



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0044-L/13

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen AB, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. CD, Rechtsanwalt, Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 13. August 2013 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes E als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. Juli 2013, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Berufung der Beschuldigten wird **teilweise Folge gegeben** und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

1. AB (Bw) ist schuldig, im Amtsbereich des Finanzamtes E
  - a) dadurch, dass sie trotz Erinnerungen der Abgabenbehörde die Umsatzsteuererklärungen 2010 und 2011 nicht abgegeben hat, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt zu haben sowie
  - b) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 09 und 11/2008 sowie 01-03/2009 in Höhe von 1.680,16 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Sie hat dadurch das Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (zu Punkt 1.a) sowie der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (zu Punkt 1.b) begangen.

2. Gemäß §§ 33 Abs. 5 und 51 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wird über sie eine **Geldstrafe von 700,00 €** verhängt und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende **Ersatzfreiheitsstrafe mit drei Tagen** bemessen.

3. Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat die Bw die Kosten des Strafverfahrens in Höhe von 70,00 € zu ersetzen.

4. Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen die Bw wegen des Verdachtes der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG anhängige Finanzstrafverfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 und 2011 in Höhe von 1.647,22 € eingestellt.

5. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) übernahm am 1. Jänner 1987 das Kunstschniedegewerbe ihres Vaters.

Mit Beschluss des LG H vom 1. Februar 2010 wurde über das Vermögen der Bw das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Beschluss vom 5. Juli 2010 wurde der Zwangsausgleich, im Zuge dessen die Konkursgläubiger eine Quote von 100 % erhielten, rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben.

Mit Beschluss des LG H vom 30. Jänner 2013 wurde über das Vermögen der Bw abermals das Konkursverfahren eröffnet.

Aus Anlass der (ersten) Konkurseröffnung wurde bei der Bw eine Außenprüfung durchgeführt, welche die Umsatzsteuer 01/2008 bis 01/2010 zum Gegenstand hatte (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Februar 2010, ABNr. 2).

Der Prüfer stellte fest, dass die Bw seit September 2008 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch entsprechende Vorauszahlungen geleistet hatte. Er ermittelte die Umsatzsteuer für September 2008 bis Dezember 2009 an Hand der Einnahmen-Ausgaben-

Journale sowie der vorgelegten Belege, wobei sich ua. für die strafgegenständlichen Zeiträume 09 und 11/2008 sowie 01-03/2009 die vorgeworfenen Beträge ergaben.

Im gegenständlichen Finanzstrafverfahren wurde die Bw mit vereinfachter Strafverfügung gemäß § 143 FinStrG vom 3. April 2013 schuldig erkannt, vorsätzlich

- a) für die Jahre 2010 und 2011 keine Jahresumsatzsteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und dadurch unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine versuchte Verkürzung an Umsatzsteuer 2010 und 2011 in Höhe von 4.022,24 € bewirkt sowie
- b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 09 und 11/2008 sowie 01-03/2009 in Höhe von 1.680,16 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Sie habe dadurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 13 FinStrG (zu Punkt a) sowie der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (zu Punkt b) begangen.

Die über sie gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG verhängte Geldstrafe wurde mit 1.800,00 € bemessen und die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit neun Tagen festgesetzt.

Als mildernd wertete die Finanzstrafbehörde die bisherige Unbescholtenheit, finanzielle Schwierigkeiten (Konkurs) und die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend dagegen die wiederholte Tatbegehung.

Mit Eingabe vom 30. April 2013 erhob die Bw Einspruch gegen die Strafverfügung, wodurch diese außer Kraft gesetzt wurde und das Verfahren nach den Bestimmungen der §§ 115 bis 142 FinStrG durchzuführen war (§ 145 Abs. 2 FinStrG).

Die Bw wandte im Wesentlichen ein, dass sie für die Jahre 2010 und 2011 – wie auch für die Vorjahre – die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen dem Finanzamt per Post übermittelt habe. Im Jahr 2010 habe sie einen Bruttoumsatz von 6.003,96 € und im Jahr 2011 einen Bruttoumsatz von 16.521,60 € erzielt. Dies ergebe insgesamt eine Umsatzsteuer von 3.754,26 €, wobei noch keine Ausgaben berücksichtigt worden seien. Die vorgeworfene Summe könne daher in keiner Weise zutreffen.

Die Jahre 2008 und 2009 seien im Zuge des Konkurses 2010 überprüft und abgeschlossen worden, weshalb nicht ersichtlich sei, wodurch sich die Forderung von 1.680,16 € ergeben könne.

Den vorgelegten Aufzeichnungen der Einnahmen sind Bruttoeinnahmen von 6.861,72 € (2010) und von 16.521,60 € (2011) zu entnehmen.

Die von der zuständigen Strafreferentin angeforderte Aufstellung der Ausgaben reichte die Bw trotz mehrfacher Urgenzen nicht nach.

Da die Bw eine erste Ladung zur mündlichen Verhandlung nicht behoben hatte, wurde die Zustellung einer zweiten Ladung durch das Bezirkspolizeikommando F veranlasst und diese Ladung der Bw nachweislich am 10. Juli 2013 ausgehändigt.

Dennoch erschien sie nicht zu der am 16. Juli 2013 anberaumten mündlichen Verhandlung; ein Entschuldigungsschreiben wegen Erkrankung langte beim Finanzamt erst am Tag der mündlichen Verhandlung und damit verspätet ein, sodass die Verhandlung in Abwesenheit der Bw erfolgte.

Mit Straferkenntnis vom 16. Juli 2013 wurde

1. die Bw schuldig erkannt, vorsätzlich

a) für die Jahre 2010 und 2011 keine Jahresumsatzsteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und dadurch unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine versuchte Verkürzung an Umsatzsteuer 2010 und 2011 in Höhe von 1.647,22 € bewirkt sowie

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 09 und 11/2008 sowie 01-03/2009 in Höhe von 1.680,16 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Sie habe dadurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 13 FinStrG (zu Punkt a) sowie der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (zu Punkt b) begangen.

Die Bw wurde zu einer Geldstrafe von 1.000,00 €, im Nichteinbringungsfall fünf Tage Ersatzfreiheitsstrafe, verurteilt.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 100,00 € bestimmt.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass hinsichtlich der angeführten Zeiträume 09 und 11/2008 sowie 01-03/2009 der gesetzlichen Bestimmung des § 21 UStG 1994 nicht entsprochen worden sei. Obwohl die Bw steuerpflichtige Umsätze getätigt habe, habe sie weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen geleistet. Die Höhe der Umsatzsteuerzahllasten für die genannten Monate sei im Zuge der USO-Prüfung vom 22. Februar 2010 festgesetzt worden.

Die Beschuldigte sei seit Jahren unternehmerisch tätig und habe in der Vergangenheit ordnungsgemäß Vorauszahlungen geleistet bzw. Voranmeldungen eingereicht, sodass ihr die abgabenrechtlichen Verpflichtungen hinlänglich bekannt gewesen seien.

Der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG sei unter Hinweis auf § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG nicht gegeben.

Die Beschuldigte habe für den gesamten Zeitraum 01-12/2010 und 01-12/2011 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen geleistet. Die Abgabenbehörde habe daher die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt.

Gegenständlich sei für die Jahre 2010 und 2011 die Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG noch nicht vollendet, sondern sei es beim Versuch geblieben.

Hinsichtlich der vorgeworfenen Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG seien keine Änderungen eingetreten. Dass die USO-Prüfung, im Zuge derer die Höhe der Umsatzsteuerzahllasten für die Zeiträume 09 und 11/2008 sowie 01-03/2009 ermittelt worden sei, erst während des Konkursverfahrens beim Masseverwalter stattgefunden habe, ändere nichts daran, dass die Bw die Verfehlungen davor begangen habe; der vorgeworfene Tatbestand sei folglich vor der USO-Prüfung bereits erfüllt gewesen.

Für die Jahre 2010 und 2011 seien bei Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages die von der Beschuldigten angeführten Umsätze herangezogen worden. Da diese keine Aufstellung über die getätigten Ausgaben beigebracht habe, seien diese und damit auch die Vorsteuer zu schätzen gewesen.

Für das Jahr 2010 sei von einem Nettoumsatz von 5.718,10 € ausgegangen und die Vorsteuer mit 850,00 € geschätzt worden, sodass sich eine geschätzte Zahllast von 293,62 € ergeben habe.

Für das Jahr 2011 sei von einem Nettoumsatz von 13.768,00 € ausgegangen und die Vorsteuer mit 1.400,00 € geschätzt worden, sodass sich eine geschätzte Zahllast von 1.353,60 € ergeben habe.

Die bisher vorgeworfene Umsatzsteuerverkürzung 2010 und 2011 habe sich daher gegenüber der Strafverfügung auf 1.647,22 € verringert.

Als mildernd wertete die Finanzstrafbehörde wiederum die bisherige Unbescholtenheit, finanzielle Schwierigkeiten (Konkurs) und die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend dagegen die wiederholte Tatbegehung.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung führte die Bw an, sich weder schuldig zu bekennen, noch vorsätzlich Abgaben hinterzogen zu haben.

Die Jahresumsatzsteuererklärungen 2010 und 2011 habe sie – wie auch die Jahre davor – sehr wohl eingereicht. Dass es mit der Post immer wieder Probleme gebe, sei bekannt.

Die unter Punkt 1b) angeführten Vorauszahlungen seien im Zuge des Konkurses 2010 abgeschlossen worden. Sie verrechne außerdem die Umsatzsteuer alle drei Monate und nicht monatlich.

Eine Nachrechnung der geforderten Unterlagen sei bis jetzt nicht möglich gewesen, da die gesamte Buchhaltung beim Masseverwalter liege und mit Dr. G seit April 2013 kein Kontakt mehr möglich sei. Sie habe die Unterlagen jetzt aber soweit beisammen, dass sie innerhalb von 14 Tagen einen Jahresabschluss von 2010, 2011 und 2012 vorlegen könne.

Zur Ladung am 16. Juli 2013 habe sie schriftlich mitgeteilt, dass sie erkrankt gewesen sei.

Sie bitte zu berücksichtigen, dass die Post über die Kanzlei Dr. G vermutlich nicht bei ihr einlange. Sie bitte daher, weitere Post an die Kanzlei MD, zu Handen Herrn Mag. D in F weiter zu leiten, da dieser sie in allen finanziellen und damit auch rechtlichen Belangen vertrete.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Nach § 134 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die Abgabenerklärungen für die Einkommen- und Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer

(Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, dass in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, **sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt.**

Werden daher die zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen zu zahlenden Umsatzsteuerbeträge nicht fristgerecht entrichtet, ist jedenfalls eine Voranmeldung einzureichen.

Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum (§ 21 Abs. 2 UStG 1994).

Diese Umsatzgrenze betrug in den Jahren 2008 und 2009 22.000,00 €, ab 1. Jänner 2010 30.000,00 € und ab 1. Jänner 2011 100.000,00 €.

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

Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ua. dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden.

Nach § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch.

Voraussetzung für das Vorliegen einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 13 FinStrG durch Nichtabgabe der Jahressteuererklärungen ist, dass es der Beschuldigte ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass die Nichtabgabe bzw. verspätete Abgabe der Jahressteuererklärungen, somit die Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine zu geringe Abgabenfestsetzung (im Schätzungswege) zur Folge haben werde.

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

Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG genügt die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Eine Abgabenverkürzung bei Selbstberechnungsabgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) gilt bereits dann bewirkt

(objektive Deliktsvollendung), wenn diese Abgaben zum gesetzlichen Fälligkeitstermin überhaupt nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet werden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG). Für die Verwirklichung einer derartigen Abgabenhinterziehung ist es daher nicht erforderlich, dass der Vorsatz des Beschuldigten darauf gerichtet war, Selbstbemessungsabgaben endgültig vor der Abgabenbehörde zu verheimlichen und somit einer Versteuerung zu entziehen. Gerade beim Delikt des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar. Darauf, ob die Umsatzsteuer letztlich im Wege einer Schätzung oder infolge verspäteter Voranmeldung bescheidmäßig festgesetzt werden kann, kommt es nicht an.

Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist dann ausgeschlossen, wenn einer Bestrafung infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht.

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist daher dann zu ahnden, wenn ihm eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG – und zwar zumindest im Versuchsstadium – nicht mehr nachfolgt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.9.2008, 2008/13/0076) sind klare und eindeutige Feststellungen erforderlich, die eine Beantwortung der Frage zulassen, ob der Beschuldigte nicht ohnehin den Tatbestand nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer erfüllt hat.

Einer Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer, ohne dadurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Unterlässt der Abgabepflichtige die Einreichung der Abgabenerklärung entsprechend der Bestimmung des § 134 Abs. 1 BAO, ist mit Ablauf der allgemeinen Frist oder allenfalls mit dem fruchtlosen Ablauf der im Einzelfall verlängerten Frist der objektive Tatbestand einer derartigen Finanzordnungswidrigkeit erfüllt.

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG gehört neben der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auch ein Erfolg, nämlich das Bewirken einer Abgabenverkürzung. Die bloße Nichtabgabe der Steuererklärungen bis zum Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist ist dagegen grundsätzlich (nur) als Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu qualifizieren.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet (bedingter Vorsatz).

Sieht der Täter dagegen den Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges als gewiss voraus, handelt er wissentlich im Sinne des § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB).

Während für §§ 33 Abs. 1 und 51 Abs. 1 lit. a FinStrG bedingt vorsätzliches Handeln ausreichend ist, erfordert § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die subjektive Tatbestandsmäßigkeit für den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit, wogegen für die Pflichtverletzung bedingter Vorsatz genügt.

Das Vorliegen von Wissentlichkeit ist auch dann zu bejahen, wenn der Abgabepflichtige die Abgabenverkürzung dem Grunde nach für gewiss hält und lediglich das Ausmaß erst in der Folge – sei es im Schätzungswege von der Abgabenbehörde – ermittelt wurde (VwGH 8.4.1991, 89/15/0144).

Auf den vorliegenden Fall bezogen, bedeutet die dargelegte Rechtslage Folgendes:

Dem angefochtenen Erkenntnis ist eine Auseinandersetzung in dem Sinne, ob die Bw hinsichtlich der (Jahres)Umsatzsteuer 2008 und 2009 nicht den Tatbestand nach § 33 Abs. 1 FinStrG – allenfalls im Stadium des Versuchs – erfüllt hätte, nicht zu entnehmen. Dass derartige Feststellungen fehlen, schadet jedoch nicht, weil Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, K 139/3).

Nach den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung reichte die Bw ab September 2008 weder Voranmeldungen ein, noch entrichtete sie Vorauszahlungen.

Sie bestritt nicht, im inkriminierten Zeitraum der Abgabenbehörde weder monatlich noch vierteljährlich Voranmeldungen übermittelt und auch keine entsprechenden Zahlungen geleistet zu haben, sodass zu den Fälligkeitsterminen (gegenständlich am 17. November 2008, am 15. Jänner 2009 und am 15. Mai 2009) der objektive Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt war.

Den elektronischen Datenbanken der Finanzverwaltung ("Umsatzsteuerkennzeichnung") war zu entnehmen, dass für die Bw im Kalenderjahr 2009 die Verpflichtung zur Einreichung von vierteljährlichen Umsatzsteuervoranmeldungen bestand, wogegen sie im Kalenderjahr 2008 (bis August 2008) monatliche Voranmeldungen einreichte.

Sowohl die offen gebliebene Umsatzsteuernachforderung aus der Veranlagung 2007 als auch das Einstellen der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen führten ab August 2008 zu einem verstärkten Andrängen der Abgabenbehörde.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde konnte die Bw unter diesen Umständen nicht ernsthaft mit der Möglichkeit rechnen, eine dauerhafte Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2008 herbeizuführen.

Soweit die Abgabenhinterziehungen das Kalenderjahr 2009 betreffen, war der Bw sowohl durch die abgabenbehördliche Prüfung vom 22. Februar 2010 als auch die mehrfachen Erinnerungen zur Einreichung der Abgabenerklärungen für das Kalenderjahr 2008 deutlich aufgezeigt worden, dass eine allenfalls ins Auge gefasste Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2009 nicht von Erfolg gekrönt sein würde.

Darüber hinaus war über das Vermögen der Bw am 1. Februar 2010 das Konkursverfahren eröffnet worden. Der Konkurs wurde mit Beschluss vom 5. Juli 2010 aufgehoben, sodass nicht die Bw, sondern der Masseverwalter zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2009 verpflichtet war.

Aus der Aktenlage ergaben sich somit keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bw ernsthaft mit der Möglichkeit gerechnet hätte, durch das Negieren ihrer Verpflichtungen für die Jahre 2008 und 2009 eine zumindest versuchte Jahresumsatzsteuerverkürzung zu bewirken.

Auf Grund ihrer langjährigen unternehmerischen Tätigkeit und den in der Vergangenheit zumindest zum Teil zeitgerecht eingereichten Voranmeldungen war davon auszugehen, dass die Bw ihre umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen kannte.

Veranlasste sie aber trotz Kenntnis dieser Verpflichtungen nicht spätestens zum jeweiligen Fälligkeitstag die Entrichtung der Vorauszahlungen und ließ sie der Abgabenbehörde auch sonst keinerlei Information über die entstandenen Abgabenschulden zukommen, wusste sie, dass es bei Nichtbezahlung der geschuldeten Beträge zu einer Abgabenverkürzung kommen werde. Damit war der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der vorgeworfenen Zeiträume 09 und 11/2008 sowie 01-03/2009 nicht nur in objektiver, sondern auch in subjektiver Hinsicht erfüllt.

Die Höhe der angelasteten Abgabenverkürzungen (September 2008: 164,61 €; November 2008: 1.340,64 €; Jänner bis März 2009: 174,91 €) ergibt sich sowohl aus den Beilagen U08 und U09 zur Niederschrift vom 22. Februar 2010 als auch aus den im Anschluss an die Prüfung erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden vom 26. Februar 2010.

Dass die abgabenbehördliche Prüfung erst nach Eröffnung des (ersten) Konkursverfahrens am 1. Februar 2010 erfolgt ist, ändert, worauf bereits die Erstbehörde zu Recht verwiesen hat, nichts daran, dass die der Bw unter Punkt 1.b des angefochtenen Erkenntnisses vorgeworfenen Verfehlungen zu diesem Zeitpunkt längst vollendet waren.

Der durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz der bekämpften Entscheidung in Punkt 1.b zu Grunde gelegte Vorwurf war daher zu bestätigen.

Hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 [Punkt 1.a des angefochtenen Erkenntnisses] war von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der Umsatzsteuerbescheid 2010 erging – unter Schätzung der Bemessungsgrundlagen – am 15. Dezember 2011. Trotz mehrfacher Erinnerungen sowie der Androhung und Festsetzung einer Zwangsstrafe hatte die Bw diesen Aufforderungen keine Folge geleistet.

Auch im Hinblick auf die Umsatzsteuerjahreserklärung 2011 wurde der Bw mehrmals in Erinnerung gerufen, dass diese abzugeben sei. Da sie diese Urgenzen – wiederum trotz Androhung und nachfolgender Festsetzung einer Zwangsstrafe – ignorierte, wurde der Umsatzsteuerbescheid 2011 am 21. Jänner 2013 – ebenfalls unter Schätzung der Bemessungsgrundlagen – erlassen.

Im Einkommensteuerakt der Bw befindet sich ein Aktenvermerk vom 12. März 2012 über ein offenbar mit der Bw geführtes Telefonat, im Zuge dessen sie erklärte, die Erklärungen 2010 und 2011 nächste Woche einreichen zu wollen.

Einem Aktenvermerk vom 3. April 2012 zufolge waren die angekündigten Erklärungen bei der Abgabenbehörde jedoch nicht eingelangt.

Die Bw wandte dem gegenüber in ihrer Berufung ein, die Jahresumsatzsteuererklärungen 2010 und 2011, wie auch die Jahre zuvor, eingereicht zu haben.

Nach § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde 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 als erwiesen angenommen werden.

Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

Die Finanzstrafbehörde kann sich jede Meinung bilden, die den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung nicht widerspricht (VwGH 20.8.1996, 96/16/0147). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung schließt daher nicht aus, Geschehnisabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen.

Dadurch, dass die Bw erst nach Erlassung der Veranlagungsbescheide für das Kalenderjahr 2010 ankündigte, die Abgabenerklärungen einreichen zu wollen, ist zumindest für dieses Jahr evident, dass ihre Behauptung, die Abgabenerklärungen per Post eingereicht zu haben, nicht zutreffen kann.

Aber auch hinsichtlich der Abgabenerklärungen 2011 ist zu bedenken, dass die Bw, hätte sie die Erklärungen tatsächlich fristgerecht eingereicht, auf die – diesfalls ungerechtfertigten – Aufforderungen zur Einreichung der Erklärungen und die Festsetzung einer Zwangsstrafe wohl reagiert und dem Finanzamt mitgeteilt hätte, die abverlangten Erklärungen bereits übersandt zu haben.

In freier Würdigung dieser Verfahrensergebnisse gelangte die Rechtsmittelbehörde zur Auffassung, dass den Angaben der Bw, die Abgabenerklärungen 2010 und 2011 eingereicht zu haben, kein Glauben zu schenken war; diese Behauptung war vielmehr als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren.

Wie schon für die Kalenderjahre 2008 und 2009, ergaben sich auch für die Kalenderjahre 2010 und 2011 weder aus den vorliegenden Akten noch aus dem angefochtenen Erkenntnis Anhaltspunkte, auf Grund welcher Umstände es die Bw ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätte, durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2010 und 2011 eine zu geringe Umsatzsteuerfestsetzung (im Schätzungswege) zu erwirken.

Durch die vorangegangene Außenprüfung und die Umsatzsteuerfestsetzungen musste der Bw vielmehr bewusst sein, durch ihre Untätigkeit allenfalls eine verzögerte Umsatzsteuerfestsetzung, nicht aber eine gänzliche Abgabenvermeidung bewirken zu können.

Konnte aber nicht erwiesen werden, dass die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2010 und 2011 vom Gedanken der Bw getragen war, dadurch eine zu geringe Abgabenfestsetzung zu bewirken, fehlte es an der subjektiven Tatseite der erstinstanzlich der Bestrafung zu Grunde gelegten versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG.

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

Die Rechtsmittelbehörde hat, sofern das Rechtsmittel nicht (als unzulässig oder verspätet) zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden (§ 161 Abs. 1 1. Satz FinStrG).

Die Sache, die der Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vorliegt, ist – unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung – die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat in ihren wesentlichen Sachverhaltselementen. Die Rechtsmittelbehörde bleibt daher trotz ihrer Berechtigung, den angefochtenen Bescheid abzuändern, doch auf die Ahndung der dem Rechtsmittelwerber im Verfahren erster Instanz zur Last gelegten Tat beschränkt und darf ihn nicht für eine Tat schuldig sprechen, die ihm im Verfahren vor der ersten Instanz gar nicht zur Last gelegt worden ist. Macht die Berufungsbehörde eine andere Sache zum Gegenstand ihrer Entscheidung als die Finanzstrafbehörde erster Instanz, verletzt sie das Recht auf den gesetzlichen Richter.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.9.2009, 2009/16/0083) werden die beiden Taten (nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG) durch zu unterschiedlichen Zeitpunkten verwirklichte unterschiedliche Sachverhalte begangen. Darüber hinaus ist für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG der qualifizierte Vorsatz der Wissentlichkeit (dolus principalis) erforderlich, während zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG bedingter Vorsatz (dolus eventualis) ausreicht. Solcherart kommt der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz keine Befugnis zur Auswechslung der "Sache" im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG zu.

Aus den dargestellten Gründen war es im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht Sache des Unabhängigen Finanzsenates, zu beurteilen, ob der Bw hinsichtlich der Tatzeiträume der Jahre 2010 und 2011 allenfalls das Delikt nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nachgewiesen werden kann. Dieses Delikt wurde der Bw im Finanzstrafverfahren erster Instanz nicht zur Last gelegt und konnte daher nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sein.

Dem gegenüber sah es der Verwaltungsgerichtshof nicht als Auswechslung der Tat an, wenn die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz das von der ersten Instanz vorgeworfene Verhalten nicht dem Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG unterstellte, sondern dem – mit niedrigerer Strafe bedrohten – Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (VwGH 30.5.1995, 93/13/0217).

Dadurch, dass die Bw die Umsatzsteuererklärungen dem Finanzamt nicht bis zum Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (bis Ende April jeden Folgejahres) übermittelte, verletzte sie eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht. Auf Grund des in den vorangegangenen Jahren

mehrfach zeitgerechten Einlangens hatte die Bw zweifellos Kenntnis vom Abgabetermin der jährlichen Steuererklärungen, kam dieser Verpflichtung aber dennoch nicht nach.

Bei nicht nachgewiesenem Verkürzungsvorsatz war daher in objektiver und subjektiver Hinsicht von einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG wegen vorsätzlicher Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2010 und 2011 auszugehen.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Nach § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwegen und die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Die Finanzordnungswidrigkeit wird gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zu 5.000,00 € geahndet.

Treffen Finanzvergehen zusammen, deren Strafdrohungen sich zum Teil nach einem strafbestimmenden Wertbetrag (§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) und zum Teil nach einer absoluten Obergrenze (§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG) richten, ist als Höchststrafe diejenige Strafdrohung anzusehen, deren Obergrenze die höhere ist.

Auf Grund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen.

Im vorliegenden Fall betrug der vom Gesetzgeber angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die Geldstrafe auszumessen war, bis zu 5.000,00 €.

Zu Gunsten der Bw waren – wie von der Erstbehörde bereits zutreffend berücksichtigt – die bisherige Unbescholtenheit, finanzielle Schwierigkeiten sowie eine teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend dagegen die wiederholte Tatbegehung zu würdigen.

Als erschwerend war nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde darüber hinaus die Deliktskonkurrenz im Hinblick auf das ebenfalls gegebene Tatbild des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, das gegenständlich den Strafrahmen nicht erhöhte, anzusehen.

Daneben war auch auf general- und spezialpräventive Aspekte Rücksicht zu nehmen, wobei spezialpräventive Überlegungen insbesondere deshalb nicht zu vernachlässigen waren, weil

dem Beschluss des Konkursgerichtes vom 4. April 2013 zufolge das Unternehmen der Bw fortgeführt wird.

Zu Gunsten der Bw war dagegen zusätzlich zu bedenken, dass die Umsatzsteuerverkürzungen nur vorübergehend hätten eintreten sollen, ein Umstand, dessen Beachtung seit der Finanzstrafgesetznovelle 2010 (BGBI. I 104/2010 ab 1. Jänner 2011) ausdrücklich gesetzlich geregelt ist (§ 23 Abs. 2 2. Satz FinStrG).

Unter Abwägung dieser Umstände war eine Geldstrafe von 700,00 €, die in Anbetracht des reduzierten Strafrahmens etwa der erstinstanzlichen Strafzumessung entspricht, tat- und schuldangemessen.

Auch die Ersatzfreiheitsstrafe war im Sinne obiger Überlegungen auf nunmehr drei Tage zu reduzieren, wobei anzumerken ist, dass der Umstand der schlechten Finanzlage der Bw bei Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, die ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe festzusetzen ist, ohne Relevanz bleibt.

Im Hinblick auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG waren die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit 70,00 € zu bemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. November 2013