

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Karl Penninger und Christian Nemeth als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen R, vertreten durch Mag. Alfred Holzinger, Wirtschaftstreuhänder in 4101 Feldkirchen, Am Rauschberg 14, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 11. Dezember 2004 gegen das Erkenntnis des Einzelbeamten des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 11. November 2004, StrNr. 2002/00242-001, nach der am 2. Juni 2005 und am 27. April 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten (am 27. April 2006) und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Gottfried Buchroithner, sowie der Schriftführerin Klaudia Sibertschnig durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise Folge** gegeben und die bekämpfte Entscheidung des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

**I.1.** R ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr in den Jahren 2001 und 2002 als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der RM GmbH vorsätzlich betreffend die

Voranmeldungszeiträume Juli bis November 2001 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 76.610,-- (umgerechnet € 5.567,46) (Juli 2001 ATS 14.543,-- + August 2001 ATS 12.491,-- + September 2001 ATS 16.177,-- + Oktober 2001 ATS 15.271,-- + November 2001 ATS 18.128,--) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er hat hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs.5 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 2.000,--**

**(in Worten: Euro zweitausend)**

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

**einer Woche**

verhängt werden.

Gemäß § 185 Abs.1 lit.a FinStrG hat R auch die Kosten dieses Verfahrens in Höhe von € 200,-- und gegebenenfalls die – mit gesondertem Bescheid festzusetzenden – Kosten des Strafvollzuges zu ersetzen.

**I.2.** Das gegen R beim Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr unter der StrNr. 2000/00242-001 wegen des Verdachtes, er habe als

Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der RM GmbH auch betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli, Dezember 2000, April, Mai 2001, Jänner bis Juni 2002 Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG zu verantworten, überdies anhängige Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

## **II. Im Übrigen wird die Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.**

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Einzelbeamten als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 11. November 2004, StrNr 2002/00242-001, wurde R der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG für schuldig erkannt, weil er [ergänze: als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der RM GmbH] im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Monate [die Voranmeldungszeiträume] Juli, Dezember 2000, April, Mai, Juli, August, September, Oktober, November 2001, Jänner, Februar, März, April, Mai und Juni 2002 eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen im Gesamtbetrage von [teilweise umgerechnet] € 15.558,61 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, und über ihn [ergänze: nach dem Strafsatz des § 33 Abs.5 FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG] eine Geldstrafe von € 5.500,-- sowie gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünfunddreißig Tagen verhängt; an Verfahrenskosten wurden R pauschal € 363,-- vorgeschrieben.

Dagegen wendet der Beschuldigte in seiner Berufung vom 11. Dezember 2004 im Wesentlichen ein, er habe in Bezug auf die Nichtentrichtung der strafrelevanten

Umsatzsteuervorauszahlungen nicht wissentlich gehandelt. Wohl habe er gewusst, dass er Voranmeldungen abgeben und ebenso allfällige Zahllasten entrichten hätte müssen. Er habe anlässlich der verspäteten Übergabe seiner Unterlagen an seinen steuerlichen Vertreter lediglich in Kauf genommen, dass eine Verzögerung der Zahlungen eintreten würde und also mit bedingtem Vorsatz gehandelt. Besonders am Beginn des strafrelevanten Zeitraumes zeige sich dies deutlich, wenn nämlich betreffend Juli 2000 bis Juli 2001 in sieben von dreizehn Monaten sich Gutschriften ergeben hätten.

Betreffend die strafrelevanten Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2002 sei eine Selbstanzeige eingebracht worden, welche mangels Tatentdeckung tatsächlich eine strafaufhebende Wirkung haben müsste.

Es werde daher eine beantragt, den Tatvorwurf begangener Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG fallenzulassen und für die begangenen und tatsächlich erwiesenen Taten (allenfalls in anderer Schuldform [gemeint offensichtlich: unter Subsumierung unter weniger schwerwiegende Tatbestände]) eine wesentlich geringere Strafe festzusetzen.

Der spruchgegenständliche Sachverhalt wurde anlässlich zweier Sitzungen des Berufungssenates unter Aufnahme weiterer Beweise, insbesondere der zeugenschaftlichen Einvernahme des die Selbstanzeige entgegennehmenden Betriebsprüfers B, ausführlich erörtert.

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

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. Wahrnehmende der steuerlichen Interessen derselben (wie R für die RM GmbH) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. Wahrnehmende der steuerlichen Interessen desselben spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat

(Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel gemäß dieser Gesetzesstelle (im strafrelevanten Zeitraum laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206) die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich allenfalls um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung).

Mit Wirksamkeit für Voranmeldungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen, wurde der Entfall der Verpflichtung zur Einreichung von Voranmeldungen auf Unternehmer zurückgenommen, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,-- nicht überstiegen haben (BGBl II 2002/462).

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er eine entsprechende Steuererklärung abzugeben hat.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein derartiger Unternehmens bzw. deren Wahrnehmende der steuerlichen Interessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war gemäß § 33 Abs.3 lit.b FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden waren.

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer

bewirkt, indem er auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er unrichtige Jahressteuererklärungen einreicht und das Finanzamt eine erklärungsgemäße Veranlagung durchführt oder keine Voranmeldungen einreicht, keine Vorauszahlungen entrichtet und keine Jahressteuererklärung einreicht in der Hoffnung, die Jahresumsatzsteuer werde im Schätzungswege mit Null oder einem zu geringen Wert festgesetzt), oder indem infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches (beispielsweise überhaupt für ein dem Finanzamt nicht bekanntes Unternehmen) die Jahresumsatzsteuer nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist bzw. (Gesetzesfassung BGBl I 1999/28) mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden konnte.

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG zu bestrafen wären.

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie Umsatzsteuervorauszahlungen nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet. Dieser Tatbestand kommt beispielsweise dann zum Tragen, wenn weder eine vorsätzliche Verkürzung von Jahresumsatzsteuer im Sinne des § 33 Abs.1 leg.cit. noch eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a leg.cit. in Frage kommt (letzteres beispielsweise, weil zwar eine wissentliche Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen spätestens am Fälligkeitstag bzw. am fünften Tag nach Fälligkeit, nicht aber eine vorsätzliche Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen erweislich ist).

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Laut Aktenlage ergibt sich folgender spruchgegenständlicher Sachverhalt:

R ist seit 1990 als selbständiger Medientechniker tätig, wobei er sich zuletzt für seine Geschäfte der ab Juni 1996 aktiven RM GmbH bedient hat. Dabei blieb der Erfolg seiner Unternehmung bescheiden und verlustbringend (siehe den Veranlagungsakt betreffend die RM GmbH zu StNr. 091/6099, wonach er im Veranlagungsjahr 1999 bei einem Umsatz von ATS 923.102,64 einen Verlust von ATS -9.128,--, im Veranlagungsjahr 2000 bei einem Umsatz von ATS 682.878,45 einen Verlust von ATS -411.521,--, im Veranlagungsjahr 2001 bei einem Umsatz von ATS 803.996,-- [€ 58.428,67] einen Gewinn von ATS 522,-- [€ 37,97] und im Veranlagungsjahr 2002 bei einem Umsatz von € 83.246,01 [umgerechnet zum Vergleich ATS 1.145.490,--] wiederum einen Verlust von € -601,32 [ATS -8.274,--] erwirtschaftete).

Vorerst seinen abgabenrechtlichen Pflichten als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der RM GmbH in Bezug auf die Umsatzsteuer größtenteils entsprechend – im Falle von Zahllasten wurden diese rechtzeitig entrichtet bzw. rechtzeitig Voranmeldungen eingereicht (vgl. die Buchungsabfrage vom 19. April 2005 betreffend das Abgabenkonto der GmbH, insbesondere für 1999), begann der diesbezügliche Informations- bzw. Zahlungsfluss an das Finanzamt in der Folge immer mehr zu stocken.

So wurden plötzlich für die Monate Jänner bis März 2000 Voranmeldungen, in welchen Gutschriften von ATS -1.232,--, ATS -1.069,-- und die am 15. Mai 2000 fällig gewordene Zahllast von ATS 19.757,-- offengelegt wurden, gemeinsam am 18. Mai 2000 beim Finanzamt eingereicht, wurden für die Monate April bis Juni 2000 Voranmeldungen, in welchen Gutschriften von ATS -5.245,--, ATS -2.038,--, ATS -18.337,-- ausgewiesen waren, gemeinsam am 18. August 2000 beim Finanzamt eingereicht, wurde betreffend Juli 2000 die am 15. September 2000 fällig gewordene Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von ATS 27.057,-- erst am 6. Dezember 2000 entrichtet, nachdem die diesbezügliche Voranmeldung verspätet am 13. Oktober 2000 beim Finanzamt eingereicht worden war, wurden die Vorauszahlungen für September, Oktober und November 2000 in Höhe von ATS 15.204,--, ATS 14.816,-- und ATS 16.682,-- alle jeweils erst am 18. Jänner 2001 entrichtet, wurden betreffend Dezember 2000 (fällig am 15. Februar 2001) und Jänner 2001 (fällig am 15. März 2001) Voranmeldungen erst am 23. April 2001 eingereicht, in welchen Zahllasten in Höhe von

ATS 14.512,-- und ATS 8.391,-- ausgewiesen waren, und wurden betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar, März, April (fällig am 15. Juni 2001), Mai (fällig am 15. Juli 2001) und Juni 2001 (fällig am 15. August 2001) Voranmeldungen erst am 21. August 2001 eingereicht, in welchen für Februar und März 2001 Guthaben in Höhe von ATS -1.621,-- und ATS -1.921,-- sowie für April bis Juni 2001 Zahllasten in Höhe von ATS 3.383,--, ATS 12.255,-- und ATS 24.160,-- ausgewiesen waren (siehe die obigen Buchungsabfrage).

Das Vorbringen des Berufungswerbers, in Anbetracht seiner aus Arbeitsüberlastung gewählten Vorgangsweise, die von ihm gesammelten Belege, darunter die Ausgangsrechnungen, gebündelt für mehrere Monate zu seinem Steuerberater gebracht zu haben und deshalb nicht gewusst zu haben, ob für die von der Finanzstrafbehörde erster Instanz als strafrelevant aufgegriffenen Monate Juli, Dezember 2000, April und Mai 2001 tatsächlich Zahllasten angefallen sind, ist ein ernsthafter Einwand – bedenkt man die vom Beschuldigten ebenfalls beschriebene Tatsache, dass sich in dieser unternehmerischen Phase immer wieder Umsatzsteuerguthaben für die RM GmbH errechnet haben, beispielsweise betreffend die Monate November 1999 bis März 2001 immerhin für acht von siebzehn Voranmeldungszeiträumen.

Andererseits musste der Beschuldigte auf Befragen des Amtsbeauftragten in der Berufungsverhandlung am 27. April 2006 einräumen, dass pro Voranmeldungszeitraum nur einige wenige, leicht überblickbare Ausgangsrechnungen von ihm zu erstellen waren.

Demgegenüber wiederum verweist der Verteidiger auf den Umstand, dass der Beschuldigte irrtümlich Rechnungen über im Binnenmarkt außerhalb Österreichs erbrachte Leistungen ohne Mehrwertsteuerausweis belassen hatte und R diesbezüglich erst von seiner Kanzlei über die korrekte Vorgangsweise belehrt werden musste. Diesfalls wäre es also möglich gewesen, dass der Beschuldigte trotz des Umstandes, dass er nur wenige Ausgangsrechnungen pro Monat zu erstellen gehabt hatte, tatsächlich irrtümlich von Umsatzsteuerguthaben ausgegangen wäre.

In Abwägung dieser Argumente hält der Berufungssenat es mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht für ausgeschlossen, dass der Beschuldigte tatsächlich betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli, Dezember 2000, April und Mai 2001 zu den Fälligkeitszeitpunkten irrtümlich mit Umsatzsteuerguthaben gerechnet hat. Eine bloß fahrlässige Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen erfüllt jedoch – siehe oben – keinen Tatbestand nach dem Finanzstrafgesetz.

Im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten war daher insoweit mit einer Einstellung des Finanzstrafverfahrens vorzugehen.

Für die folgenden Voranmeldungszeiträume, nämlich Juli bis Dezember 2001, hat R aber – trotz zwischenzeitiger Realisierung der eingetretenen Zahllasten, der Belehrung durch seine Steuerberatungskanzlei und des solcherart ihm nunmehr zu den Fälligkeitszeitpunkten (am 15. September 2001, 15. Oktober 2001, 15. November 2001, 15. Dezember 2001 und 15. Jänner 2002) aufgrund der wenigen Ausgangrechnungen ohne besonderen intellektuellen Aufwand zur Verfügung stehenden Information, wonach die RM GmbH dem Fiskus aus diesen Monaten Umsatzsteuerzahllasten schuldete, offenkundig wieder zugewartet und die Belege erst so spät der Steuerberatungskanzlei übermittelt, dass – wie ihm nunmehr bereits vor den Fälligkeiten bekannt war – rechtzeitig weder die geschuldeten Zahllasten entrichtet noch Voranmeldungen beim Finanzamt eingereicht werden konnten.

Die am 15. September 2001 betreffend Juli 2001 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe ATS 14.543,-- wurde daher erst am 18. März 2002 entrichtet, nachdem die diesbezügliche Voranmeldung am 25. Februar 2002 beim Finanzamt eingereicht worden war (Buchungsabfrage).

Die am 15. Oktober 2001 betreffend August 2001 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe ATS 12.491,-- wurde daher erst am 18. März 2002 entrichtet, nachdem die diesbezügliche Voranmeldung am 25. Februar 2002 beim Finanzamt eingereicht worden war (Buchungsabfrage).

Die am 15. November 2001 betreffend September 2001 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe ATS 16.177,-- wurde daher erst am 18. März 2002 entrichtet, nachdem die diesbezügliche Voranmeldung am 25. Februar 2002 beim Finanzamt eingereicht worden war (Buchungsabfrage).

Die am 15. Dezember 2001 betreffend Oktober 2001 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe ATS 15.271,-- wurde daher erst am 18. März 2002 entrichtet, nachdem die diesbezügliche Voranmeldung am 25. Februar 2002 beim Finanzamt eingereicht worden war (Buchungsabfrage).

Die am 15. Jänner 2002 betreffend November 2001 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe € 1.317,42 wurde daher erst am 18. März 2002 entrichtet, nachdem die diesbezügliche

Voranmeldung am 25. Februar 2002 beim Finanzamt eingereicht worden war (Buchungsabfrage).

Der Beschuldigte hat daher betreffend die Monate Juli bis November 2001 Abgabenhinterziehungen im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG zu verantworten.

Eine allenfalls lediglich versuchte Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG kommt in Anbetracht der Handlungsweise des R nicht in Betracht, da ja die vorübergehende rechtswidrige Abgabenvermeidung weit vor Einreichung der – korrekten – Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2001 am 17. September 2002 (siehe Veranlagungsakt betreffend die RM GmbH) vom Beschuldigten selbst – wenngleich nicht strafbefreiend – offen gelegt worden war.

Auch für die folgenden Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2002 hat sich R wiederum Zeit gelassen, sodass bis zum Ablauf der Fälligkeiten am 15. März 2002, 15. April 2002, 15. Mai 2002, 15. Juni 2002, 15. Juli 2007 und am 15. August 2002 die Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 954,68, € 1.228,93, € 837,96, € 1.169,28, € 1.145,80 und € 942,20 nicht entrichtet und die diesbezüglichen Voranmeldungen nicht eingereicht worden waren (Buchungsabfrage, Veranlagungsakt).

Auch diesbezüglich hat R – bei gleich bleibenden Umständen – entsprechende Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG begangen.

Das Fehlen der Umsatzsteuerdaten für 2002 als Risikofaktor brachte die RM GmbH als sogenannten "Risikoauswahlfall" auf den Prüfungsplan zur Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung (Arbeitsbogen zu ABNr. 202093/02, Aussage des Zeugen B am 2. Juni 2005).

Zur Vorbereitung der Prüfung nahm der Prüfer B fernmündlich am 2. September 2002 mit dem Steuerberater (dem nunmehrigen Verteidiger) der RM GmbH Kontakt auf, wobei er ihn darüber informierte, der Prüfungsgrund bestehe darin, dass die Steuerpflichtige für den gesamten Prüfungszeitraum (Jänner bis Juni 2002) keine Voranmeldungen abgegeben habe (Arbeitsbogen, Aktenvermerk vom 9. September 2002). Ob B dem Steuerberater auch mitgeteilt hat, dass keine Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet worden sind, konnte sich der Prüfer anlässlich seiner zeugenschaftlichen Befragung am 2. Juni 2005 nicht mehr erinnern.

Aufgrund der Aktenlage hegte der erfahrene Prüfer den Verdacht, dass für den Prüfungszeitraum Zahllasten zu entrichten bzw. in Anbetracht deren Nichtentrichtung entsprechende Voranmeldungen zu einzureichen gewesen wären, ohne dies aber ausdrücklich dem Steuerberater mitzuteilen (Verhandlungsprotokoll).

Jedenfalls hat B am 4. September 2002 unter Vorweisung eines Auftrages des Finanzamtes Urfahr als Abgabenbehörde zur Durchführung einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs.1 BAO und einer Nachschau gemäß § 144 Abs.1 BAO betreffend die RM GmbH bezüglich Umsatzsteuer und Zusammenfassende Meldungen Jänner bis Juni 2002 (siehe Formular im Arbeitsbogen) mit der Prüfung begonnen, wobei ihm aber zuvor vom Steuerberater eine Selbstanzeige mit folgendem Wortlaut überreicht wurde (siehe Arbeitsbogen):

---

" {Briefkopf Steuerberatungskanzlei}

Finanzamt Urfahr

{Anschrift Finanzamt}

4. September 2002

{StNr. Der RM GmbH}

R

RM GmbH

Selbstanzeige

Gemäß §29 FinStrG

Ich schreite namens und auftrags des oa.Klienten ein und zeige mit strafbefreiender Wirkung an, daß der o.a.Klient es verabsäumt hat, für die Zeiträume Jänner bis Juni 2002 die Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben.

Ich lege hiermit die entsprechenden Unterlagen vollständig vor, welche die Festsetzung der fehlenden Umsatzsteuer in der richtigen Höhe von € 6.279 ermöglichen.

Die Zahlung des Betrages wird unverzüglich erfolgen.

Unterschrift {Steuerberater}"

Zusätzlich übergab der Steuerberater dem Prüfer die strafrelevanten Voranmeldungen (Arbeitsbogen, Niederschrift vom 4. September 2002, Aktenvermerk für die Strafsachenstelle vom 9. September 2002).

Obwohl sich die Umsatzsteuervoranmeldungen als völlig korrekt erwiesen, wurden dennoch unnötigerweise die Vorauszahlungen mit Bescheid vom 10. September 2002 mit einer Nachfrist bis zum 17. Oktober 2002 festgesetzt (Buchungsabfrage vom 19. April 2005).

Die verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen wurden am 12. September 2002 entrichtet (obgenannte Buchungsabfrage).

Gemäß § 29 Abs.1 FinStrG wird derjenige, der sich Finanzvergehen schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde (hier: dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr als Abgabenbehörde) oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige).

Gemäß § 29 Abs.3 FinStrG tritt eine Straffreiheit als Folge einer Selbstanzeige u.a. dann nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige a) Verfolgungshandlungen gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren oder b) die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war.

Gemäß § 14 Abs.3 FinStrG ist eine Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs.2 leg.cit. genannten Organes (z.B. der Abgabenbehörden, hier beispielsweise eines Betriebsprüfers des genannten Finanzamtes), die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen richtet, und zwar auch dann, wenn das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Voraussetzung für eine derartige Verfolgungshandlung ist daher offenbar unabdingbar, dass ein Organwälter gegen eine bestimmte Person den Verdacht hegt, dieser habe ein bestimmtes Finanzvergehen begangen, und zur Aufhellung dieses Verdachtens nach außen erkennbare Amtshandlungen unternimmt (vgl. u.a. VwGH 20.4.1989, 89/16/0017).

Wie oben ausgeführt, hegte der erfahrene Prüfer den Verdacht, dass R betreffend die RM GmbH für den Prüfungszeitraum Zahllasten zu entrichten bzw. in Anbetracht deren

Nichtentrichtung entsprechende Voranmeldungen einzureichen gehabt hätte, wobei er dies – in Anbetracht seiner beruflichen Erfahrung – anzunehmenderweise auch als finanzstrafrechtliche Verfehlung des R erkannte – ohne aber auch diesen weiteren Schritt der Subsumierung des festgestellten finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes in den von ihm für die Strafsachenstelle des Amtes erstellten Aktenvermerk aufzunehmen (Arbeitsbogen).

Dieser Umstand spricht dafür, dass der von ihm am 2. September 2002 an den Steuerberater getätigte Anruf nicht als Ermittlungstätigkeit gegen R wegen des Verdachtes begangener Abgabenhinterziehungen gedacht war und seine Äußerungen auch keine – allenfalls vom Steuerberater nicht beachtete oder wahrgenommene – Formulierungen enthalten haben, aus welchen nach ihrem objektiven Erklärungsinhalt auf Ermittlungen gegen den Berufungswerber als den konkreter Finanzstraftaten Verdächtigen zu schließen gewesen wäre.

Gleiches gilt auch für die laut Aktenlage vom Prüfer vor dem Einlangen der Selbstanzeige noch getätigten weiteren Amtshandlungen, wie beispielsweise für das vorgewiesene Formular über den Prüfungs- und Nachschauauftrag.

Im Ergebnis ist also davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall vor der Erstattung der Selbstanzeige keine Verfolgungshandlungen gegen den Beschuldigten stattgefunden haben.

Ebenso liegt laut Aktenlage im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten auch keine dem Anzeiger bekannte zumindest teilweise Tatentdeckung vor.

Entdeckt ist eine Tat erst dann, wenn sich der – im gegenständlichen Fall zweifelsfrei vorhandene – Verdacht soweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist. Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertretenes Vergehen nötigt, sondern noch andere Deutungsmöglichkeiten offen sind, ist die Tat noch nicht einmal teilweise entdeckt (z.B. OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98, VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471).

Eine Tatentdeckung ist aber auch jedenfalls ein kognitiver Prozess auf Seite eines Organwalters, welchen es in Anbetracht seiner Wesentlichkeit zu dokumentieren gilt.

Mag – wie ausgeführt – der Prüfer zwar den Verdacht gehabt haben, hinsichtlich der Prüfungszeiträume wäre von einem Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der RM GmbH zu Unrecht keine Vorauszahlungen entrichtet und (deshalb) zu Unrecht auch keine

Voranmeldungen eingereicht worden, von einem zwingenden Schluss auf solcherart wahrscheinlich nachweisbare Finanzvergehen war möglicherweise in Anbetracht der früher häufig entstandenen Umsatzsteuerguthaben noch nicht auszugehen.

So hat auch tatsächlich der Betriebsprüfer in seinem Aktenvermerk für die Strafsachenstelle eben nicht ausgeführt, dass geschuldete Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet worden waren, sondern lediglich neutral formuliert, dass keine Umsatzsteuerzahlungen geleistet worden wären, ohne definitiv die Möglichkeit auszuschließen, dass etwa gar keine Umsatzsteuerschulden entstanden wären. Ebenso vermerkte er, den Steuerberater über die Nichtabgabe der Voranmeldungen informiert zu haben, wobei wiederum die Möglichkeit offengelassen wird, dass etwa aufgrund diverser Umsatzsteuerguthaben gar keine Voranmeldungen einzureichen gewesen wären.

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

Eine Selbstanzeige ist also ein Prozessanbringen, in welchem ein Einschreiter – für seine eigene Person (§ 29 Abs.1 leg.cit.) oder als Vertreter für einen anderen in dessen Namen (§ 29 Abs.5 leg.cit.) – sich selbst als Anzeiger bestimmter Finanzvergehen bezichtigt.

Informativ zu dem obigen Schriftsatz in der Berufungsverhandlung in seiner Eigenschaft als Verteidiger des R befragt, gab der Steuerberater die Erklärung ab, bei der Abgabe der Selbstanzeige – aus seiner Sicht – für den Beschuldigten eingeschritten zu sein. Er habe das, was er hier schriftlich formuliert habe, auch dem Prüfer so mitgeteilt; ein mündlicher Zusatz, über welchen allenfalls eine Niederschrift aufzunehmen gewesen wäre, habe nicht existiert (Verhandlungsprotokoll vom 2. Juni 2005).

Wenngleich holprig formuliert, ist das gegenständliche Anbringen in Verbindung mit der nunmehrigen Erläuterung des Verteidigers als solches des Beschuldigten aufgrund der Anführung des Namens des Beschuldigten im Betreff des Schriftsatzes gelten zu lassen; für eine Selbstanzeige zugunsten der RM GmbH hätte es der Anführung des späteren Beschuldigten an dieser Stelle des Schreibens nicht bedurft.

War mit den Verfehlungen eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt die Straffreiheit – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – 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 oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (§ 29 Abs.2 leg.cit.).

§ 21 Abs.3 UStG 1994 bestimmt, dass dann, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, das Finanzamt die Steuer (also die Umsatzsteuerzahllast betreffend ein oder mehrere Voranmeldungszeiträume) festzusetzen hat. Dieser Auftrag an die Abgabenbehörde ist bei sinn- bzw. zweckorientierter Auslegung selbstredend so zu verstehen, dass er nur so lange existiert, als die vom Gesetzgeber angeführten Voraussetzungen dafür bestehen (also beispielsweise solange der Unternehmer pflichtwidrig die Einreichung der Voranmeldung unterlässt), und nicht auch dann weiterhin besteht, wenn das Erfordernis zur Bescheiderlassung weggefallen ist, weil zwischenzeitlich die Voranmeldung nachträglich eingelangt ist.

Wird – wie ausgeführt – grundlos eine bescheidmäßige Festsetzung der nachträglich ordnungsgemäß vorangemeldeten Zahllast vorgenommen, könnte überdies eine in der Folge eingeräumte Nachfrist an dem Umstand, dass bereits allenfalls zuvor der Verpflichtung zur unverzüglichen Entrichtung nicht entsprochen wurde und deswegen dem Finanzstrafäter für seine Selbstanzeige keine strafaufhebende Wirkung zukommen wäre, nichts mehr zu ändern (vgl. UFS vom 9.6.2005, FSRV/0114-L/04). Wird aber vor einer in Aussicht genommenen unverzüglichen Entrichtung wieder eine derartige Nachfrist eingeräumt bzw. in Aussicht gestellt, schadet der Umstand einer tatsächlich nicht unverzüglichen, wenngleich aber innerhalb der Nachfrist erfolgten Zahlung der verkürzten Abgaben nicht.

Der Verteidiger des Beschuldigten hat am 4. September 2002 an der Aufnahme einer Niederschrift über das Ergebnis der Umsatzsteuer-Sonderprüfung teilgenommen und dabei offenkundig erfahren, dass der Prüfer eine bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen zu veranlassen trachtet (siehe die Tz.3 der genannten Niederschrift im Arbeitsbogen, welche in der vom Steuerberater unterfertigten Protokollfassung möglicherweise zwar nicht enthalten gewesen ist [da auf nur ein Einlageblatt verwiesen wird, die Tz.3 aber sich auf einem zweiten Einlageblatt befindet], andererseits aber bereits auf dem ersten Einlageblatt zitiert wird).

Die erst am 12. September 2002 erfolgte Entrichtung hat daher eine strafaufhebende Wirkung der Selbstanzeige nicht verhindert, weshalb bezüglich der hinterzogenen

Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Juni 2002 ebenfalls – zumindest im Zweifel für den Beschuldigten – mit einer Verfahrenseinstellung vorzugehen war.

Hinsichtlich der Strafausmessung ist auszuführen:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters.

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei der Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwagen, aber auch 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, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier betreffend Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten des R in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da offenbar auch Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständlichen Verkürzungen in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage (hier:) des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Abgabenhinterziehungen werden gemäß § 33 Abs.5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet, wobei gemäß § 21 Abs.1 und 2 FinStrG für die Geldstrafe diese strafbestimmenden Wertbeträge zusammenzurechnen sind.

Deshalb beträgt, ausgehend von den letztendlich strafrelevant verbleibenden Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von ATS 76.610,-- die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe ATS 153.220,-- umgerechnet € 11.134,92.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, berücksichtigt man den dem Tatbestand des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG immanenten Aspekt einer nur vorübergehenden Abgabenvermeidung vorweg mit einem Abschlag von einem Drittel der Strafdrohung (sohin im gegenständlichen Fall ATS 51.073,33,-- umgerechnet € 3.711,64, was einen Rahmen von etwa € 7.400,-- ergäbe), wäre also eine Geldstrafe von rund € 3.700,-- zu verhängen gewesen.

Im gegenständlichen Fall sind als mildernd bei Strafbemessung zu berücksichtigen die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des R, der Umstand, dass die Verfehlungen unter seiner Mitwirkung bzw. Veranlassung durch die nachträgliche Einreichung der Voranmeldungen aufgedeckt worden sind, die teilweise geständige Verantwortung, die erfolgte vollständige Schadensgutmachung, der Umstand des seit den Taten erfolgten Zeitablaufes, sowie der Umstand, dass R offensichtlich durch seine Arbeitsüberlastung zu seinen Verfehlungen verleitet worden ist.

Als erschwerend zu bedenken ist aber die Mehrzahl seiner Pflichtverletzungen.

Das massive Überwiegen der Milderungsgründe rechtfertigt eine Verringerung des Betrages auf € 2.700,--.

Unter Bedachtnahme auf die Vermögenslage des Beschuldigten und seine Sorgepflichten – wie von ihm in der Berufungsverhandlung am 27. April 2006 dargestellt – ist ein weiterer kräftiger Abschlag zulässig, weshalb sich in der Gesamtschau eine Geldstrafe von lediglich € 2.000,-- (das sind 17,96 % des verringerten Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen erweist.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei nach der Spruchpraxis pro einer Geldstrafe von € 8.000,-- üblicherweise eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat festgesetzt wird. So gesehen, erweist sich die ursprünglich verhängte Ersatzfreiheitsstrafe in Relation zur erstinstanzlichen Vermögensstrafe als leicht überhöht.

Unter Abwägung der obigen Aspekte war also auch die über den Beschuldigten verhängte Ersatzfreiheitsstrafe anzupassen und spruchgemäß mit einer Woche festzusetzen.

Gemäß § 185 Abs.1 lit.a FinStrG war dem Beschuldigten hinsichtlich der Verfahrenskosten ein pauschaler Betrag von 10 % der verhängten Geldstrafe vorzuschreiben.

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 unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater 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 Freistadt Rohrbach Urfahr zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 27. April 2006