



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0041-L/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 2, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen PH, Graphiker, geb. 19XX, whft. in F, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. a und 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 20. April 2005 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 17. März 2005, SN 041-2004/00018-001, vertreten durch Hofrat Dr. Johannes Stäudelmayer,

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 17. März 2005, SN 041-2004/00018-001, hat das Finanzamt Braunau Ried Schärading als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw. für schuldig erkannt, a) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Zeiträume 11/02 und 02-04/03 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer iHv. insgesamt 2.996,80 € (11/02: 1.488,80 € und 02-04/03: 1.208,00 €) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und b) vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, indem für die Jahre 2000 und 2001 keine Umsatz- und Einkommensteuererklärungen abgegeben wurden, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen

und dadurch die Finanzvergehen zu a) der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu b) der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 (Ergänze: iVm. § 21 Abs. 1 und 2) FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 500,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 50,00 € bestimmt.

Gleichzeitig wurde das mit Bescheid der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 18. Juni 2004 darüber hinaus, u. zw. hinsichtlich eines weiteren Hinterziehungsbetrages iHv. 1.792,00 € für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 02-04/03 zu a), eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 136 (Ergänze: iVm. § 82 Abs. 3 lit. c) FinStrG eingestellt.

In der Begründung wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass nach dem Steuerakt zu StNr. 12 vom Beschuldigten für die angeführten Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume weder Voranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen (Zahllasten) entrichtet und für die Jahre 2001 und 2002 (richtig: 2000 und 2001) keine Umsatz- und Einkommensteuererklärungen abgegeben worden seien. Bei der Ermittlung des Verkürzungsbetrages zu a) seien die Jahresumsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 1. März 2005 und vom 18. Jänner 2005 zu berücksichtigen gewesen. Die subjektive Tatseite sei durch den im April 2002 erfolgten "Antrittsbesuch" der Abgabenbehörde, bei dem der Beschuldigte über seine steuerlichen Pflichten belehrt worden sei, als erfüllt anzusehen. Für die Strafbemessung sei als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit und die wirtschaftlich angespannte Lage des Beschuldigten zu berücksichtigen gewesen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 20. April 2005, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die Nichtabführung von eingezogener Umsatzsteuer iHv. 2.996,80 € sei bei oberflächlicher Nachprüfung möglich. Bestritten werde jedoch, dass dies vorsätzlich erfolgt sei. Die Beträge seien vielmehr in einer von Überlastung, Stress und Überlebensangst geprägten Zeit einfach übersehen worden. Auf Grund der zwischenzeitig eingetretenen Insolvenz könne sich der Bw. derzeit keinen Rechtsbeistand zur Überprüfung des geltend gemachten Strafanspruches leisten. Es erscheine jedenfalls die ausgesprochene Ersatzfreiheitsstrafe im Rahmen des durch

die mangelnde Steuergerechtigkeit implizierten Bemessungsspielraumes jedenfalls als zu hoch.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Nach der neben den gegenständlichen Finanzstrafakt den Veranlagungsakt zur o. a. StNr. umfassenden Aktenlage ist für die über die vorliegende Berufung zu treffende Sachentscheidung iSd. § 161 Abs. 1 FinStrG von nachfolgendem Sachverhalt auszugehen:

Der nach den Feststellungen der Großbetriebsprüfung Linz vom August 2001 zumindest seit Mai 2000 als (selbständiger) Grafiker (auch) in Österreich tätige und wohnhafte Bw. wurde am 4. März 2002 von der zuständigen Abgabenbehörde (durch die Zusendung von entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuerklärungsformularen) aufgefordert, für die Jahre 2000 und 2001 jeweils bis zum 11. April 2002 (Nachfrist zur Frist iSd. § 134 Abs. 1 BAO) die entsprechenden Abgabenerklärungen einzureichen. Eine Erklärungsabgabe erfolgte trotz Androhung bzw. Verhängung von Zwangsstrafen durch die Abgabenbehörde bis zum 27. Jänner 2003 (Schätzung der Grundlagen gemäß § 184 BAO für die Bescheide betreff. Umsatz- und Einkommensteuer 2000 ) bzw. bis zum 7. März 2003 (Schätzung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2001) nicht. Am 2. April 2002 wurde der Bw. aus Anlass einer bei ihm von der Abgabenbehörde durchgeführten Erhebung/Nachschau u. a. über die abgabenrechtlichen Pflichten (Aushändigung der Broschüre "Steuerlicher Wegweiser für neugegründete Unternehmen") und insbesondere auch über die Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen (§§ 119 und 133 ff BAO) belehrt. Am 7. März 2002 wurde laut Gebarungskonto zur angeführten StNr. für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 01/02 eine Vorauszahlung iHv. 2.819,20 € entrichtet (vgl. § 21 Abs. 1 UStG 1994) und in weiterer Folge für die Zeiträume 04-10/02, jeweils entsprechende Zahllasten aufweisende Voranmeldungen fristgerecht bei der Abgabenbehörde eingereicht. Am 6. Februar 2003 setzte die Abgabenbehörde (an Hand der Vormonate) gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 die Umsatzsteuer für den Zeitraum 11/02 (keine Voranmeldung, keine Entrichtung) mit 2.000,00 € fest. Die Voranmeldungen für den Zeitraum 12/02 bzw. 01/03 wurden vom Bw. am 27. Februar 2003 beim Finanzamt eingereicht. Für den Zeitraum 02-04/03 wurde am 3. Juli 2003 (keine Voranmeldung, keine Entrichtung) die Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 mit 3.000,00 € bescheidmäßig festgesetzt. Ein über ein, im Widerspruch zur Aktenlage (Aufstellung der Firma M GesmbH. über Leistungsabrechnungen des Bw. im Zeitraum Februar 2001 bis März 2003) stehendes Schreiben des Bw, wonach er nach dem Februar 2003 kein Einkommen mehr erzielt habe, ergangenes Ersuchen der Abgabenbehörde

vom 30. Juli 2003 um Bekanntgabe sämtlicher Umsätze im Zeitraum 02-07/03 (mittels Umsatzsteuervoranmeldung) blieb unbeantwortet.

Am 1. März 2004 bzw. am 18. Jänner 2005 wurde von der Abgabenbehörde die Jahresumsatzsteuer 2002 und 2003, jeweils im Schätzungsweg (nach Nichteinreichung entsprechender Abgabenerklärungen durch den Bw.) mit 16.608,00 €, bisher: 17.119,20 € (2002), bzw. 12.08,00 €, bisher 4.469,00 € (2003), bescheidmäßig festgesetzt und die sich gegenüber den Vorauszahlungen ergebenden Gutschriften (2002: 511,20 € bzw. 2003: 3.261,00 €) am Abgabenkonto zur angeführten StNr. verbucht.

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

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG). Dabei gilt der Deliktserfolg schon dann als eingetreten, wenn die Abgaben nicht im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (hier: § 21 Abs. 1 UStG 1994) entrichtet werden (vgl. VwGH vom 3. Mai 2000, 98/13/0242).

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Während für eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG die Schuldform des bedingten Vorsatzes nach der Definition des § 8 Abs. 1 FinStrG ausreicht, liegt vorsätzliches, sich in aller Regel aus den Tat- bzw. Täterumständen erschließendes Handeln iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann vor, wenn der objektiv tatbildlich Handelnde zumindest die möglicherweise nicht von ihm angestrebte Abgabenverkürzung dem Grunde nach für gewiss und die Verletzung der umsatzsteuerlichen Pflichten des § 21 UStG 1994 iSd. § 8 Abs. 1 FinStrG zumindest ernstlich für möglich hält, sich mit dieser Möglichkeit jedoch abfindet (vgl. z. B. VwGH vom 15. September 1986, 84/15/0134).

Aus der vorstehend dargestellten Aktenlage zur StNr. 12 ergibt sich mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit (vgl. § 98 Abs. 3 FinStrG) die auch vom Bw. in Wahrheit nicht bestrittene objektive Tatbildmäßigkeit seiner Handlungsweise iSd. angezogenen Bestimmungen. Dafür, dass einerseits unter Verletzung der Pflichten nach § 21 UStG 1994 für die angeführten Voranmeldungszeiträume Umsatzsteuer iHv. insgesamt

2.996,80 € verkürzt wurde und andererseits, ohne dass dadurch der Tatbestand eines anderen Finanzvergehens erfüllt worden wäre, durch die Nichteinreichung der Jahressteuererklärungen (Umsatz- und Einkommensteuer) für die Veranlagungsjahre 2000 und 2001 die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd. § 119 BAO verletzt wurde, kann hier weitestgehend auf die Ergebnisse des Abgabenverfahrens verwiesen werden.

Zur subjektiven Tatseite im Hinblick auf die Umsatzsteuerhinterziehung hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz durchaus zu Recht auf den, spätestens seit dem 2. April 2002 (vgl. insbes. die an diesem Tag von der Abgabenbehörde angefertigte, dem Bw. vorgelesene und von ihm unterschriebene Niederschrift, wonach der Abgabepflichtige im Zuge der Amtshandlung "eindringlich" auf die abgabenrechtlichen Pflichten hingewiesen wurde) beim Bw., der im Übrigen ja auch für die Voranmeldungszeiträume 01-10/02 termingerecht Voranmeldungen bei der Abgabenbehörde eingereicht bzw. entsprechende Vorauszahlungen (Zahllasten) entrichtet hat, bestehenden Wissensstand betreff. einerseits die Verpflichtung zur (termingerechten) Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Entrichtung der sich auf Grund der Selbstberechnung ergebenden Zahllast und andererseits die Folgewirkungen einer Nichteinhaltung der Verpflichtung des Unternehmers, die im Zuge seiner unternehmerischen Tätigkeit vereinbarte bzw. vereinnahmte Umsatzsteuer innerhalb bestimmter Fristen bekannt zu geben bzw. zu entrichten, beim Abgabengläubiger, verwiesen. Daraus erschließt sich mit hinreichender Deutlichkeit, dass der Bw. im Hinblick auf die angeführten Abgabenverkürzungen vorsätzlich iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gehandelt hat, wobei sowohl für Tathandlung (Verletzung der umsatzsteuerrechtlichen Pflichten) als auch für den Taterfolg (Abgabenverkürzung) angesichts der geschilderten Umstände von der Vorsatzform der Wissentlichkeit ausgegangen werden kann. Untermauert wird dies im Übrigen auch vom Bw. selbst, wenn er in seinem Einspruch gegen die gemäß § 143 FinStrG erlassene Strafverfügung sinngemäß ausführt, dass er in einer Situation finanzieller Angespanntheit vor der Entscheidung gestand sei, welcher der andrängenden Gläubiger zweckmäßigerweise zuerst zu befriedigen sei (vgl. dazu VwGH vom 29. Jänner 2000, 99/12/0046).

An der entsprechenden subjektiven Vorwerfbarkeit iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vermag auch das als nachträgliche Schutzbehauptung zu qualifizierende und schon im Widerspruch zum o.a. stehenden Berufungsvorbringen, in Folge von Überlastung, Stress und Überlebensangst seien die betreffenden Beträge einfach übersehen worden, nichts zu ändern, als sich weder aus dem Akteninhalt noch aus einer allfälligen durch die wirtschaftliche Zwangslage ausgelösten subjektiven Belastungssituation des Bw. irgendwelche Anhaltspunkte in Richtung

eines vorsätzlichen bzw. schuldhaften Handelns ausschließenden Irrtums (§ 9 FinStrG) oder gar einer Zurechnungsunfähigkeit iSd. § 7 FinStrG ergeben.

Aber auch für die mit Nichtabgabe der von der Abgabenbehörde am 4. März 2002 zugesandten Jahressteuererklärungen 2000 und 2001 innerhalb der gewährten Frist (11. April 2002) vollendeten Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG erschließt sich der (wissentliche) Tatvorsatz aus den dargelegten Umständen des Abgabenverfahrens.

Gemäß §§ 33 Abs. 5 und 51 Abs. 2 FinStrG ist die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages (hier: 5.993,60 €) und die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe bis zu maximal 3.625,00 € zu ahnden.

Wird auf eine Geldstrafe erkannt, ist zugleich die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende, in dem nicht in die Zuständigkeit des Spruchsenates (§ 58 Abs. 2 lit. a) fallenden verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren das Ausmaß von sechs Wochen nicht übersteigende, Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen (§ 20 Abs. 1 und 2 FinStrG).

Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbstständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen. Die einheitliche Geldstrafe oder Freiheitsstrafe ist jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht (§ 21 Abs. 1 und 2, jeweils erster Satz FinStrG).

Gemäß § 23 Abs. 1 und 2 FinStrG bilden neben der Schuld des Täters die Erschwerungs- und Milderungsgründe iSd. §§ 32 bis 35 StGB die Grundlagen für die Strafausmessung. Abs. 3 leg. cit. zufolge sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG idFd. SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur dann zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich die zuletzt angeführte Bestimmung für das gegenständliche Strafverfahren, dem Günstigkeitsgebot des § 4 Abs. 2 FinStrG folgend, noch nicht unmittelbar anzuwenden ist, ergibt sich dennoch daraus ein (zusätzlicher) Hinweis zur angemessenen Bedachtnahme auf den Aspekt der hier (schuldhaften Verkürzung von Selbstbemessungsabgaben über einen längeren Zeitraum) im Rahmen der Strafzumessung nicht außer Acht zu lassenden Generalprävention.

Stellt man das hier festgestellte Verschuldensausmaß (Wissentlichkeit sowohl im Hinblick auf § 33 Abs. 2 lit. a als auch auf § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG), den aus den Ersterkenntnis unverändert zu übernehmenden Milderungsgründen iSd. § 34 Abs. 1 Z. 2 (Unbescholtenheit) und Z. 10 (wirtschaftliche Notlage) StGB, denen allerdings noch der (bisher nicht festgestellte) Erschwerungsgrund des § 33 Z. 1 StGB (mehrere strafbare Handlungen bzw. längerer Tatzeitraum) gegenübersteht, und für die Geldstrafe insbesondere die derzeitigen persönlichen und wirtschaftlichen (angespannten) Verhältnisse des Bw. sowie die unter dem Aspekt, dass gerade die schuldhafte Verkürzung von Selbstbemessungsabgaben in ihrer Gesamtheit nicht zu vernachlässigende budgetäre Wirkungen nach sich ziehen und daher mit einer ausreichender Sanktion zu bedenken sind, um durch die zu veröffentliche Entscheidung andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage des Beschuldigten von der Begehung gleichartiger Straftaten nach Möglichkeit abzuhalten, ebenfalls zu berücksichtigende Generalprävention in Rechnung, erweist sich die im Ersterkenntnis mit deutlich unter einem Zehntel des Höchstausses, nämlich mit annähernd 8,34 % des Strafraumens festgesetzte Geldstrafe angesichts des zu verfolgenden Strafzweckes jedenfalls als nicht überhöht.

Gleichermaßen gilt dies für die Ausmessung der von der Erstbehörde mit ca. 12 % der möglichen Strafobergrenze festgesetzten und sich durchaus noch im Nahbereich der von der Judikatur entwickelten Grundsätze betreff. die (fiktive) Relation zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe bewegendes Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch dem Umstand der derzeitigen angespannten wirtschaftlichen Situation des Bw. insofern keine Relevanz zuzuerkennen ist, als die Ersatzfreiheitsstrafe ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 28. Juli 2006