



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0077-W/11

## **Berufungsentscheidung**

Der Finanzstrafsenat Wien 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Mag. Ingrid Schopf als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Herrn A.B., Wien, wegen der Finanzvergehen der (teils versuchten) Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten des Finanzamtes Wien 8/16/17 als Finanzstrafbehörde erster Instanz, HR Dr. J. , vom 17. Oktober 2011 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 8/16/17 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. September 2011, SpS 3/11-I, nach der am 17. April 2012 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten HR Dr. J. sowie der Schriftführerin durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 8/16/17 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. September 2011, SpS 3/11-I, wurde

Herr A.B. (in weiterer Folge: Bw.) für schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes Wien 8/16/17 vorsätzlich

a) durch die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 2005 - 2009, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 8.000,00, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 1.754,00, Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 8.000,00, Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 2.006,00 sowie Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 5.239,00

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 01 - 08/2010 in Höhe von € 3.944,00 bewirkt zu haben, wobei er den Eintritt der Verkürzungen nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Der Bw. habe hiedurch zu a) das Finanzvergehen der versuchten Abgabenhinterziehung nach den §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG und zu b) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach dem [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) begangen und werde hiefür nach §§ 33 Abs. 5, 21 Abs. 1 und 2 FinStrG unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des [§ 23 Abs. 3 FinStrG](#) mit einer Geldstrafe in Höhe von € 12.000,00 bestraft.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 FinStrG](#) wurde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 30 Tagen festgesetzt.

Gemäß [§ 185 FinStrG](#) habe der Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass über die gegenwärtigen Einkommensverhältnisse und allenfalls bestehende Sorgepflichten des finanzstrafrechtlich als unbescholten zu gelten habenden Bw. dem Spruchsenat Erkenntnisse nicht vorlägen.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat sei dem Bw. an seiner Meldeanschrift (Anmerkung laut ZMR) durch Hinterlegung zugestellt worden. Es habe daher gemäß [§ 126 FinStrG](#) verfahren werden können.

Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und Verlesung des Strafaktes stehe nachstehender Sachverhalt fest:

Der Bw. sei als IT-Dienstleister tätig. Seit Jänner 2005 habe es der Bw. mit Ausnahme der Vorauszahlungszeiträume 10 - 12/2006 und 01 - 03/2008 unterlassen, die erzielten Erlöse

mittels Umsatzsteuervoranmeldungen offenzulegen und die entsprechenden Vorauszahlungen zu entrichten. Auch die Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärungen sei für die inkriminierten Jahre unterblieben. Die Besteuerungsgrundlagen hätten vorerst daher im Schätzungswege ermittelt werden müssen.

Auch im eingeleiteten Finanzstrafverfahren habe der Bw. von der ihm im Zuge des Untersuchungsverfahrens gebotenen Möglichkeit zur Rechtfertigung keinen Gebrauch gemacht, sodass die sich letztlich aus den Abgabenfestsetzungen ergebenden Abgabebeträge als strafbestimmende Wertbeträge heranzuziehen gewesen seien.

Das Verhalten des Bw. erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen sei, dass dem Bw. als realitätsbezogenem im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen seien.

Es sei daher mit einem Schuldspruch vorzugehen gewesen.

Bei der Strafbemessung sei mildernd: die Unbescholtenheit, erschwerend: die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit sei die ausgesprochene, mit 20,7397% der möglichen Höchststrafe bemessene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruhe zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis wurde vom Amtsbeauftragten fristgerecht mit Eingabe vom 17. Oktober 2011 Berufung wegen des Ausspruches über die Strafe eingebracht und dargestellt, dass gemäß [§ 23 Abs. 2 FinStrG](#) bei der Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen seien.

Dies sei im gegenständlichen Fall jedoch weder vollständig, noch nachvollziehbar erfolgt. So sei als mildernd die Unbescholtenheit, als erschwerend die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum berücksichtigt worden.

Nicht eingeflossen seien in die Entscheidung jedoch der Umstand des Zusammentreffens zweier Finanzvergehen sowie auch nicht, dass sich der Bw. durch die gewählte Vorgangsweise fortlaufend ungesteuerte Einnahmen und somit einen nicht unbeträchtlichen materiellen

Vorteil verschafft habe. Die Berücksichtigung letzteren Umstandes führe gemäß der Rechtsprechung des VwGH auch im Falle einer fortgesetzten Tatbegehung nicht zu einer unzulässigen Doppelverwertung eines Erschwerungsgrundes, da ein Finanzvergehen nicht zwangsläufig auch mit einem materiellen Vorteil für den Täter verbunden sei (VwGH [2002/14/0073](#) vom 20.12.2004).

Fairerweise werde auch darauf hingewiesen, dass auch zwei weitere Milderungsgründe nicht berücksichtigt worden seien und zwar, dass es teilweise beim bloßen Versuch der Hinterziehung geblieben sei sowie dass eine teilweise Schadensgutmachung erfolgt sei, wiewohl diese doch sehr gering, nämlich bislang lediglich in Höhe von € 2.223,00, was ca. 7,5 % der gesamten Verkürzungen entspreche, ausgefallen sei.

Auch sei aus der bekämpften Entscheidung nicht erkenntlich, wie die herangezogenen Strafbemessungsgründe gewichtet worden seien, sodass bei einer möglich zu verhängenden Geldstrafe in Höhe von ca. € 60.000,00 mit der verhängten Strafe, welche lediglich ca. 20 % dieser Höchststrafe entspreche, das Auslangen gefunden worden sei.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass das bislang geführte Finanzstrafverfahren zu keiner spezialpräventiven Wirkung geführt haben dürfte, da gegenständlich ha. gegen den Bw. wieder ein Finanzstrafverfahren wegen der konsequenten Negierung grundlegender steuerlicher Verpflichtungen (Einreichung von Steuererklärungen, Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen) anhängig sei.

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

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist allein die Frage der Strafbemessung, da der Amtsbeauftragte nur den Ausspruch über die Strafe bekämpft, indem er ein höheres Strafausmaß beantragt. Hinsichtlich der Frage der Strafbarkeit ist somit Teilrechtskraft eingetreten (vgl. beispielsweise VwGH 8.2.2007, [2006/15/0293](#)). Erwächst nämlich der Schuldspruch der Finanzstrafbehörde erster Instanz mangels Bekämpfung in (Teil-) Rechtskraft, so ist er nicht mehr Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens; die Rechtsmittelbehörde ist vielmehr an diesen Schuldspruch gebunden (VwGH 29.7.1999, [98/14/0177](#)).

*Gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.*

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, ist die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschriften) geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 Abs. 3 FinStrG auf Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu erkennen.

Hat der Täter wie im gegenständlichen Fall durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben und auch verschiedener Art begangen, ist gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG dabei auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei die Summe der sich aus den strafbestimmenden Wertbeträgen ergebenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

Vorweg ist festzuhalten, dass dem Unabhängigen Finanzsenat vielfach nur Berufungen der Beschuldigten zur Entscheidung vorgelegt werden, wobei von den Verteidigern zumeist auf weitere, bisher nicht gewertete Milderungsgründe hingewiesen wird, sodass die Höhe der Geldstrafen bei gleichbleibenden Verhältnissen nur reduziert werden kann.

Im vorliegenden Fall hat der Amtsbeauftragte zusätzlich auf seiner Ansicht nach nicht ausreichend gewürdigte Erschwerungsgründe bzw. Milderungsgründe hingewiesen, indem in die Entscheidung nicht der Umstand des Zusammentreffens zweier Finanzvergehen sowie auch nicht, dass sich der Bw. durch die gewählte Vorgangsweise fortlaufend un versteuerte Einnahmen und somit einen nicht unbeträchtlichen materiellen Vorteil verschafft habe eingeflossen wären. Als mildernd wäre auch zu berücksichtigen, dass es teilweise beim bloßen Versuch der Hinterziehung geblieben ist sowie dass eine teilweise Schadensgutmachung (€ 2.223,00, entspricht ca. 7,5 % der gesamten Verkürzungen) erfolgte.

Das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen ist entgegen den Ausführungen in der Berufung nicht als erschwerend bei der Strafbemessung zu berücksichtigen, weil sich nach der Bestimmung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG die Höhe der einheitlichen Strafdrohung aus dem Zusammenrechnen der Verkürzungsbeträge ergibt und daher die Berücksichtigung dieses Erschwerungsgrundes eine Doppelberücksichtigung strafverschärfender Umstände und damit einen Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot darstellen würde.

Soweit der Erstsenaat die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum als erschwerend gewertet hat, ist darunter der Erschwerungsgrund der mehrmals aufeinander folgenden Tatentschlüsse (durch Tatwiederholung) über einen Zeitraum von beinahe sechs Jahren der Bestrafung zugrunde zu legen.

Der Amtsbeauftragte weist zudem darauf hin, dass sich der Bw. durch die gewählte Vorgangsweise fortlaufend ungesteuerte Einnahmen und somit einen nicht unbedeutlichen materiellen Vorteil verschafft hat. Er hat jedoch weder im Einleitungsbescheid noch in der Stellungnahme an den Spruchsenat dem Bw. eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung angelastet.

Zwar erfüllt die Handlungsweise des Bw. auf den ersten Blick durchaus die Voraussetzungen einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung. Wäre die finanzstrafrechtliche Handlungsweise des Bw. als gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung angeschuldigt worden, wäre jedenfalls eine Geldstrafe von mehr als € 20.000,00 festzusetzen gewesen. Da eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung bisher nicht Gegenstand des Verfahrens war, ist es der Berufungsbehörde nicht erlaubt, in der Berufungsentscheidung eine andere Sache ihrer Entscheidung zugrunde zu legen, als dies bisher im Finanzstrafverfahren erfolgt ist, sodass in der Berufungsentscheidung keine Ausweitung des Strafrahmens gemäß [§ 38 Abs. 1 FinStrG](#) auf das Dreifache des strafbestimmenden Wertbetrages durchgeführt werden konnte.

Dem Berufungseinwand, aus der bekämpften Entscheidung sei nicht erkenntlich, wie die herangezogenen Strafbemessungsgründe gewichtet wurden, sodass bei einer möglich zu verhängenden Geldstrafe in Höhe von ca. € 60.000,00 (genau: € 57.886,00) mit der verhängten Strafe, welche lediglich ca. 20 % dieser Höchststrafe entspricht, das Auslangen gefunden wurde, ist festzuhalten, dass der Gesetzgeber ganz bewusst die Strafbemessung als Ermessensentscheidung normiert hat, da sich die zu beurteilenden Straftaten in der einen oder anderen Weise voneinander unterscheiden. Allein aus der Rechtsprechung der Höchstgerichte sind beispielsweise Aussagen ableitbar, wonach es sich bei einem Geständnis um einen wesentlichen Milderungsgrund handelt.

Der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte ist zu entnehmen, dass eine unverhältnismäßig lange Verfahrensdauer bei der Strafbemessung als Milderungsgrund Berücksichtigung finden muss (VwGH 8.7.2009, [2008/15/0284](#)). Kommt die Finanzstrafbehörde (oder das Gericht) dieser Forderung nicht nach, würde der Staat bei dessen Nichtberücksichtigung zu einer Schadenersatzleistung verurteilt werden.

Bei sämtlichen dieser Entscheidungen werden weder Parameter vorgegeben geschweige denn Prozentsätze festgelegt, die bei Vorliegen des entsprechenden Milderungsgrundes oder allenfalls bei entsprechend schlechten finanziellen Verhältnissen (die noch dazu von Täter zu Täter äußerst unterschiedlich sein können) einen entsprechend quantifizierten Abschlag der festzusetzenden Geldstrafe bewirken würden. Derartige Überlegungen scheitern im Übrigen schon an der gesicherten Ausgangsbasis der Zu- und/oder Abschläge für die jeweils zu berücksichtigenden Milderungs- und Erschwerungsgründe.

Das Gesetz bietet für eine starre Strafbemessung in Prozenten keinen Anhaltspunkt (VwGH 29.5.2001, [99/14/0110](#)). Hätte der Gesetzgeber ein derart kasuistisches System der Strafbemessung gewählt, wäre in den Bestimmungen über die Bemessung der Geldstrafe eine taxative Aufzählung der mit dem jeweiligen Milderungs- und Erschwerungsgrund einhergehenden prozentuellen Berücksichtigung normiert. Da dies jedoch nicht der Fall ist, bleibt die Ermessensentscheidung dem erkennenden Organ vorbehalten.

Ein guter Ansatz für die Strafbemessung ist der vom Amtsbeauftragten erwähnte, aus den finanzstrafrechtlichen Malversationen lukrierte Zinsgewinn (nicht unbedingt der Gewinn) oder gar die Ersparnis gegenüber einem Abgabepflichtigen, der sich an die Abgabengesetze gehalten hat. Im Rahmen der Strafbemessung wird regelmäßig geprüft, ob es zu einer Schadensgutmachung gekommen ist bzw. in welchem Ausmaß die hinterzogenen Abgaben zwischenzeitig entrichtet wurden.

Allerdings ist eine Beurteilung des endgültigen Zinsgewinns bzw. der Ersparnis im Zeitpunkt der Entscheidung oft noch gar nicht möglich, da eine „Gewinnabschöpfung“ als Folge eines Haftungsbescheides gemäß [§ 11 BAO](#) erst nach der rechtskräftigen Strafentscheidung möglich wird.

Einerseits steht der Umstand, dass ein Täter kein Vermögen und nur geringes Einkommen hat, einer Bestrafung nicht entgegen. Der Täter kann sich nicht durch das Einstellen der Erwerbstätigkeit einer Bestrafung entziehen. Andererseits ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der durch die Tat lukrierte Zinsgewinn als äußerste Untergrenze der Geldstrafe anzusehen, bei deren Unterschreitung eine Geldstrafe ihren Zweck verfehlen würde (VwGH 8.7.2009, [2008/15/0284](#)).

Stellt man die Geldstrafe von ca. 40% der bewirkten Verkürzungen dem möglichen Zinsgewinn (bei einem Gesamtbetrag von € 28.943,00, davon ca. 10% Konto-Überziehungszinsen pro Jahr, ergibt im vorliegenden Fall abgestuft nach den jeweils verkürzten Jahresabgaben ca. € 11.000,00 an Zinsersparnis bis zur Entscheidung des

Spruchsenates, wobei sich bei möglicher Finanzierung über einen Bankkredit der Zinsgewinn bzw. die Zinersparnis durch niedrigere Zinssätze noch verringern würde) als Untergrenze gegenüber, so ist die Geldstrafe doch höher als die vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebene Untergrenze des Zinsgewinnes. Somit ist daraus für die Berufung nichts zu gewinnen.

Dem angefochtenen Erkenntnis sind keine Feststellungen zu der gemäß [§ 23 Abs. 3 FinStrG](#) zu berücksichtigenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw. zu entnehmen, weshalb der entsprechende Hinweis im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses („unter Bedachtnahme auf [§ 23 Abs. 3 FinStrG](#)“) nicht nachvollziehbar erscheint, wurde doch lediglich ausgeführt, dass Erkenntnisse über die gegenwärtigen Einkommensverhältnisse und allenfalls bestehende Sorgepflichten des Bw. nicht vorlägen.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 17. April 2012 nahm der Bw. erstmals zu den Vorwürfen Stellung und gab an, dass die Vorwürfe der Finanzstrafbehörde erster Instanz richtig sind. Er ist seinen steuerlichen Verpflichtungen regelmäßig erst durch Aufforderung und Ermahnung der Abgabenbehörde nachgekommen und ihm ist die gesamte Situation "über den Kopf" gewachsen. Derzeit ist er gerade dabei, einen Schnitt in seinem Leben zu machen und sich neu zu orientieren.

Seine persönliche wirtschaftliche Situation ergänzte der Bw. insoweit, als er derzeit auf Arbeitssuche und beschäftigungslos ist und weder Arbeitslosengeld noch Notstandshilfe bezieht. Er werde aufs Arbeitsamt gehen und Arbeitslosengeld beantragen. Zudem werde er sich als Dienstnehmer in der IT Branche bewerben. Die Höhe der Gesamtschulden kann er nicht nennen, da er total den Überblick verloren hat.

Am Abgabenkonto des Bw. haftet derzeit ein offener Saldo von € 39.592,93 aus, wobei zusätzlich ein Gesamtbetrag von € 60.975,34 von der Einbringung ausgesetzt ist.

Bei der Strafbemessung stehen dem Erschwerungsgrund der Tatwiederholung über einen Zeitraum von fünf Jahren als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, eine teilweise Schadensgutmachung und das in der Berufungsverhandlung dargelegte Geständnis gegenüber.

Bei Gesamtbetrachtung dieser Strafzumessungsgründe war ausgehend von einer nach [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) theoretisch höchstmöglichen Geldstrafe von € 57.886,00 unter Beachtung der nunmehr dargelegten tristen Vermögenslage bzw. der aktenkundigen schlechten finanziellen Verhältnisse des Bw. vor allem aufgrund des nunmehr abgegebenen Geständnisses eine Erhöhung der Geldstrafe bzw. der Ersatzfreiheitsstrafe nicht zu rechtfertigen, zumal aufgrund

der nunmehr getätigten Aussage des Bw., in Zukunft nicht mehr selbständig tätig zu sein, die Spezialprävention in den Hintergrund tritt. Immerhin ist der Bw. bemüht, seine schwierige finanzielle Lage wieder in den Griff zu bekommen, nachdem er jahrelang seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht im vom Gesetzgeber gewollten und geforderten Ausmaß nachgekommen ist.

Die Tatsache, dass der Bw. zwischenzeitig mit Strafverfügung des Finanzamtes Wien 8/16/17 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 10. November 2011, Strafnummer 001, wegen Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) und Finanzordnungswidrigkeit gemäß [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) bestraft wurde, kann nicht als Vorstrafe erschwerend gewertet werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. April 2012