

GZ. FSRV/0030-G/10

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Graz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Andrea Ornig sowie die Laienbeisitzer Dr. Otmar Donnerer und Ing. Johann Zötsch als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen M, vertreten durch Mag. Thomas Gell, Wirtschaftstreuhänder in 8063 Eggersdorf bei Graz, Am Rosenhof 4, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 16. November 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 15. April 2008, StrNr. 069/2006/00043-001, nach der am 31. Mai 2011 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Dr. Maximilian Rombold sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende erstinstanzliche Entscheidung in ihrem Ausspruch über Strafe und Kosten dahingehend abgeändert,

dass die gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG dem Beschuldigten aufzuerlegende **Geldstrafe** auf

**€ 15.000,00** (in Worten: Euro fünfzehntausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit zu verhängende

**Ersatzfreiheitsstrafe** auf

**zwei Monate**

erhöht werden.

Die vom Beschuldigten zu ersetzenden pauschalen Verfahrenskosten betragen gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG € 500,00.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 15. April 2008, StrNr. 069/2006/00043-001, ist M der Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) schuldig gesprochen worden, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich als Geschäftsführer der A GmbH in PE unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe einer dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldung eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlung oder Gutschrift) betreffend den Voranmeldungszeitraum Juli 2005 in Höhe von € 44.354,17 bewirkt hat, indem er [statt die tatsächliche Zahllast in Höhe von € 11.892,94 bis zum Ablauf des 15. September 2005 zu entrichten, am 26. September 2005 eine unrichtige Voranmeldung eingereicht hat, in welcher zu Unrecht ein Guthaben von € 32.461,23 ausgewiesen war,] und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 12.500,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen verhängt worden ist.

Auch wurde M der Ersatz von Verfahrenskosten nach § 185 FinStrG in Höhe von € 363,00 auferlegt.

Der Entscheidung des Erstsenaes liegen folgende Feststellungen zugrunde [Ergänzungen des Berufungssenaes in eckiger Klammer]:

Der Beschuldigte M ist in der strafrelevanten Zeit Geschäftsführer der A GmbH gewesen.

Mit vom Rechtsanwalt Dr. S erstellten Kaufvertrag vom 7. April 2004 hat die A GmbH 3/6 der Anteile an der Liegenschaft EZ 1457 in der KG X von der B C GmbH & Co OEG erworben, wobei M den Kaufvertrag sowohl seitens der Verkäuferin als Mitgeschäftsführer und Gesellschafter und seitens der Käuferin als Geschäftsführer unterfertigte. Als Kaufpreis für die Grundstücksübertragungen [als zivilrechtlicher Preis für die Verschaffung der Verfügungsmacht an den Liegenschaftsanteilen] wurde ein Betrag von € 266.125,03 vereinbart, wobei dieses Entgelt [schon mangels finanzieller Mittel der A GmbH] nicht in bar zu begleichen war, sondern statt dessen die Verbindlichkeiten der B C GmbH & Co OEG [in Zusammenhang mit diesem Projekt] bei der Bank für Steiermark und Kärnten überschrieben wurden.

Eine Umsatzsteuer ist in diesem Kaufvertrag nicht ausgewiesen [und war auch im Sinne des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) idFd BGBl I 2003/134 nicht vereinbart, weil die B C GmbH & Co OEG zu diesem Zeitpunkt nicht mehr zahlungsfähig gewesen ist (Zeugenaussage des P vom 7. November 2005, Finanzstrafakt des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend M)].

[Dennoch erstellte M für die B C GmbH & Co OEG eine mit 28. April 2004 datierte Rechnung, in welcher eine Umsatzsteuer von € 44.354,17 (Ablichtung siehe Finanzstrafakt) und machte die solcherart fälschlicherweise ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer für die A GmbH in der am 17. Mai 2004 beim Finanzamt Graz-Umgebung eingereichten

Umsatzsteuervoranmeldung für April 2004 geltend (Buchungsabfrage des Abgabekontos betreffend die A GmbH vom 23. März 2011). Die Abgabenbehörde schenkte seinen Angaben Glauben, verbuchte die Voranmeldung am 28. Mai 2004 antragsgemäß und zahlte das tatsächlich nicht zustehende Guthaben am 15. Juni 2004 auch aus (Abgabekonto).

Auf Seite der B C GmbH & Co OEG war die mit der Vorsteuer bei der A GmbH korrespondierende Umsatzsteuer im steuerlichen Rechenwerk und in Abgabenerklärungen gegenüber dem Fiskus nicht ausgewiesen worden, obwohl M seine Anteile an der C GmbH erst am 26. April 2005 auf P übertragen hat (Schriftwechsel Abgabenbehörden vom 27. Oktober 2005, Finanzstrafakt).

Im Ergebnis ist also durch das Einwirken des M ein umsatzsteuerrechtlicher Vorgang, welcher in der Unternehmerkette aufkommensneutral sein sollte, unter Verwendung einer falschen Rechnung in eine sprudelnde Geldbeschaffungsquelle des M verwandelt worden.

Von Seite der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde dieser Abgabebetrag jedoch nicht aufgegriffen.

Am 21. September 2005 ist aber die der A GmbH nicht zustehende Umsatzsteuergutschrift insofern wieder egalisiert worden, als für die Voranmeldungszeiträume April bis August 2004 bescheidmäßig eine Zahllast von € 50.769,93 festgesetzt wurde (Abgabekonto).

Als Reaktion darauf wurde von M ein am 26. September 2005 eine Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2005 bei der Abgabenbehörde eingereicht, in welcher von ihm *neuerlich* unter Verwendung der falschen Rechnung vom 28. April 2004 die nicht zustehende Vorsteuer aus dem obgenannten Liegenschafts Kauf geltend gemacht und damit statt einer Zahllast von € 11.892,94 ein nicht zustehendes Guthaben von € 32.461,23 ausgewiesen wurde (Abgabekonto). Damit wurde im Ergebnis rechtswidrigerweise die vorhin beschriebene kontomäßige Korrektur wieder rückgängig gemacht.

Mit Außenprüfung vom 3. Mai 2006, ABNr. 222078/05, betreffend Juli 2005 wurde die nicht zustehende Vorsteuer wieder storniert (Niederschrift und Bericht vom 3. Mai 2006, Kopie im Veranlagungsakt betreffend die A GmbH).

Laut Rückstandsaufgliederung am Abgabenkonto der A GmbH haftet derzeit hinsichtlich der Umsatzsteuer für Juli 2005 noch ein Betrag € 17.876,67 unentrichtet aus (Kontoabfrage).]

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenaat als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des M und die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend jedoch keinen Umstand.

Gegen diese Entscheidung des Erstsenaates haben vorerst sowohl der Beschuldigte als auch der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Berufung erhoben, wobei der Beschuldigte sein Rechtsmittel mit Fax vom 30. Mai 2011 wieder zurückgezogen hat.

In dem als "Berufungsbegründung" titulierten Schriftsatz vom 30. Dezember 2010, verfahrensrechtlich eine Nachreichung in Bezug auf fehlende Berufungsbestandteile im Sinne des § 153 Abs. 1 lit. b bis d FinStrG, führt der Amtsbeauftragte aus wie folgt:

Im Hinblick auf das bis zuletzt uneinsichtige Verhalten des Beschuldigten – so sei es im Zuge der Spruchsenatsverhandlung am 15. April 2008 zu einem Schreiduell zwischen ihm und dem Spruchsenatsvorsitzenden gekommen – erscheine die Geldstrafe als zu gering bemessen. Trotz des planmäßigen Vorgehens des Beschuldigten betrage die Geldstrafe nur 28,18 % des strafbestimmenden Wertbetrages. Auch die Ersatzfreiheitsstrafe sei unangemessen niedrig, weshalb eine empfindliche Erhöhung der Strafsanktionen beantragt werde.

Aus dem Vorbringen des Amtsbeauftragten erschließt sich für den Berufungssenaat, dass von ihm lediglich der Ausspruch über Strafe angefochten wird.

Im Zuge der Berufungsverhandlung hat der Beschuldigte zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen vorgebracht wie folgt:

Er sei seit dem 1. April 2010 krankheitshalber in Pension, zumal er in den Jahren 2001 und 2005 Herzinfarkte erlitten hatte. Irgendwelche Bescheinigungsmittel hinsichtlich seines Gesundheitszustandes habe er aber nicht zur Verhandlung mitgenommen.

Seine Nettopension betrage monatlich nach Abzug von Kosten für Medikamente € 1.171,00.

Weitere Einkunftsquellen habe er nicht mit Ausnahme aus der Vermietung des vormals elterlichen Einfamilienhauses. Von der dort monatlich bezahlten Miete von € 472,00 würde

aber die Bank einen Betrag von € 288,00 zwecks Abzahlung eines mit der Liegenschaft besicherten Kredites in Höhe von € 70.000,00 abziehen.

Er wohne in einem Haus an der Ladungsanschrift, an welchem er ein Wohnrecht habe. Dafür müsse er aber an die Sparkassa monatlich € 470,00 plus Betriebskosten bezahlen.

Er sei verheiratet. Seine Gattin betreibe [leite] ein Einrichtungsstudio, welches in Form einer KG betrieben wird. Er selbst sei nunmehr lediglich zu 1 bis 2 % beteiligt und hafte in diesem Zusammenhang für etwa € 35.000,00 bis € 40.000,00.

Seit der Gründung der KG im Jahre 2006 habe er seine Teilnahme an Betätigungen wie bei der A GmbH eingestellt.

Er habe ca. € 66.000,00 Schulden bei den Abgabenbehörden und ca. € 220.000,00 bis € 230.000,00 bei der Bank.

Ein Konkursantrag betreffend seine Person sei mangels kostendeckendem Vermögen abgewiesen worden.

Sorgepflichten habe er keine.

Laut Vorbringen des Amtsbeauftragten ergäbe sich die Differenz zwischen dem laut Abgabenkonto bestehenden Rückstand an verkürzten Abgaben und dem vom Ankläger in einer Aufstellung (vorgelegt als Beilage ./A) genannten Betrag an Schadensgutmachung von € 6.396,47 aus dem Umstand, dass Entrichtungen mit Verrechnungsweisungen für Selbstbemessungsabgaben unrichtig als Saldozahlungen [und damit als Entrichtungen auf älteste Fälligkeit] gebucht worden seien.

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

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (VwGH 15.5.1986, [84/16/0209](#) – ÖStZB 1987, 206).

Ist also der erstinstanzliche Schuldspruch in Teilrechtskraft erwachsen (weil letztendlich lediglich das Rechtsmittel des Amtsbeauftragten bezüglich der Höhe der über den Beschuldigten verhängten Strafe aufrecht erhalten wurde), steht für die Berufungsbehörde überdies auch bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schuldspruch umschriebene Tat von M begangen worden ist. Der Berufungssenat hat bei der Neubemessung der Strafe auch grundsätzlich von dem in der Tatumschreibung genannten Verkürzungsbetrag auszugehen

(siehe bereits VwGH 29.6.1999, [98/14/0177](#) – ÖStZB 1999, 210; UFS 13.11.2003, FSRV/0055-L/03).

Es steht daher außer Streit, dass M hinsichtlich des im Spruch des Erstsenaes genannten strafrelevanten Sachverhaltes betreffend Juli 2005 absichtlich eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 44.354,17 (Nichtentrichtung der tatsächlichen Zahllast in Höhe von € 11.892,94 bis zum Ablauf des 15. September 2005 zuzüglich unrichtiger Geltendmachung eines Guthabens von € 32.461,23 am 26. September 2005) bewirkt hat bei Übermittlung einer falschen Voranmeldung und damit eine entsprechende Hinterziehung an Umsatzsteuervorauszahlung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten hat.

Eine allenfalls versuchte Hinterziehung von Jahresumsatzsteuer nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) bezüglich der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlung kommt im gegenständlichen Fall – unbeschadet der beschriebenen rechtlichen Gebundenheit des Berufungssenaes – auch deswegen nicht in Betracht, weil die Entdeckung der Verfehlung noch vor Ablauf der Erklärungsfrist für die Jahresumsatzsteuer 2005 stattgefunden hat. Obwohl also das Streben des M ohne jeglichen Zweifel zumal seiner wiederholten Angriffe wohl auf eine dauerhafte Abgabenvermeidung gerichtet gewesen ist, hat er seinen Tatentschluss in Bezug auf die Jahresumsatzsteuer noch nicht durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung (vgl. [§ 13 Abs. 2 FinStrG](#)) betätigt gehabt.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 leg.cit. mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des [§ 15 FinStrG](#) (im Falle der Notwendigkeit aus spezial- oder generalpräventiven Gründen) auch auf eine Freiheitsstrafe zu erkennen.

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

Gemäß § 23 Abs. 2 (alte Fassung) und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich 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 dem 5. Juni 2004 und zum Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Tat und der Entscheidung des Erstsenaes, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des

Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere – im gegenständlichen Fall nicht festzustellende – Gründe vorliegen.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe offensichtlich nicht anlässlich ihrer Fälligkeit in Einem bzw. möglicherweise jedenfalls nicht mit der für den Strafzweck gebotenen Zeitnähe entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. z.B. bereits VwGH 5.9.1985, [85/16/0044](#)).

Der dem Beschuldigten somit angedrohte Strafraumen beträgt € 44.354,17 X 2 = € 88.708,34.

Das Verhalten des Beschuldigten war – siehe oben – auf eine endgültige Abgabenvermeidung ausgerichtet.

Bei durchschnittlichem Verschulden, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und lägen bei M durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse vor, ergebe sich solcherart ein Ausgangswert von € 44.000,00 an Geldstrafe.

Das hartnäckige Betreiben des Beschuldigten, welcher sich auch durch das letztendliche Scheitern seines ersten rechtswidrigen Geltendmachung der nicht zustehenden Vorsteuern keineswegs abschrecken ließ, sondern unverfroren die Vorsteuern einfach zu einem späteren Zeitpunkt nochmals geltend machte in der Hoffnung, dass nunmehr kein zweites Mal eine Stornierung erfolgen würde, zeugt von enormer deliktischer Energie des M jedenfalls zum damaligen Zeitpunkt.

So gesehen, wäre die Verhängung einer empfindlichen Strafe erforderlich, um gegenüber dem Beschuldigten eine abschreckende Wirkung zu erzeugen.

Als mildernd sind jedoch seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die finanzielle Zwangslage, in welcher sich die A GmbH befunden hatte und welche den Täter offenbar zu seinem Verhalten verleitet hat, das Ausmaß der seit der Tat verstrichenen Zeit, in der sich M in finanzstrafrechtlicher Hinsicht laut Wissensstand des Berufungssenates wohlverhalten hat, sowie die teilweise Schadensgutmachung zu bedenken, sodass der Ausgangswert doch auf € 36.000,00 abzumildern ist.

Zur teilweisen Schadensgutmachung ist der Vollständigkeit halber anzumerken: Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten wird angenommen, ein Irrtum bei der Verbuchung der diesbezüglichen Zahlungen habe dahingehend vorgelegen, dass die Entrichtungen auf Seite

der A GmbH wahrscheinlich als solche diesbezüglicher Selbstbemessungsabgaben vorgesehen gewesen wären, tatsächlich aber ohne Verrechnungsweisungen stattgefunden haben und sohin – für Zwecke des Finanzstrafverfahrens zum Vorteil des M – als Saldozahlungen zu werten waren.

Eben dieses obgenannte spätere Wohlverhalten des M laut Aktenlage bzw. seine nunmehr geänderte Lebenssituation entsprechend seinem Vorbringen rechtfertigen es auch, von der Verhängung einer Freiheitsstrafe abzusehen.

Der schlechte Gesundheitszuschlag des Beschuldigten schlägt mit einem Abschlag um ein Sechstel, seine derzeitige Einkommens- und Vermögenslage mit einer weiteren Reduktion um die Hälfte zu Buche, sodass letztendlich in gesamthafter Ausmessung eine Geldstrafe von lediglich € 15.000,00, das sind 16,91 % des Strafrahmens, angemessen ist.

Gleiches gilt auch für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Umstand der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist.

In Anbetracht der möglichen Höchststrafe von drei Monaten an Ersatzfreiheitsstrafe war diese dennoch lediglich mit zwei Monaten auszumessen.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) neue Fassung, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Es war daher 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 eingebracht werden. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer eingebracht werden.



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 Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Graz-Umgebung zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Graz, 31. Mai 2011