

GZ. FSRV/0007-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzstrafsenat Graz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied OR Dr. Andrea Orník sowie die Laienbeisitzer Dir. Alfred Genschar und Dr. Peter Florian als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen den Bw., vertreten durch Dr. Klaus Grubhofer, wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 29. Jänner 2003 gegen das Erkenntnis des beim Finanzamt Graz-Stadt eingerichteten Spruchsenates I als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 27. November 2002, StrNr. 2001/00550-001, nach der am 7. Juli 2003 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten OR Dr. Erwin Ganglbauer sowie der Schriftführerin Eveline Wünscher durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist seit vielen Jahren in verschiedenen Funktionen im österreichischen und internationalen Sportmanagement tätig. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum war er Verwaltungsrat der in Liechtenstein ansässigen L AG und als solcher unbestritten für die Meldung und Entrichtung der in Österreich angefallenen Umsatzsteuer verantwortlich.

War jahrelang den abgabenrechtlichen Verpflichtungen in Zusammenhang mit dieser Abgabe völlig korrekt entsprochen worden, blieb plötzlich die am 15. Juli 2000 fällige

Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Juli 2000 unentrichtet und langte diesbezüglich auch keine Umsatzsteuervoranmeldung beim Finanzamt ein.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum August 2000 wurde als Zahllast am 15. Oktober 2000 ein Betrag von S 43.040,-- entrichtet.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum September 2000 wurden als am 15. November 2000 fällige Zahllast Beträge in Höhe von S 7.424,-- am 13. November 2000, S 7.350,-- am 20. November 2000 und am 6. November 2000 S 8.000,-- entrichtet.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Oktober 2000 wurde als Zahllast am 14.12.2000 ein Betrag von S 16.800,-- entrichtet.

Eine Entrichtung der am 15. Jänner 2001 bzw. am 15. Februar 2001 fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend die Monate November und Dezember 2000 unterblieb, ebenso langten betreffend diese Voranmeldungszeiträume keine Voranmeldungen ein.

Aufklärung brachten die folgenden Ereignisse.

So erstattete in einer Eingabe vom 31. Juli 2001, eingelangt beim Finanzamt am 8. August 2001, der steuerliche Vertreter der L AG eine Selbstanzeige mit folgendem Wortlaut:

"Im Namen und im Auftrag der Firma L AG übersende ich Ihnen in der Anlage die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 und 2000 und erstatte gleichzeitig Selbstanzeige nach § 29 Finanzstrafgesetz.

... Im Jahr 2000 kommt es zu einer Nachzahlung von ATS 2,340.992,80, da nur mehr ein Teil der Zahllisten gezahlt werden konnte aufgrund der angespannten finanziellen Situation der L AG. Die L AG ist praktisch insolvent, weshalb versucht wird, einen außergerichtlichen Ausgleich mit allen Gläubigern zu erzielen. ...

Nachdem sämtliche noch offenen Forderungen eingegangen sind besitzt die Firma L AG ein geringes Guthaben auf dem Bankkonto, das für die Ausgleichszahlungen verwendet wird. Allen Gläubigern wurde eine Quote von 20% angeboten und teilweise auch schon bezahlt. Um Gläubigerbegünstigungen zu vermeiden wird auch an das Finanzamt Graz-Stadt der Antrag gestellt, einem solchen außergerichtlichen Ausgleich zuzustimmen. ...

Da die L AG über keine weiteren Mittel mehr verfügt würde für den Fall des Scheiterns dieses außergerichtlichen Ausgleiches ein Konkursverfahren die Folge sein, bei dem die Quote aufgrund des vorhandenen Vermögens ebenfalls diese 20% ausmachen würde." ...

Am 7. August 2001 wurde auf das Abgabenkonto der L AG ein Betrag in der Höhe von 605.755,96 S (dies entsprach den in der Selbstanzeige genannten 20% der zum damaligen

Zeitpunkt offenen Umsatzsteuerschulden von insgesamt 3,028.779,80 S) ohne Verrechnungsweisung überwiesen; der Betrag war daher entsprechend den abgabenrechtlichen Vorschriften zur Abdeckung des Rückstandes am Abgabekonto bzw. der Umsatzsteuerrestschuld aus der Veranlagung für 1999 zu verwenden (vgl die Buchungsabfragen des Senates vom 10. Juni 2003).

Am 8. August 2001 langte beim Finanzamt die vom Steuerberater unterfertigte Umsatzsteuerjahreserklärung der L AG für 2000 ein, in welcher eine Restschuld von S 2,340.992,80 ausgewiesen war.

Das Finanzamt erließ am 13. August 2001 erklärungsgemäß den Umsatzsteuerbescheid 2000 für die L AG. In diesem wurde für die Entrichtung der Umsatzsteuer in der Höhe von 2,340.993,00 S (170.127,00 €) eine Nachfrist bis 21. September 2001 gesetzt.

Eine Entrichtung dieser Umsatzsteuerrestschuld, welche offenkundig aus der nur teilweise erfolgten Entrichtung der Vorauszahlungen betreffend die Monate Juli bis Dezember 2000 resultierte, erfolgte nicht.

Am 12. Dezember 2001 erklärte das Finanzamt die Annahme des in der Selbstanzeige enthaltenen und in der Folge (Finanzstrafakt Bl. 85 ff) ergänzten Ersuchens um Zustimmung des solcherart beschriebenen außergerichtlichen Ausgleichs (Finanzstrafakt Bl. 89), weshalb in der Folge auch kassenmäßig – am 19. Dezember 2001 – der Rückstand am Abgabekonto in der Höhe von 2,423.024,00 S abgeschrieben wurde.

In einer Stellungnahme des steuerlichen Vertreters der L AG vom 8. April 2002 an die Finanzstrafbehörde erster Instanz wird ausgeführt, Ende 1999 und zu Beginn des Jahres 2000 sei die finanzielle Lage der L AG wegen großer Forderungsausfälle sehr angespannt gewesen. Da zu diesem Zeitpunkt unklar gewesen sei, ob die offenen Forderungen zur Gänze eintreibbar seien, seien wegen der Unklarheit über die Höhe der zu zahlenden Umsatzsteuer und der schwierigen finanziellen Situation vorerst keine Umsatzsteuerzahlungen geleistet worden. Nach Feststehen der endgültigen Beträge sei dem Finanzamt die entsprechende Erklärung mit Selbstanzeige und dem Antrag auf außergerichtlichen Ausgleich übermittelt worden.

Mit dem Erkenntnis des Spruchsenates als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 27. November 2002 wurde der Bw. der Finanzordnungswidrigkeit(en) nach § 49 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich Vorauszahlungen an

Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli bis Dezember 2000 in der Höhe von 2.340.993,00 S (170.127,00 €) für schuldig erkannt und über ihn gemäß § 49 Abs. 2 (ergänze: iVm § 21 Abs. 1 und 2) FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 7.500,00 € bzw. (gemäß § 20 FinStrG) eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Wochen verhängt.

An Verfahrenskosten wurden dem Bw. gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG 363 € vorgeschrieben.

Begründend wird ausgeführt, die Selbstanzeige sei zwar rechtzeitig erstattet worden, in einem außergerichtlichen Ausgleich könne aber keine Schadensgutmachung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG erblickt werden, weil in einem derartigen Fall keine insolvenzrechtlichen Bestimmungen gelten, die nach der Rechtsprechung bei der Abgabenentrichtung den Anwendungsbereich der Abgaben- und Monopolvorschriften verdrängen. Die am 7. August 2001 erfolgte Zahlung von 605.755,00 S habe darüberhinaus ältere Fälligkeiten abgedeckt, sodass von einer Entrichtung der Umsatzsteuer nicht gesprochen werden könne.

Bei der Strafbemessung wurde als mildernd nichts, als erschwerend eine Vorstrafe berücksichtigt.

In der nunmehrigen Berufung gegen das Erkenntnis macht der Bw. unrichtige Tatsachenfeststellungen bzw. eine unrichtige rechtliche Beurteilung geltend. Es sei rechtlich davon auszugehen, dass sämtliche in der Selbstanzeige vom 31. Juli 2001 aufgelisteten Rückstände durch die erfolgte Quotenzahlung und die Annahme des Vorschlages des außergerichtlichen Ausgleichs durch das Finanzamt als getilgt gelten. Die am 7. August 2001 vom Finanzamt verbuchte Quotenzahlung habe nicht zur Abdeckung älterer Fälligkeiten der L AG gedient, weil die Wirkung eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Ausgleiches im Verhältnis zwischen Schuldner und Gläubiger bei zeitgerechter Bezahlung des Ausgleichsbetrages zur Gesamtschuldbefreiung führe. Da im Zeitpunkt der Einleitung des Strafverfahrens gegen den Bw. keine fällige Abgabenschuld der L AG gegenüber dem Finanzamt bestanden habe, scheide eine Verwirklichung einer dem Tatbild des § 49 Abs. 1 lit. a entsprechenden Handlung zum Zeitpunkt des Beginns der Verfolgungshandlungen begrifflich aus. Die Finanzstrafbehörde werte die Selbstanzeige zwar als rechtzeitig, erblicke jedoch in der gleichzeitig erfolgten Zahlung der Ausgleichsquote zu Unrecht keine Schadensgutmachung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG. Die Wirkungen eines außergerichtlichen Ausgleiches seien dieselben wie im gerichtlichen Insolvenzverfahren; auch der Grundsatz der Gleichbehandlung

der Gläubiger sei im gerichtlichen wie im außergerichtlichen Ausgleichsfall bei sonstiger Nichtigkeit zu wahren. Der Bw. sei daher bei richtiger rechtlicher Beurteilung des Sachverhaltes von dem wider ihn erhobenen Vorwurf freizusprechen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat gab der Bw. zu seinen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen zu Protokoll, er sei derzeit als Unternehmensberater im Bereich Sport tätig und verdiene ca. 40.000,00 S monatlich. Er sei für drei Kinder und seine Ehegattin sorgepflichtig. Er besitze ein halbes Einfamilienhaus, dessen Wert Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstünden.

Der Amtsbeauftragte brachte vor, die Selbstanzeige sei im Namen der L AG, nicht aber im Namen des Verwaltungsrates, des Bw. eingebracht worden. Das Finanzamt habe daher im Zeitpunkt des Einlangens der Selbstanzeige am 8. August 2001 nur objektiv von einer Steuerverkürzung Kenntnis erlangt.

Über die Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit 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 (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen (§ 29 Abs. 2 FinStrG).

Gemäß § 29 Abs. 5 FinStrG wirkt die Selbstanzeige nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Nach der zuletzt zitierten Bestimmung ist die Erstattung einer Selbstanzeige auch durch Dritte – seien sie steuerlich bevollmächtigt oder nicht – zulässig, jedoch kommt einer Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung hinsichtlich Mittätern oder sonst an der Tat Beteiligten, die selbst keine Anzeige erstattet haben, nicht zu. Aus dem Wortlaut und dem Zweck dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass der Täter des Finanzvergehens in der Selbstanzeige eindeutig bezeichnet werden muss (zB. VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207).

Täter eines Finanzvergehens kann nur eine physische Person, nicht aber eine AG sein. In der vom steuerlichen Vertreter der AG verfassten Eingabe vom 31. Juli 2001 wird als Einbringer der Selbstanzeige die L AG genannt. Der Text der Selbstanzeige lautet: "*Im Namen und im Auftrag der Firma L AG übersende ich Ihnen!*" ... Der Eingabe kann daher nicht entnommen werden, dass die Selbstanzeige für den Bw. gelten soll. Der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde erst nach mehreren Vorhalten mitgeteilt, wer abgabenrechtlich Verantwortlicher der L AG ist. Eine für eine Gesellschaft erstattete Selbstanzeige, in der der Name des Alleingeschäftlers bzw. des Geschäftsführers nicht genannt wird, kann jedoch die Wirkungen der Selbstanzeige nicht auf diese Person beziehen (VwGH 27.2.2002, 2001/13/0207).

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass die Selbstanzeige nicht für den Bw. erstattet wurde, weshalb daraus für ihn Straffreiheit nicht erwachsen kann.

Die weitere rechtliche Voraussetzung für die Straffreiheit, nämlich die Entrichtung der sich aus der Offenlegung ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, entsprechend den Abgaben- oder Monopolvorschriften, liegt ebenfalls nicht vor.

Zwar ist den Ausführungen in der Berufung, wonach die Wirkung eines außergerichtlichen Ausgleichs (gleich wie im Fall des gerichtlichen Ausgleichs) bei zeitgerechter Bezahlung des Ausgleichsbetrages im Verhältnis zwischen Schuldner und Gläubiger zur Gesamtschuldbefreiung führen, zuzustimmen.

Der außergerichtliche Ausgleich (und somit die Befreiung von der Abgabenschuld im Ausmaß von 80%) wurde im gegenständlichen Fall mit dessen Annahme durch das Finanzamt am 12. Dezember 2001 rechtskräftig. Die Nachfrist zur Entrichtung der Umsatzsteuer endete laut Bescheid vom 13. August 2001 jedoch bereits am 21. September 2001. Ein Zahlungserleichterungsansuchen wurde nach der Aktenlage bis zur Annahme des

außergerichtlichen Ausgleichs nicht eingebracht. Eine Entrichtung des verkürzten Umsatzsteuerbetrages entsprechend den Abgabenvorschriften erfolgte daher nicht.

Nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird.

Zum Tatvorwurf ist anzumerken, dass es sich im vorliegenden Fall nach der Akten- und Beweislage offenkundig um eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gehandelt hat. Dem Bw. war die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen unbestritten bekannt; die Nichtentrichtung der monatlichen Zahllasten erfolgte über einen Zeitraum von einem Jahr nicht auf Grund der Schwierigkeiten mit der Buchhaltung, sondern, wie auch in der Selbstanzeige ausgeführt wird, wegen der schwierigen finanziellen Lage der L AG. Die kaufmännische Entscheidung, monatelang die anfallenden Umsatzsteuerzahllasten nicht abzuführen, ist dem Bw. als abgabenrechtlich Verantwortlichen der AG zuzurechnen.

Das im § 161 Abs. 3 FinStrG verankerte Verböserungsverbot verwehrt es jedoch dem Berufungssenat (und auch dem Strafgericht, weshalb eine Anzeige an die Staatsanwaltschaft im Sinne des § 54 Abs. 1 FinStrG entbehrlich ist), eine Modifizierung des Tatvorwurfs vorzunehmen (womit gerichtliche Zuständigkeit vorläge).

Fest steht, dass der Bw. bereits im Jahr 2000 Kenntnis davon hatte, dass die in Österreich anfallenden Umsatzsteuerzahllasten (deren Höhe möglicherweise auf Grund der Buchhaltungsprobleme nicht exakt bekannt waren) mangels vorhandener Mittel nicht oder nicht vollständig an das Finanzamt abgeführt werden können, er hat jedoch zu den Fälligkeitszeitpunkten die Entscheidung getroffen, diesen Umstand gegenüber dem österreichischen Fiskus vorerst zu verheimlichen und zu diesem Zwecke die Einreichung der Voranmeldungen unterlassen.

Entscheidend ist zur Erfüllung des gegenständlichen Tatbildes, dass der Bw. zu den Fälligkeitszeitpunkten bzw. bis zum 5. Tag nach diesen in Kenntnis seiner Verpflichtungen als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der L AG und des aktuellen Wissens um die Tatsache, dass er Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in möglicherweise noch nicht konkret berechneter Höhe zu entrichten hätte, weiß, dass er diese nicht entrichtet. Auch das Wissen

um die Nichterfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen dergestalt, dass eine nicht berechnete Vorauszahlung nicht entrichtet werden wird, ist für den Vorwurf bedingten Vorsatzes im gegenständlichen Fall ausreichend.

Zur Höhe der Geldstrafe ist auszuführen:

Die Finanzordnungswidrigkeit wird nach § 49 Abs 2 FinStrG mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführt Abgabenbetrages beträgt.

Im vorliegenden Fall beträgt der Verkürzungsbetrag 2.340.993,00 S (170.127,00 €), die vom Gesetzgeber angedrohte mögliche Höchststrafe somit 1.170.496,00 S (85.063,26 €).

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Schuld des Täters die Grundlage für die Bemessung der Strafe. Gemäß Abs. 2 sind bei Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Bei Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen (Abs. 3).

Auf Grund der Aktenlage sind als mildernd bei der Strafbemessung die schwierige Buchhaltungssituation des Bw., die finanzielle Notlage des Unternehmens, die den Bw. offenkundig zu seinem deliktischen Verhalten verleitet hat, sein Mitwirken an der Aufklärung des Sachverhalts, als erschwerend hingegen die Vorstrafe und die Mehrzahl der deliktischen Angriffe zu bewerten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind bei der Strafbemessung sowohl spezial- als auch generalpräventive Überlegungen anzustellen (VwGH 17.8.1994, 93/15/0232).

Einerseits fallen angesichts des Alters des Beschuldigten und seiner fortgesetzten selbständigen Tätigkeit bei der Strafbemessung spezialpräventive Aspekte stark ins Gewicht.

Andererseits soll in der Öffentlichkeit nicht der Eindruck entstehen, die Nichtabfuhr von Umsatzsteuer stelle im Fall finanzieller Schwierigkeiten eines Unternehmens für dieses eine vergleichsweise einfache Möglichkeit der (vorübergehenden) Kreditbeschaffung dar. Die monatelange Nichtabfuhr von Umsatzsteuer (verbunden mit der Nichtoffenlegung gegenüber dem Finanzamt) in der Höhe von über 2,3 Millionen S kann nicht als Bagateldelikt behandelt

werden, weil dies bei Abgabepflichtigen in der Situation des Bw. einen entsprechenden Nachahmungseffekt nach sich ziehen könnte.

Der Berufungssenat sieht daher bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die vom Bw. geschilderten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse keine Veranlassung, die vom Spruchsenat verhängte Geldstrafe, die ohnedies nur in der Höhe von 8,8% des möglichen Strafrahmens und somit im untersten Bereich ausgemessen wurde, herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 5534681 des Finanzamtes Graz-Stadt zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Graz, 7. Juli 2003