

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. Herbert Lenz und KammR Ignaz Hiller als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen N wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 1. Juni 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Feldkirch vom 30. April 2004, StrNr. 098/2003/00470-001, nach der am 22. März 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten OR Mag. Horst Ender sowie des Schriftführers Martin Eberl durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten [N] wird **teilweise Folge** gegeben und die bekämpfte Entscheidung in ihrem im Übrigen unverändert bleibenden Schulterspruch hinsichtlich Punkt I. sowie in ihrem Strafausspruch insoweit abgeändert, als sie zu lauten hat:

I.1. N ist schuldig, er hat im Amtsreich des Finanzamtes Feldkirch als Abgabepflichtiger im Zeitraum vom September 2000 bis Februar 2003 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden

Voranmeldungen, nämlich durch eine verspätete Bekanntgabe der Zahllast betreffend Juli 2002 sowie im Übrigen durch ein Unterlassen der Einreichung derselben, betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli bis Dezember 2002 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 35.204,31 (07/02 € 1.013,-- + 08 bis 12/02 jeweils € 6.838,26) bewirkt, indem er bis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten die diesbezüglichen Zahllasten nicht entrichtet hat, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG begangen.

Gemäß §§ 33 Abs.5, 49 Abs.2 FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG wird wegen des oben beschriebenen deliktischen Verhaltens und wegen des unverändert in Rechtsbestand bleibenden Fakums II des Spruchsenatserkenntnisses (Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG) über ihn eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 10.000,--

(in Worten: Euro zehntausend)

und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine **Ersatzfreiheitsstrafe** im Ausmaß von

drei Wochen

verhängt.

I.2. Das mit Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. Jänner 2004 gegen N zu StrNr. 2003/00470-001 wegen des Verdachtes, er habe die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend den Voranmeldungszeitraum Februar 2003 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinterzogen, eingeleitete Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

I.3. Hinsichtlich des Vorwurfs, N habe betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 2003 eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG begangen, indem bis zum Fälligkeitszeitpunkt die Zahllast von € 6.783,44 nicht entrichtet und eine Voranmeldung erst am 13. Mai 2003 eingereicht worden ist, wird die Entscheidung des Spruchsenates aufgehoben und die Finanzstrafsache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz ins Untersuchungsverfahren gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG zurückverwiesen.

II. Im Übrigen wird die Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 30. April 2004, StrNr. 2003/00470-001, des Spruchsenates I als Organ des Finanzamtes Feldkirch als Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde N schuldig erkannt, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Feldkirch im Rahmen seines Einzelunternehmens fortgesetzt in mehreren Tathandlungen an den jeweiligen monatlichen Fälligkeitszeitpunkten vorsätzlich

I. im Zeitraum von September 2002 bis März 2003 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch Nichteinreichung (August bis Dezember 2002) bzw. verspätete Einreichung (Juli 2002, Jänner, Februar 2003) bei gleichzeitiger Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen, betreffend die Monate Juli 2002 bis Februar 2003 eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von insgesamt € 51.411,97 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

II. im Zeitraum von Oktober 2002 bis Jänner 2003 selbst zu berechnende Abgaben betreffend die Monate September bis Dezember 2002, nämlich Lohnsteuern in Höhe von € 16.750,14 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu diesen in Höhe von € 7.342,13, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG (Faktum I.) und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG (Faktum II.) begangen,

weswegen über ihn nach den Strafsätzen des § 33 Abs.5 und § 49 Abs.2 FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe von € 18.000,-- und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen verhängt worden ist.

Auch wurden dem Beschuldigten pauschale Verfahrenskosten gemäß § 185 (ergänze: Abs.1 lit.a) FinStrG in Höhe von € 363,-- vorgeschrieben.

Der Entscheidung liegt im Wesentlichen laut Aktenlage folgender Sachverhalt zugrunde:

Der in finanzstrafrechtlicher Hinsicht vorerst unauffällige Einzelunternehmer N (eine zu StrLNR. 21/97 ergangene Bestrafung wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG betreffend Zeiträume des Jahres 1996 ist zwischenzeitlich getilgt) entsprach offenbar bis August 2002 seinen diesbezüglichen abgabenrechtlichen Verpflichtungen; so wurden auch für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2002 die entsprechenden Zahllasten entrichtet (01/02 fällig am 15. März 2002, € 1.365,-- entrichtet am 19. März 2002; 03/02 fällig am 15. Mai 2002, € 1.245,-- entrichtet am 23. Mai 2002; 04/02 fällig am 15. Juni 2002, € 1.150,-- entrichtet am 24. Juni 2002; 05/02 fällig am 15. Juli 2002, € 1.460,-- entrichtet am 29. Juli 2002; 06/02 fällig am 16. August 2002, € 2.465,-- entrichtet am 3. September 2002) bzw. Voranmeldungen eingereicht (02/02 Guthaben € 4.453,08, eingereicht am 22. April 2002) (siehe Buchungsabfrage des den Beschuldigten betreffenden Abgabenkontos vom 22. Februar 2005).

In weiterer Folge unterließ er jedoch plötzlich die Entrichtung bzw. Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben.

So entrichtete er die am 16. September 2002 fällige Umsatzsteuervorauszahlung für Juli 2002 nicht und übermittelte lediglich am 9. Dezember 2002 eine Überweisungsliste vom 6. Dezember 2002 an seine Hausbank, in welcher eine zu entrichtende Zahllast von € 1.013,-- ausgewiesen war (obgenannte Buchungsabfrage, Finanzstrafakt, dieser Finanzstraffall, Bl.11).

Hinsichtlich der am 15. Oktober 2002, am 15. November 2002, am 15. Dezember 2002, am 15. Jänner 2002, sowie am 15. Februar 2002 fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend die Voranmeldungszeiträume August, September, Oktober, November und Dezember 2002 erfolgte weder eine Entrichtung der Zahllast noch die Einreichung einer diesbezüglichen Voranmeldung bzw. eine anderweitige Bekanntgabe der Zahllast (Veranlagungsakt betreffend den Beschuldigten zu StNr. 271/8306, Buchungsabfrage).

Auch eine Entrichtung bzw. Abfuhr oder allenfalls eine Bekanntgabe der am 15. Oktober, 15. November, 15. Dezember 2002 und 15. Jänner 2003 fälligen Lohnabgaben (Lohnsteuer in Höhe von insgesamt € 16.750,14, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt € 6.756,56 und von Zuschlägen zu letzteren in Höhe von insgesamt € 585,57) an die Abgabenbehörde unterblieb (siehe Lohnsteuerprüfungsbericht vom 23. Mai 2003, Finanzstrafakt Bl.33, Buchungsabfrage).

Ebenso wurden die am 15. Februar 2003 und am 15. März 2003 fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend Jänner und Februar 2003 in Höhe von € 6.783,44 und € 5.249,30 nicht entrichtet (Buchungsabfrage), wohl jedoch wurden die diesbezüglichen, vom Beschuldigten erstellten und unterfertigten Voranmeldungen am 13. Mai 2003 beim Finanzamt eingereicht (Finanzstrafakt Bl. 19, 21).

Dies ist insoweit bemerkenswert, als bereits am 24. März 2003 über das Vermögen des Beschuldigten der Konkurs eröffnet worden war (Finanzstrafakt Bl.7) und solcherart die Pflicht zur Beachtung der abgabenrechtlichen Pflichten des N auf den bestellten Masseverwalter übergegangen war.

Am 18. März 2003 war bereits eine von N unterfertigte Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2002 beim Finanzamt Feldkirch eingereicht worden, in welcher bei steuerpflichtigen Umsätzen von € 1.218.242,93, Vorsteuern von € 155.880,98 zuzüglich Vorsteuern aus innergemeinschaftlichem Erwerb von € 60.242,78, eine angebliche Restschuld (also eine Differenz zwischen der Summe der bislang bekannt gegebenen Zahllasten und Gutschriften für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2002 und der sich nunmehr aufgrund der Jahressteuererklärung errechnenden Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2002) von € 84.414,39 ausgewiesen war (Veranlagungsakt, Finanzstrafakt Bl. 13 ff).

Nach Verbuchung der Jahressteuererklärung am 9. April 2003 ergab sich jedoch lediglich eine Restschuld von € 80.169,47, welche nach Ablauf einer einmonatigen Nachfrist bis zum Zeitpunkt der Berufungsverhandlung in – soweit strafrelevant verbleibend – einem Ausmaß von € 5.015,-- nachträglich während des Insolvenzverfahrens entrichtet worden ist (Buchungsabfrage).

Am 5. Dezember 2003 wurde neuerlich eine von N unterfertigte Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2002 durch den Beschuldigten beim Finanzamt Feldkirch eingereicht, in welcher jedoch nunmehr – bei unverändert gebliebenen steuerpflichtigen Umsätzen und Vorsteuern aus innergemeinschaftlichem Erwerb – eine Vorsteuer von € 166.629,94, eine

Einfuhrumsatzsteuer von € 35.229,20 und eine Restschuld von € 38.436,23 ausgewiesen war (Veranlagungsakt, Finanzstrafakt Bl. 95 ff).

Die tatsächliche Restschuld hat € 34.121,31 betragen (Buchungsabfrage).

Anlässlich seiner Einvernahme am 29. Oktober 2003 hat sich N geständig verantwortet und eingeräumt, im finanzstrafrechtlich relevanten Zeitraum der abgabenrechtlich verantwortliche Entscheidungsträger des Unternehmens gewesen zu sein, welcher die Belegsammlung, die Post, den Kontakt zum Steuerberater und zum Finanzamt, sowie die Bankgeschäfte erledigt habe. Er habe die Voranmeldungen erstellt, die Lohnverrechnung durchgeführt und wäre für die Meldung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben verantwortlich gewesen. Die Fälligkeiten der gegenständlichen Selbstbemessungsabgaben sei ihm bekannt gewesen. Die finanziellen Schwierigkeiten hätten in der zweiten Hälfte des Jahres 2002 angefangen. Die Fälligkeit der Umsatzsteuerzahllast für Juli 2002 sei in der Arbeitsüberlastung untergegangen, hinsichtlich der Zahllasten für Jänner und Februar 2003 hätten die Banken nicht mehr überwiesen; geplant wäre gewesen, die Umsatzsteuerrestschuld sofort aus dem Erlös eines Liegenschaftsverkaufes zu begleichen, was letztendlich nicht mehr gelungen war. Hinsichtlich der strafrelevanten Lohnabgaben räumte N letztendlich ein, es wäre ihm schon klargewesen, dass bei Überschreiten des Kontorahmens die Bank keine Überweisungen durchführe (Finanzstrafakt Bl. 83 ff).

Laut der Entscheidung des Erstsenates vom 30. April 2004 hat N willentlich die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt und ebenso willentlich die Lohnabgaben nicht fristgerecht entrichtet.

Der Erstsenat ordnete den Voranmeldungszeiträumen August bis Dezember 2002 eine Gesamtsumme an Verkürzungen in Höhe der zuletzt offengelegten Restschuld (bzw. davon irrtümlich lediglich € 38.336,23) zu, qualifizierte das Verhalten des Beschuldigten hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Juli 2002 bis Februar 2003 insgesamt als Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG, hinsichtlich welcher durch die nachträglichen Abgabenerklärungen in Form der Jahressteuererklärungen und Voranmeldungen auch keine Strafaufhebung zukomme, da – zusammengefasst – keine Entrichtung im Sinne der Abgabenvorschriften erfolgt sei. Die (willentliche bzw. vorsätzliche) Nichtentrichtung der Lohnabgaben (ergänze: bis zum fünften Tag nach Fälligkeit) seien Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG.

Bei einem Strafrahmen von € 75.504,24 verhängte der Erstsenat die genannte Geldstrafe von € 18.000,-- und in weiterer Folge eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen als tat- und

schuldangemessen, wobei er als mildernd die geständige Verantwortung, die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des N, die Liquiditätsproblematik, die Arbeitsüberlastung und die misslungene Selbstanzeige, als erschwerend die wiederholte Tatbegehung über einen längeren Zeitraum hinweg berücksichtigte.

Dagegen wendet der Beschuldigte in seiner fristgerecht erhobenen Berufung ein, die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige hinsichtlich der Umsatzsteuer(voraus)zahlungen sei ihm versagt worden, weil er die Beträge durch die Konkurseröffnung bzw. den nicht mehr möglichen Verkauf von Liegenschaften nicht mehr bezahlen konnte. Wäre ihm aber die Bezahlung an das Finanzamt vor der Konkurseröffnung tatsächlich noch gelungen, so wäre diese Bezahlung durch den Masseverwalter wegen Gläubigerbevorzugung angefochten und rückgängig gemacht worden, Darüber hinaus hätte er sich wegen Gläubigerbegünstigung strafbar gemacht. Durch die Sperre des Bankkontos habe er auch die Lohnabgaben für Jänner und Februar 2003 nicht mehr überwiesen. Auf die Kontensperre habe er innerhalb von 60 Tagen mit dem Antrag auf Konkurseröffnung reagiert. In seiner Situation habe er offenbar gar keine Möglichkeit mehr gehabt, einem Strafverfahren zu entgehen.

In der Berufungsverhandlung verwies der Beschuldigte verweist auf seine schriftliche Berufung und beantragte präzisierend die Einstellung des Finanzstrafverfahrens, in eventu eine Herabsetzung der verhängten Strafen aufgrund seiner schlechten finanziellen Situation.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Der Berufung kommt teilweise Berechtigung zu:

Gemäß § 21 Abs.1 lit.a UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der

Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung).

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der 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 hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet werden.

Von einer (versuchten) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG wäre zu sprechen, wenn der Unternehmer vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr bewirkt hat bzw. zu bewirken versucht hat, wobei eine Abgabenverkürzung im gegenständlichen Fall bewirkt wäre, wenn die Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt worden wäre, und gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hätte.

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 hatte der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. In gleicher Weise waren die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs.1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und die Zuschläge zu diesen gemäß § 122 Abs.7 Wirtschaftskammergesetz 1998 iVm § 43 Abs.1 FLAG zu entrichten.

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise derartige Lohnabgaben, Dienstgeberbeiträge oder Zuschläge zu diesen nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abführt.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei 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.

Laut Aktenlage ist auszuschließen, dass der Beschuldigte betreffend das Veranlagungsjahr 2002 den Versuch einer Hinterziehung von Umsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten hat. Laut seiner mit der übrigen Beweislage übereinstimmenden Verantwortung hat er nämlich offensichtlich in Anbetracht des Liquiditätsengpasses des Unternehmens den Tatplan gefasst gehabt, einen vorübergehenden Finanzkredit vom Fiskus dadurch zu erzwingen, dass er gegenüber der Abgabenbehörde betreffend die Monate Juli bis Dezember 2002 die Vorauszahlungen bis zu den jeweiligen Fälligkeiten nicht entrichtete, in der Folge zwar betreffend Juli am 9. Dezember 2002 die relativ geringe Zahllast bekannt gab, für die übrigen Monate aber (mit den beträchtlich ungleich höheren Zahllasten) mit der Offenlegung bis zur Einreichung der Jahresumsatzsteuererklärung für 2002 zuzuwarten beabsichtigte, wobei er die sich solcherart dann ergebende Restschuld unverzüglich mit dem Verkaufserlös aus einer Liegenschaft begleichen wollte. Hätte er auch eine Jahresumsatzsteuer für 2002 verkürzen wollen, hätte er – ihm vernunftorientiertes Handeln unterstellt – nicht in der Steuererklärung eine noch zu entrichtende Restschuld dargestellt.

So aber hat er wider sein Wissen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen gehandelt, die Tatsache der Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen sowie auch der spruchgegenständlichen Lohnabgaben bis zu den Fälligkeitszeitpunkten billigend zur Kenntnis genommen unterlassen, solcherart hinsichtlich der Geldflüsse im Unternehmen anderweitig disponiert und auch nicht einmal teilweise eine Entrichtung der Abgaben veranlasst. Sein gefasster Plan für den beschriebenen deliktischen Geschehensablauf wird auch indiziert durch seine absichtliche Vorgangsweise hinsichtlich der Voranmeldungen: Hätte er lediglich insofern wissentlich gehandelt, als ihm vor den Fälligkeitszeitpunkten bewusst gewesen wäre, dass rechtzeitige Überweisungsaufträge an die Hausbank von dieser nicht durchgeführt würden, und er aber die entstanden Umsatzsteuerschulden gegenüber dem Finanzamt nicht verheimlichen hätte wollen, wäre es ihm durch keinen Umstand verwehrt gewesen, seiner abgabenrechtlichen Verpflichtung zu entsprechen und dem Finanzamt die von ihm erstellten Voranmeldungen zuzusenden.

Der Beschuldigte führt selbst in seiner Berufung und bereits anlässlich seiner Einvernahme am 29. Oktober 2003 (Finanzstrafakt Bl.85) aus, dass seine Zahlungsunfähigkeit aufgrund einer Kontosperre der Bank eingetreten sei, wobei er diese zeitlich in Zusammenhang mit der Entrichtung der Lohnabgaben für Jänner 2003 (fällig am 15. Februar 2003) und Februar 2003 (fällig am 15. März 2003) bringt.

Die strafrelevanten Lohnabgaben waren bereits vorher zu entrichten.

Zu prüfen ist aber, ob allenfalls betreffend die ebenfalls nicht bis zur Fälligkeit am 15. Februar 2003 entrichtete Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2002 ein schuld- oder strafbefreiender bzw. –ausschließender Umstand durch eine faktische Unmöglichkeit zur Entrichtung vorliegen könnte: Ein solcher Umstand liegt jedoch nicht vor. Anders als die Bestimmungen des § 29 Abs.2 FinStrG (siehe unten), wonach für die Erzielung einer strafaufhebenden Wirkung einer Selbstanzeige die verkürzten Beträge „den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend“ zu entrichten sind, was einen für eine extensive Interpretation nutzbaren Spielraum lässt (indem beispielsweise auch die insolvenzrechtlichen Vorschriften als solche Normen gewertet werden), stellt die Erfüllung des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG iVm § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. lediglich auf die wissentliche Verkürzung durch Nichtentrichtung ab.

Zu prüfen ist aber auch noch weiters, ob nicht allenfalls eine vis absoluta vorliegt, welche eine Bestrafung des N verhindere. Immerhin konnte der Beschuldigte hinsichtlich eines Teilaспектes der ihm zum Vorwurf gemachten Straftat sich demnach gar nicht anders verhalten, sollten ohne sein Zutun die finanziellen Mittel nunmehr fehlen, weshalb er nicht handeln, also entrichten konnte. Stellt man aber auf den Sanktionszweck der Norm ab, ergibt sich, dass § 33 Abs.2 lit.a FinStrG Unternehmer bzw. deren Entscheidungsträger davon abhalten will, den Abgabengläubiger bei selbst zu berechnenden Abgaben durch eine Fehlleitung von Finanzmitteln im Unternehmen bei gleichzeitiger Fehlinformation zu benachteiligen, was bei Selbstbemessungsabgaben für den Fiskus, der ja von der Entstehung des konkreten Abgabenanspruches ohne Zutun des Unternehmers keine Kenntnis erlangt, eine besondere Gefahrenquelle darstellt (vgl. ähnlich der UFS zu § 49 Abs.1 lit.a FinStrG, wenngleich mit gegenteiligem Ergebnis, siehe E vom 18.1.2005, FSrv/0025-S/03, FSrv/0006-S/04). Würde N für ein Verhalten gestraft werden, welches er gar nicht abstellen kann, wäre tatsächlich möglicherweise von einer in die Verfassungssphäre reichenden überschließenden Tendenz der Strafnorm zu sprechen.

Tatsächlich aber erfasst die Nichtentrichtung – wie erwähnt – nur einen Teilaspekt des Tatbestandes, ein weiterer Aspekt ist die vorsätzliche Nichteinreichung der Voranmeldung bis zum Fälligkeitszeitpunkt, womit dem Abgabengläubiger aber die für die Abgabeneinhebung wesentliche Möglichkeit genommen ist, von der Nichtentrichtung der Selbstbemessungsabgabe zeitgerecht zu erfahren.

Der Beschuldigten aber war durch eine faktische Unmöglichkeit keinesfalls abgehalten, die Voranmeldung einzureichen, weshalb insoweit gegen seine Bestrafung keine Bedenken bestehen.

Zu Recht hat daher der Erstsenat das Verhalten des N hinsichtlich der strafrelevanten Selbstbemessungsabgaben des Jahres 2002 als Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG bzw. als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG qualifiziert.

Gegen eine Zuordnung der sich letztendlich ergebenden Umsatzsteuerrestschuld von € 34.121,31 zu gleichen Teilen von € 6.838,26 auf die Voranmeldungszeiträume August bis Dezember 2002 durch den Berufungssenat in freier Beweiswürdigung wurden keine Bedenken erhoben.

In objektiver und subjektiver Hinsicht im Ergebnis weder vom Beschuldigten noch vom Amtbeauftragten bestritten, wird hinsichtlich der hinterzogenen Umsatzsteuervorauszahlungen von N eine nachträgliche Strafaufhebung eingewendet, weil der am 18. März 2003 eingereichten Umsatzsteuererklärung die Eigenschaft einer solcherart wirksamen Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG zukomme.

Hinsichtlich der strafrelevanten Lohnabgaben wird eine Selbstanzeige weder behauptet, noch lassen sich aus der Aktenlage entsprechende Anhaltspunkte für eine solche gewinnen.

Gemäß § 29 Abs.1 FinStrG wird jedoch eine Person, welche sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, lediglich insoweit straffrei, als sie ihre Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt.

Mit Verfehlung ist offenkundig derjenige Lebenssachverhalt gemeint, dessen in finanzstrafrechtlicher Hinsicht wesentliches Substrat unter einen konkreten Tatbestand des FinStrG subsumiert werden kann (siehe dazu für viele *Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz³ I, Rz 6 zu § 29).

Fehlt eine derartige Darlegung wie im gegenständlichen Fall insofern zur Gänze, als lediglich kommentarlos in einer Steuererklärung eine (im Übrigen unrichtige) Restschuld ausgewiesen

wird, welche ja auch mannigfache Ursachen ohne finanzstrafrechtliche Relevanz haben könnte, liegt offensichtlich gar keine Selbstanzeige vor.

War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit überdies 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 mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen (§ 29 Abs.2 FinStrG).

Allein durch den Umstand, dass eine Person eine sie selbst betreffende Umsatzsteuerjahreserklärung einreicht, in welcher eine namhafte Restschuld ausgewiesen ist, legt sie jedoch nach Meinung des Berufungssenates noch nicht ohne zusätzlichen Aufschluss gebende Erläuterungen die für eine Feststellung einer Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Voranmeldungszeiträume bedeutsamen Umstände dar. Eine Umsatzsteuerrestschuld kann für sich mannigfaltige Ursachen haben, es bleibt unklar, da ja die Restschuld lediglich eine Saldogröße aus allfälligen Guthaben und Zahllasten der einzelnen Voranmeldungszeiträume darstellt, ob und in welche Höhe betreffend einzelne Monate eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen stattgefunden hat. Eine nachträgliche Schätzung durch die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, womit – wie im gegenständlichen Fall – die jedenfalls feststellbare Summe an Verkürzungen zu gleichen Teilen auf die relevanten Monate aufgeteilt werden, ist kein adäquater Ersatz.

Dazu kommt im konkreten Fall, dass selbst in der zentralen Aussage der Höhe der Restschuld die am 18. März 2003 abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung offenbar unzutreffend gewesen ist (siehe oben).

Die am 18. März 2003 eingereichte Steuererklärung entfaltet daher keine strafaufhebende Wirkung, ist jedoch als mildernder Umstand dahingehend anzusehen, als damit von N ein erster Hinweis zur Aufhellung der gegenständlichen Finanzvergehen geleistet worden ist.

Des Weiteren, wenn auch nicht mehr von Relevanz, wäre ergänzend anzumerken, dass auch im Falle von Einzelunternehmern die Möglichkeit besteht, dass nicht diese selbst, sondern andere Personen die finanzstrafrechtliche Verantwortung für eine allfällige Verkürzung

bestimmter Umsatzsteuervorauszahlungen in Frage kommen. Mit gutem Grund bestimmt daher § 29 Abs.5 FinStrG, dass eine Selbstanzeige nur für die Personen wirkt, für die sie erstattet wird. In diesem Sinne auch VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207, VwGH 27.2.2002, 2001/13/0297, VwGH 24.6.2004, 2001/15/0134, VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060 [hier eine Selbstanzeige im Namen einer GmbH mit dem Beschuldigten als alleinigen Geschäftsführer und Gesellschafter], VwGH 15.6.2005, 2002/13/0048, u.a.. Insoweit ist auch hier ein strenger Maßstab anzulegen. Eine Abgabenerklärung eines Einzelunternehmers, welche von diesem handschriftlich unterfertigt und mit Firmenstempel versehen ist, enthält zwar ebenfalls keine ausdrückliche Benennung einer Person, für welche eine Selbstanzeige erstattet wird, kann aber als Ausnahme insoweit die Erfüllung der Verpflichtung der Benennung der angezeigten Person erfüllen, als in der Regel aus der vorderhand offenkundig eindeutigen Zuordnung des verantwortlichen Entscheidungsträgers in der Person des Einzelunternehmers auf die Identität des Angezeigten mit ausreichender Bestimmtheit geschlossen werden kann.

Der Vollständigkeit halber ist weiters anzumerken, dass – hätte die Jahresumsatzsteuererklärung (beinhaltend allenfalls die geforderten Erläuterungen) den Tatbestand einer Selbstanzeige erfüllt – für die Entrichtung der verkürzten Beträge die insolvenzrechtlichen Normen zu beachten gewesen wären. Dies bedeutet, da die Nachfrist zur Entrichtung der mit Bescheid vom 9. April 2003 festgesetzten Umsatzsteuern für 2002 im Zeitraum nach Konkursöffnung (am 24. März 2003) geendet hätte (siehe Buchungsabfrage), die Befolgung des am 2. Dezember 2004 angenommenen Zahlungsplanes (beinhaltend die Begleichung einer Quote von letztendlich 3,12 % in 14 halbjährlichen Teilzahlungen, beginnend ab 2. Juni 2005 (siehe dazu den Vollstreckungsakt betreffend N), abgewartet hätte werden müssen, um eine Aussage hinsichtlich der Straffreiheit der Selbstanzeige zu erhalten.

Genau ein solcher Umstand ist jedoch hinsichtlich der N ebenfalls vom Erstsenat zum Vorwurf gemachten Hinterziehung an Umsatzsteuervorauszahlung betreffend Jänner 2003 eingetreten: Die diesbezügliche Fälligkeit ist infolge einer Vorverlegung der Fälligkeiten für 2003 mangels zeitgerechter Begleichung der Umsatzsteuersonderzahlung bereits am 15. Februar 2003 eingetreten. N bestreitet, davon zu dieser Zeit in Kenntnis gewesen zu sein. Diese Behauptung kann offensichtlich mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht widerlegt werden, weshalb allenfalls eine versuchte Hinterziehung für den 15. März 2003 vorliegen könnte. Eine entsprechende Voranmeldung wurde durch N – siehe oben – am 13. Mai 2003 (nach Eröffnung des Konkurses über sein Vermögen am 24. März 2003) beim Finanzamt eingereicht. Diese Voranmeldung kann (siehe die obigen Ausführungen) als Selbstanzeige

angesehen werden; einer unverzüglichen Entrichtung der Vorauszahlung von € 6.783,44 wären aber die insolvenzrechtlichen Bestimmungen entgegengestanden. Ob eine rechtzeitige Entrichtung entsprechend den (um insolvenzrechtliche Normen erweiterten) Abgabenvorschriften vorliegen wird, entscheidet sich durch die zukünftige Einhaltung des erwähnten Zahlungsplanes. Dessen Überwachung sprengt jedoch den Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens, weshalb dieses Faktum gemäß § 61 Abs.2 iVm § 63 FinStrG auszuscheiden und entsprechend der Bestimmung des § 161 Abs.4 FinStrG an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zurückzuverweisen ist.

Betreffend die N vorgeworfene Hinterziehung an Umsatzsteuervorauszahlung betreffend Februar 2003 ist der Nachweis einer strafbaren Vorgangsweise durch den Beschuldigten im Zweifel zu seinen Gunsten nicht zu führen. Zwar ist die Zahllast von € 5.249,30 tatsächlich am 15. März 2003 fällig gewesen, doch ist – siehe oben – nicht zweifelsfrei zu beweisen, dass etwa N diesen Umstand auch zur Kenntnis genommen hätte. Solcherart wäre die Fälligkeit erst am 15. April 2003 eingetreten, also nach der Konkurseröffnung, weshalb den Beschuldigten gar keine entsprechende abgabenrechtliche Pflicht zur Entrichtung mehr getroffen hatte. Im Zweifel zu Gunsten für N war daher betreffend dieses Fakultums das Verfahren einzustellen.

Hinsichtlich der Strafbemessung ist auszuführen:

Abgabenhinterziehungen werden gemäß § 33 Abs. 5 mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages, Finanzordnungswidrigkeiten im Sinne des § 49 Abs.1 lit.a FinStrG werden gemäß § 49 Abs.2 leg.cit. mit einer solchen bis zur Hälfte der vorsätzlich nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichteten bzw. abgeführten Selbstbemessungsabgaben geahndet. Deshalb beträgt, ausgehend vom erwiesenen Verkürzungsbetrag nach § 33 FinStrG von insgesamt € 35.204,31 und der strafrelevanten Lohnabgaben nach § 49 FinStrG, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 82.454,75.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters.

Gemäß Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe weiters die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

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

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten des N in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs. 2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich auch aus dieser Festschreibung einer Strafzumessungsregel jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden, bereits zuvor geforderten Generalprävention, da Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständlichen Hinterziehungen in ihrer Gesamtheit als durchaus budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage des Berufungswerbers von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass der Finanzstraftäter auf Grund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse die Geldstrafe möglicherweise nicht in Einem anlässlich ihrer Fälligkeit entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. VwGH 6.12.1965, 925/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist, beträgt also € 82.454,75, das sind 71,78 % des erstinstanzlichen Strafrahmens. Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe und die sonstigen zu beachtenden Kriterien die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen, wäre etwa eine Geldstrafe von rd. € 40.000,-- zu verhängen gewesen. Zu bedenken ist, dass mit den Verfehlungen nur ein vorübergehender Abgabekredit erzwungen werden sollte, eine angestrebte dauernde Abgabenvermeidung im Sinne des § 33 Abs.1 FinStrG nicht vorgeworfen worden ist, sohin als ein deutlicher Abschlag vorzunehmen ist, weshalb sich als Ausgangsbasis für die Geldstrafe ein Betrag von etwa € 30.000,-- ergibt.

Für N sprechen jedoch – wie bereits zutreffend vom Erstsenat festgestellt – bedeutende mildernde Umstände, nämlich seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die Mitwirkung an der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte in Form der nachträglichen Abgabenerklärungen, seine Arbeitsüberlastung bzw. die finanzielle Zwangslage, welche ihn offenkundig zu seinem Fehlverhalten verleitet hatte, die teilweise Schadensgutmachung,

sowie das abgelegte Geständnis. Als erschwerend ist lediglich zu werten die Mehrzahl der deliktischen Angriffe.

Auch die als Strafzweck geforderte Spezialprävention tritt hinsichtlich des Beschuldigten in den Hintergrund in Anbetracht des Umstandes, dass N gegenwärtig lediglich nichtselbständig tätig ist. Dem gegenüber ist aber auch der grundsätzlich gegebene generalpräventive Aspekt nicht aus den Augen zu verlieren: So erweist sich offenbar gerade in Phasen finanzieller Engpässe eines Unternehmens die Verlockung, den Abgabengläubiger von weiteren zeitgerechten Informationen abzuschneiden und damit einen Spielraum für anderweitige Dispositionen hinsichtlich der Selbstbemessungsabgaben zu gewinnen, oft als übermächtig, sodass gerade auch bei derartigen Fällen mit entsprechenden Sanktionen vorzugehen ist, um andere Täter in der Situation des Beschuldigten von derartigen Finanzvergehen abzuhalten.

In der Gesamtschau wäre solcherart in der Gesamtschau eine Geldstrafe von rd. € 20.000,-- angemessen gewesen, welche unter Beachtung der schlechten Finanzlage des Beschuldigten auf etwa € 15.000,-- zu reduzieren gewesen wäre.

Auf Grund des gegebenen Verbößerungsverbotes im Sinne des § 161 Abs. 3 FinStrG ist jedoch dem Berufungssenat grundsätzlich die Argumentation des Erstsenates überbunden.

Dabei ist anzumerken, dass, wie oben ausgeführt, die vom Erstsenat verhängte Geldstrafe zwar € 18.000,-- betragen hat, der von ihm zur Anwendung gebrachte Strafrahmen aber noch € 114.870,07 betrug, sohin der neue Strafrahmen sich auf 71,78 % des ursprünglichen verringerte. Daraus ergäbe sich rein schematisch auf Basis des neuen Strafrahmens eine Geldstrafe von gerundet € 13.000,--. Auffällig ist dabei, dass der Erstsenat die schlechte Finanzlage des N nicht ausdrücklich in seinen Ausführungen zur Bemessung der Geldstrafe benannt hat, sodass die Möglichkeit besteht, dass in der erstinstanzlichen Entscheidung diesem Umstand nicht ausreichend Gewicht zugemessen worden ist.

In noch stärkerer Gewichtung der Milderungsgründe bzw. insbesondere der derzeitigen schlechten Finanzlage des N kann somit ausnahmsweise unter Beachtung der obigen Erwägungen eine weitere Reduzierung der Geldstrafe auf € 10.000,-- vorgenommen werden.

Obige Überlegungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei nach ständiger Spruchpraxis für ungefähr € 7.000,-- bis € 8.000,-- an Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat zu verhängen wäre.

Weiters ist anzumerken, dass der Umstand einer schlechten Finanzlage bei der Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe außer Acht zu lassen ist, weil ja eine solche gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Ausgehend von der vom Spruchsenat festgelegten Höhe war aber unter Beachtung der genannten zusätzlichen Milderungsgründe ebenfalls ein spruchgemäßer Abschlag vorzunehmen.

Die Festsetzung der Verfahrenskosten durch den Erstsenat entspricht der Bestimmung des § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG und war daher in der ausgesprochenen Höhe zu übernehmen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

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 mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Feldkirch zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe bzw. der Wertersatzstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Feldkirch, 22. März 2005

Der Vorsitzende: