

GZ. FSRV/0021-S/08

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Andreas Hartl, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Meister sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Zisler und Mag. Gottfried Warter als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen die Bw., vertreten durch Mag. Peter Huber, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a) des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 27. April 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land vom 16. Oktober 2007, SpS 2004/00192-001, nach der am 9. Oktober 2008 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers, sowie des Amtsbeauftragten Mag. Josef Nußbaumer und der Schriftührerin Ulrike Kranzinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. Oktober 2007, StrLNr. 2004/00192-001, wurde die Berufungswerberin des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, begangen dadurch, dass sie im Bereich des Finanzamtes Salzburg-Land vorsätzlich

1. als Einzelunternehmerin durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die im angefochtenen Erkenntnis näher aufgelisteten Zeiträume unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 3.233,06 (das sind ATS 44.488,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat sowie

2. als Geschäftsführerin und Verantwortliche für die steuerlichen Agenden der Firma R. durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die wiederum im angefochtenen Erkenntnis näher aufgelisteten Zeiträume unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 65.721,01 (das sind ATS 904.340,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat,

schuldig erkannt und über sie gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 9.000,00 (Ersatzfreiheitsstrafe: 1 Monat) verhängt.

Gem. § 185 Abs. 1 FinStrG wurden die von der Bw. zu ersetzenen Verfahrenskosten pauschal mit € 363.-- bestimmt.

Gegen das erstinstanzliche Erkenntnis hat die Beschuldigte mit Schriftsatz vom 27. April 2008 fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung eingebracht und beantragt, die angefochtene Entscheidung dahingehend abzuändern, dass sie vom Vorwurf der Abgabenhinterziehung freigesprochen und die verhängte Geldstrafe von € 9.000,00 aufgehoben werde.

In Ausführung der Berufungsgründe bringt die Berufungswerberin im Wesentlichen vor, kein vorsätzliches, systematisches Vorgehen zur Hinterziehung von Abgaben begangen, sondern vielmehr Selbstanzeige mit dem Anspruch auf Straffreiheit eingebracht zu haben, allerdings die daraus resultierenden Abgaben wegen faktischer Zahlungsummöglichkeit nicht entrichtet zu haben.

Mit 25. Oktober 2001 sei ihr die Verfügungsmacht über ihre Bankkonten entzogen worden, indem sie von ihrer Bank veranlasst worden sei, einen Globalzessionsvertrag zu unterfertigen, der sämtliche Bereiche ihrer Unternehmenstätigkeit umfasst habe. Mit diesem Globalzessionsvertrag habe die Bank sämtliche Einnahmen der Berufungswerberin, einschließlich der von ihr in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge, zur Abdeckung der

offenen Verbindlichkeiten vereinnahmt. Versuche einer direkten Verrechnung der Umsatzsteuer über die Finanzamtskonten des Mieters seien ebenso gescheitert wie Bemühungen, den Globalzessionsvertrag zivilrechtlich anzufechten.

Mit der Sperre der Bankkonten und dem Totalverlust der Verfügungsberechtigung unterließ die Beschuldigte die fristgerechte Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen, weil sie darin keinen Sinn mehr erkennen habe können, zumal auch die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen geldmäßig zu keinem anderen Ergebnis geführt hätte. Da eine Verkürzung von Vorauszahlungen lediglich der Bank und nicht der Beschuldigten zu Gute gekommen sei, könne man ihr nicht vorwerfen, den Eintritt von Abgabenverkürzungen für gewiss gehalten zu haben.

Obgleich die Berufungswerberin steuerlich vertreten gewesen sei, habe dies nicht für die laufenden steuerlichen Arbeiten gegolten.

Die Berufungswerberin sei bereits damals wirtschaftlich am finanziellen Abgrund gestanden und auch heute völlig mittellos, was dazu geführt habe, dass ihre Versuche, aus dem Globalzessionsvertrag auszusteigen oder darüber zumindest zusätzliche finanzielle Mittel als Darlehen zu lukrieren, versagt hätten.

Sie lebe derzeit als Pensionistin in einer kleinen Wohnung von einem monatlich verfügbaren Einkommen in der Höhe von rund € 600,00. Ihre finanzielle Situation habe nicht nur zu ihrem wirtschaftlichen Ruin, sondern auch zu schweren gesundheitlichen Problemen geführt. Zudem habe sie ein vollständiges, reumütiges Geständnis abgelegt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9. Oktober 2008 hat die Berufungswerberin ihr Geständnis allerdings dahingehend eingeschränkt, dass sie zwar die objektive Tatseite, insbesondere die der angefochtenen Entscheidung zu Grunde liegenden Zahllasten in vollem Umfang anerkannt, das Vorliegen der subjektiven Tatseite allerdings mit dem Hinweis bestritten hat, dass ihr im verfahrensgegenständlichen Zeitraum durch den Globalzessionsvertrag jegliche Verfügungseigenschaften über ihre Konten und damit jede Möglichkeit zur Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen genommen gewesen seien. Es sei ihr auch nicht klar gewesen, dass sie Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben gehabt hätte, zumal sie dazu aus finanziellen und gesundheitlichen Gründen ohnehin nicht in der Lage gewesen wäre.

Den Globalzessionsvertrag habe sie zwar gelesen, aber nicht beachtet, dass von der Zession auch Umsatzsteuerforderungen erfasst waren. Dadurch sei die Bank als faktischer Geschäftsführer aufgetreten, woraus sich ergebe, dass die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Abgabenhinterziehung nicht als kausal anzusehen sei. Auch der Umstand, dass der Konkurs ihrer Firma wegen Masseunzulänglichkeit mit einer Quote von 0% abgeschlossen wurde, mache deutlich, dass sie eine Erfolg versprechende Abgabenhinterziehung nicht habe erwarten können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung 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.

Die Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden (§ 33 Abs. 3 lit. b leg.cit.).

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer für jeden Voranmeldezeitraum eine Umsatzsteuervoranmeldung innerhalb einer Frist von einem Monat und 15 Tagen nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes abzugeben. Diese hat die zu entrichtende Umsatzsteuer (oder den Überschuss) und die Berechnungsgrundlagen zu enthalten.

Diese Verpflichtung entfällt, wenn eine nach den gesetzlichen Bestimmungen richtig berechnete Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag in voller Höhe entrichtet wird. Eine Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen besteht somit jedenfalls dann, wenn eine Umsatzsteuervorauszahlung nicht oder nicht in der gesetzlichen Höhe zum Fälligkeitstag entrichtet worden ist. Dabei muss der Täter wissen, dass er durch die Tathandlung den verönten Erfolg bewirkt.

Der Tatbestand nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wird also nicht durch das Unterbleiben der fällig gewordenen Zahlung, sondern durch die Unterlassung der Voranmeldung objektiv erfüllt. Auch wenn der Täter ein anderes, strafrechtlich unbedenkliches Ziel verfolgt, aber weiß, dass mit der Art, wie er es zu erreichen sucht, ein unter Strafdrohung stehender Erfolg verbunden ist, handelt er wissentlich (VwGH 5.9.1986, 84/15/0134). Dies ist etwa - wie im gegenständlichen Verfahren – dann der Fall, wenn die Abgabenpflichtige die Tat deshalb

begeht, weil ihr die liquiden Mittel zur Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben fehlen (VwGH 29.1.2000, 99/12/0046).

Wie für alle Abgaben, die selbst zu berechnen sind, gilt auch für die Umsatzsteuervorauszahlungen, dass eine Abgabenverkürzung dann bewirkt ist, wenn die Abgabe ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurde; das bedeutet, dass die Umsatzsteuervorauszahlung verkürzt und das Vergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG objektiv dann vollendet ist, wenn die Vorauszahlung bis zu dem im § 21 Abs. 1 UStG 1994 genannten Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet ist.

Auf die Strafbarkeit hat es keinen Einfluss, aus welchen Gründen die Umsatzsteuer dem Abgabengläubiger entgangen ist. So kommt beispielsweise auch dem in einer Notlage des Unternehmens gelegenen Grund für die (vorsätzliche) Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen keine Bedeutung zu. Die Frage der Zahlungsunfähigkeit des Abgabenschuldners reduziert sich nämlich alleine auf die Frage der Einbringlichkeit der Abgabenschuld, die jedoch hier unbeachtlich ist, weil sich die Abgabenschuldnerin durch die Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht von der strafrechtlichen Haftung hätte befreien können. Verfahrensgegenständlich hat sich die Beschuldigte in der Niederschrift vom 17. August 2006 der ihr vorgeworfenen finanzstrafrechtlichen Verfehlungen umfassend für schuldig erkannt und ein volles Geständnis abgelegt und erklärt, dass ihr die Notwendigkeit und das gesetzliche Erfordernis zur zeitgerechten und richtigen Meldung der Umsatzsteuer bekannt gewesen sei, sie diesen Verpflichtungen allerdings in Anbetracht der wirtschaftlichen Lage, verstärkt durch die Globalzession, nicht mehr nachkommen habe können.

Noch in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz am 16. Oktober 2007 hat die Beschuldigte diese Verantwortung aufrecht gehalten und erklärt, dass von ihr für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, noch Zahlungen geleistet worden seien. Dies hat sie zuletzt in ihrer Berufung vom 27. April 2008 durch ein vollständiges, reumütiges Geständnis bekräftigt.

In der am 9. Oktober 2008 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung schränkt sie ihr Geständnis allerdings auf die objektive Tatseite ein, indem sie zwar ausdrücklich die dem Tatvorwurf zu Grunde liegenden Zahllasten anerkennt, aber eine vorsätzliche Begehungsweise bestreitet.

Der Berufungssenat konnte daher im Einklang mit den in Rechtskraft erwachsenen Abgabennachforderungsbescheiden, gründend auf niederschriftliche, der Abgabenschuldnerin zur Kenntnis gebrachte Feststellungen der Betriebsprüfung des Finanzamtes Salzburg-Stadt, von den dem angefochtenen Erkenntnis unstrittig zu Grunde liegenden Abgabenbeträgen ausgehen.

Dagegen verneint die Beschuldigte in der mündlichen Berufungsverhandlung jeglichen Vorsatz, weil ihr im verfahrensgegenständlichen Zeitraum durch den Globalzessionsvertrag sämtliche Verfügungseigenschaften über ihre Konten genommen gewesen seien, sodass sie faktisch keine Umsatzsteuervorauszahlungen habe leisten können. Es sei ihr klar gewesen, dass eine Zahlung im Hinblick auf das Einfrieren ihrer Konten nicht möglich war, sodass sie kein längeres Zahlungsziel habe erwirken können.

Damit macht die Berufungswerberin aber auch deutlich, dass ihr zu jedem Zeitpunkt bewusst war, dass im maßgebenden Zeitraum keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet wurden. Dass auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt wurden, war der Beschuldigten ebenso bewusst, weil sie selbst diese Aufgabe in den vorangegangenen Zeiträumen wahrgenommen hatte und nach eigener Darstellung überdies persönlich für die laufenden steuerlichen Angelegenheiten zuständig war.

Der Globalzessionsvertrag schränkt zwar die freie und unabhängige Disposition über die davon betroffenen Forderungen ein, lässt aber dessen ungeachtet in seinem Wortlaut (vgl. Pkt. 2 des Vertrages) Zahlungen zu, soweit diese – allenfalls in Absprache mit dem Bankinstitut – über das dort geführte Kreditkonto erfolgen. Diese Möglichkeit liegt auch deshalb auf der Hand, weil die Berufungswerberin bis zur Konkurseröffnung im Dezember 2003 noch unternehmerisch tätig war, womit naturgemäß ausgehende Zahlungsflüsse verbunden sind.

In Ansehung der weiterhin gepflogenen Geschäftstätigkeit vermochte auch die gesundheitliche Beeinträchtigung nicht in dem Ausmaß gegeben sein, dass die Beschuldigte tatsächlich nicht in der Lage gewesen wäre, ihren abgabenrechtlichen Zahlungs- bzw. Meldepflichten pünktlich nachzukommen, deren Verletzung sie selbst auf die damalige prekäre finanzielle Situation zurückführt.

Letztlich kann aber auch das mit einer Betriebsführung üblicherweise verbundene wirtschaftliche und unternehmerische Risiko nicht zu Lasten des Abgabengläubigers gehen und die Beschuldigte von ihrer abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit befreien.

Zusammengefasst und unter Bedachtnahme auf die ständige Rechtsprechung, wonach die bei einer ersten Vernehmung in einem Strafverfahren gemachten Angaben erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten kommen, gelangte der Berufungssenat zu dem Ergebnis, dass die Berufungsverberin auf subjektiver Tatseite die qualifizierte Schuldform der Wissentlichkeit im Sinne des § 33 Abs. 2 FinStrG zu verantworten hat.

Die im § 29 FinStrG geregelte Selbstanzeige bewirkt für denjenigen, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit Straffreiheit, als er seine Verfolgung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt.

War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden.

Handelt es sich, wie vorliegend bei verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen um selbst zu berechnende Abgaben, die bereits vor der Selbstanzeige fällig waren, dann sind sie sofort, d.h. gleichzeitig mit der Selbstanzeige oder umgehend danach zu bezahlen. Nachdem aber in den vorliegenden Fällen der Selbstanzeige eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen nicht erfolgt ist, vermag der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG keine Rechtswirkung zu entfalten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

Gemäß § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters.

Bei der Strafzumessung sind die Milderungs- und Erschwerungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Zu berücksichtigen sind ferner die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters.

Das Maß und Gewicht des Mangels des Täters an Verbundenheit mit den rechtlich geschützten Werten und damit der Vorwerfbarkeit seines deliktischen Verhaltens ergibt sich aus der Schwere der Schuld, aus dem Unrechtsgehalt der Tat und ihrem sozialen Störwert. Die Schuld im Sinne des § 23 Abs. 1 FinStrG erhält sohin ihr Maß nicht allein von der ablehnenden

inneren Einstellung des Täters gegenüber rechtlich geschützten Werten, sondern auch von der schulhaft begangenen strafbaren Handlung, vom objektiven Gewicht der verschuldeten Tat und damit der Schwere der Rechtsgutbeeinträchtigung. Die Behörde hat bei der Strafbemessung demnach die Aufgabe, unter Bedachtnahme auf die Vermögens- und Familienverhältnisse des Beschuldigten im Rahmen des gesetzlichen Strafsatzes die dem Unrechts- und Schuldgehalt der Tat angemessene Strafe festzusetzen.

Die Berufungsverwerberin befindet sich derzeit in Privatkonskurs und bezieht als Pensionistin aktuell ein monatliches Einkommen von ca. € 1.300,00, wovon sie neben ihren persönlichen Lebenshaltungskosten noch eine monatliche Miete von € 760,00 inkl. Betriebskosten und Schulden in einer Gesamthöhe von € 3.000.000,00 finanzieren muss: Sie ist vermögenslos und hat keine Sorgepflichten.

Die Erschwerungs- und Milderungsgründe wurden bereits im angefochtenen Erkenntnis, abgesehen davon, dass einerseits nur mehr ein Teilgeständnis vorliegt und andererseits spezialpräventive Gründe nunmehr entfallen, quantitativ im Wesentlichen zutreffend erfasst. Qualitativ kommt der Berufungssenat selbst bei Berücksichtigung ihrer widrigen finanziellen Verhältnisse, ihrer gesundheitlichen Probleme und der Unwirksamkeit ihrer Selbstanzeige zu dem Ergebnis, dass es unter den gegebenen Umständen, insbesondere der Einschränkung des ursprünglich umfassenden Geständnisses bei einem Strafrahmen von ca. € 138.000,00 ohne jeden Zweifel gerechtfertigt erscheint, die verhängte Geldstrafe in der Höhe von € 9.000,00 und die Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat, als dem Unrechts- und Schuldgehalt ihres strafbaren Verhaltens angemessen, unverändert zu belassen. Dies überdies unter dem Aspekt, dass die Geldstrafe jedenfalls in einer Höhe anzusiedeln ist, dass sie als solche auch erkannt und wirksam wird und keinen Raum für einen wirtschaftlichen Gewinn lässt.

Der Berufung war daher aus den genannten Gründen der Erfolg zu versagen.

Die Verfahrenskosten stützen sich auf die Bestimmungen des § 185 FinStrG und bleiben ebenfalls unverändert.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen 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 Wirtschaftsprüfer 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 Salzburg-Land zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Salzburg, 9. Oktober 2008

Der Vorsitzende:

HR Dr. Andreas Hartl