dass durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2001 in der Folge eine zu niedrigen Abgabenfestsetzung herbeigeführt werden würde. Aus diesem Grund geht der Berufungssenat vom Nichtvorliegen des Deliktes der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 13 FinStrG betreffend Umsatzsteuer 2001 aus und es war daher mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 betreffend auf Spruchpunkt 2) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates vorzugehen.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der ersten Instanz zu setzen und demgemäß den Bescheid abzuändern.

§ 161 Abs. 1 1. Satz FinStrG besagt, dass die Rechtsmittelbehörde, sofern das Rechtsmittel nicht als unzulässig oder verspätet zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden hat. Die Sache, die der Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vorliegt, ist die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat in ihren wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung (vgl. VfGH 22.5.1996, 96/16/0023). Das bedeutet, dass die Rechtsmittelbehörde trotz ihrer Berechtigung, den angefochtenen Bescheid abzuändern, doch auf die Ahndung der dem Rechtsmittelwerber im Verfahren erster Instanz zur Last gelegten Tat beschränkt bleibt und ihn nicht für eine Tat schuldig sprechen darf, die ihm im Verfahren vor der ersten Instanz gar nicht zur Last gelegt wurde, da darin zumindest die Entziehung einer ersten Instanz liegen würde. Macht die Berufungsbehörde eine andere Sache zum Gegenstand ihrer Entscheidung als die Finanzstrafbehörde erster Instanz, verletzt sie das Recht auf den gesetzlichen Richter (VfGH 3.3.1979, B 362-364, 583, 584/78).

Aus den dargestellten Gründen war es nicht Sache des unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Berufungsverfahren zu beurteilen, ob dem Bw. bezüglich der Vorauszahlungszeiträume Jänner bis Dezember 2001 das Delikt des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nachgewiesen werden kann, da dem Bw. im Finanzstrafverfahren erster Instanz eine schuldhaft Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen, bzw. eine Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden Voranmeldungen nicht zur Last gelegt wurde und daher ein eventuelles Umsatzsteuervorauszahlungsdelikt nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist.

Wesentliche Tatbestandsmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind in subjektiver Hinsicht das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Unterlassung der Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Voranmeldungen und von Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht rechtzeitige Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen.

Diese Tatbestandsvoraussetzungen sind im gegenständlichen Fall im Bezug auf den nunmehr durch den Berufungssenat abgeänderten Schuldspruch Punkt 1) des angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates unbestritten gegeben. Aufgrund seines hohen Bildungsstandes in steuerlichen Belangen und der einschlägigen Vorstrafen hatte der Bw. ohne jeden Zweifel Kenntnis von der in § 21 des UStG normierten Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und zur pünktlichen Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde die subjektive Tatseite vom Bw. auch nicht Abrede gestellt und als Grund für die Nichtabgabe der vom Finanzstrafverfahren umfassten monatlichen

Umsatzsteuervoranmeldungen und für die nicht zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen einerseits seine arbeitsmäßige Überlastung und andererseits und auch die schwierige wirtschaftliche Situation der GmbH genannt.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung zu Punkt 2) des angefochtenen Erkenntnisses und der in verminderter Höhe zugrunde gelegten Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Februar bis Oktober 2004 war mit einer Strafneubemessung vorzugehen. Dabei war von einem hohen Verschuldensgrad des Bw. auszugehen. Führt man sich vor Augen, dass der steuerlich bestens gebildete Bw. in einem Zeitraum von mehreren Jahren seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und zur Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen nahezu vollständig vernachlässigt hat und ihn auch drei einschlägige Vorstrafen, davon zwei wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, ihn nicht daran hindern konnten, neuerlich ein deliktisches Handeln zu setzen, so kann nur von einem schweren Grad des Verschuldens ausgegangen werden.

Unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. (Angestellter im Gastgewerbebetrieb mit einem monatlichen Nettogehalt von € 600,00; keine persönlichen Schulden; Eigentümer eines Hauses, in welchem sich das von seiner Gattin betriebene Lokal befindet; Mieteinnahmen monatlich € 3.000,00, welche für Kreditrückzahlungen der Bankverbindlichkeiten von ca. € 600.000,00 herangezogen werden) und seiner Sorgepflichten für vier Kinder wurde bei der Strafbemessung als mildernd seine geständige Rechtfertigung, die mittlerweile erfolgte teilweise Schadensgutmachung von ca. einem Drittel des nunmehr der Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzungsbetrages und das Handeln aus einer aktenkundig schwierigen Situation der GmbH heraus, als erschwerend hingegen die drei einschlägigen Vorstrafen, die oftmaligen Tatentschlüsse über einen längeren Tatzeitraum und der rasche Rückfall angesehen.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände erscheinen die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe und die entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe tätergerecht und schuldangemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. September 2006