



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 4

GZ. FSRV/0018-L/12

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 4 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Alois Winklbauer sowie die Laienbeisitzer Dir. Mag. Helmut Schabetsberger und KR Ing. Günther Pitsch als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen HS, Frisör, geb. xxxx, wohnhaft in XXX, vertreten durch Gerhard Friedl, Wirtschaftstreuhänder in 4707 Schlüßlberg, Marktplatz 4, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 18. Juni 2012 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. März 2012, StrNr. 054/2010/00057-001, nach der am 13. August 2013 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Hofrat Kurt Brühwasser sowie der Schriftührerin Marija Schistek durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

HS ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels vorsätzlich die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend den Voranmeldungszeitraum Oktober 2009 in Höhe von € 7.109,09 nicht spätestens am fünften (sechsten) Tag nach Fälligkeit entrichtet und hat hierdurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a

FinStrG begangen, weswegen über ihn gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 500,00

(in Worten: Euro fünfhundert)

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

fünf Tagen

verhängt werden.

HS hat auch gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 50,00 und die allfälligen Kosten eines Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden, zu tragen.“

II. Im Übrigen wird die Berufung des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Den vorgelegten Akten ist Folgendes zu entnehmen:

Vom Amtsbeauftragten bekämpft wird ein Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. März 2012 zu StrNr. 054/2010/00057-001, mit welchem ein mit Bescheid vom 12. Februar 2010 gegen HS wegen des Verdachts, er habe vorsätzlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe einer dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldung eine Verkürzung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 7.109,09 betreffend den Voranmeldungszeitraum Oktober 2009 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, eingeleitetes Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 82 Abs. 3 lit. a FinStrG im Zweifel eingestellt worden war.

Seiner Entscheidung hatte der Spruchsenat folgenden Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der in X wohnhafte Beschuldigte ist an seinem Wohnort als Friseur tätig und ist solcherart als Unternehmer Finanzamt Grieskirchen Wels steuerlich erfasst.

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung (Bericht vom 2. Februar 2010) wurde festgestellt, dass vom Beschuldigten für den Monat Oktober 2009 weder eine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben noch eine Umsatzsteuerzahlung geleistet worden sei.

Der Beschuldigte habe allerdings darauf vertraut, dass seine steuerliche Vertretung, die ETWGmbH, Wels, nach erfolgter Übergabe der Unterlagen durch ihn an sie fristgerecht, das heißt, spätestens am 15. Dezember 2009, die Umsatzsteuervoranmeldung an die Abgabenbehörde übermittelte, und es nicht für möglich gehalten, dass diese dies nicht mache. Außerdem habe er eine Abgabenverkürzung weder für gewiss gehalten noch sich damit abgefunden.

Er sei er von seiner steuerlichen Vertretung nicht darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass diese nach Übergabe der Unterlagen die daraus zu erstellende Umsatzsteuervoranmeldung nicht (fristgerecht) dem Finanzamt übermitteln werde, obwohl er zum Stichtag 15. Dezember 2009 ihr gegenüber keine offenen Honorarverbindlichkeiten (mehr) gehabt habe.

Mit Beschluss des Landesgerichts Wels vom 22. Dezember 2009 sei über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden, wobei ein Zahlungsplan bestätigt und schließlich am 2010 das Insolvenzverfahren wieder aufgehoben worden sei.

Erst im Zuge der am 1. Februar 2010 begonnenen abgabenrechtlichen USO-Prüfung sei die Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2009 an Hand der vorgelegten Unterlagen erstellt worden, woraus sich eine Zahllast von € 7.109,09 ergeben habe, welche am 3. Februar 2010 bescheidmäßig festgesetzt wurde.

Der Beschuldigte, so der Spruchsenat in seiner Beweiswürdigung, habe glaubhaft dargelegt, er habe darauf vertraut, dass seine steuerliche Vertretung, nachdem er ihr die erforderlichen Unterlagen ausgehändigt habe, (auch) die Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2009 fristgerecht bei der Abgabenbehörde einreichen werde. Aus den vorliegenden Unterlagen, insbesondere einem Kontoblatt vom 20. Oktober 2011 sowie einer Honorarnote vom 21. Dezember 2009, sei zu ersehen, dass zum 15. Dezember 2009 keine fälligen Honorarrückstände gegenüber seiner steuerlichen Vertretung bestanden hätten. Dies habe der Beschuldigte im Übrigen auch bei seiner Einvernahme bestätigt.

Demgegenüber habe sich der Zeuge Dr. FP, Steuerberater der ETW GmbH in Wels, der Aussage entschlagen, wozu er gemäß § 104 Abs. 2 FinStrG auch berechtigt gewesen sei.

Ebenfalls aus den unwiderlegten Angaben des Beschuldigten ergebe sich, dass dieser von seiner steuerlichen Vertretung nicht über die Nichteinreichung der Umsatzsteuervoranmeldung

für den Monat Oktober 2009 informiert worden sei. Die Feststellungen über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergeben sich aus den im Strafakt erliegenden Ausdrucken der Ediktsdatei.

In rechtlicher Hinsicht, so der Senat in der Begründung seines Erkenntnisses weiter, sei im vorliegenden Fall zwar der objektive Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht, es mangle jedoch am subjektiven Tatbestand: Der Beschuldigte habe auf die rechtzeitige Übermittlung der Voranmeldung durch seine steuerliche Vertretung vertraut und habe dies auch dürfen, da nachweislich zum 15. Dezember 2009 kein Honorarrückstand bestanden habe. Es habe für ihn daher keinen Grund gegeben, an der Auftragsausführung durch seinen (seinerzeitigen) Steuerberater zu zweifeln. Im Übrigen biete der erhobene Sachverhalt dafür, dass der Beschuldigte darüber hinaus hinsichtlich des in Rede stehenden Verkürzungsbetrages etwa tatbildmäßig im Sinne einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm § 13 FinStrG gehandelt habe, keine Anhaltspunkte und scheide demzufolge auch eine Strafbarkeit wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG von vornherein aus objektiven Gründen aus.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Amtsbeauftragten vom 18. Juni 2012, in welcher beantragt wurde, den Beschuldigten entweder nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG oder, und zwar für den Fall, dass sich der Berufungssenat hinsichtlich des Nichtvorliegens des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung der Auffassung des Spruchsenates anschließt, wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen, und dazu im Wesentlichen Folgendes vorgebracht wurde:

Dem Standpunkt des Spruchsenates, der Beschuldigte habe darauf vertraut, dass seine steuerliche Vertretung nach Übergabe der monatlichen Unterlagen spätestens am 15. Dezember 2009 die Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2009 fristgerecht der Abgabenbehörde übermitteln würde, und es daher weder ernstliche für möglich gehalten, dass diese die in Rede stehende Erklärung nicht fristgerecht einreichen werde, noch eine Abgabenverkürzung für gewiss gehalten und sich auch nicht mit einer solchen abgefunden, könne nicht gefolgt werden. Bereits in seiner Beschwerde vom 16. März 2010 gegen den Einleitungsbescheid habe der Beschuldigte –und zwar als dessen Erstaussage (und dadurch mit erhöhtem Wahrheitsgehalt ausgestattet) – nämlich angeführt, dass er die Umsatzsteuerzahllast für Oktober 2009 wegen seiner finanziellen Schwierigkeiten bzw. der bereits eingetretenen Zahlungsunfähigkeit ohnehin nicht mehr hätte entrichten können bzw. eine allfällige Zahlung vom Masseverwalter im anschließenden Konkursverfahren jedenfalls

angefochten worden wäre. Er sei also gar nicht mehr in der Lage gewesen, die fällige Umsatzsteuer zu entrichten bzw. den Steuerberater für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung zu bezahlen. Die Umsatzsteuervoranmeldung sei vom Beschuldigten sohin bewusst nicht abgegeben bzw. die Zahllast bewusst nicht entrichtet worden, wobei das Wissen um die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen sowie über Fälligkeitstermine zur Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen beim Beschuldigten schon auf Grund dessen einschlägiger Vorstrafen vorhanden gewesen sei.

Daher hätte der erkennende Spruchsenat, selbst bei Nichterfüllung des Tatbestandes des § 33 FinStrG, jedenfalls eine Strafe gemäß § 49 FinStrG aussprechen müssen.

Unbestritten bzw. durch die Aktenlage gedeckt sei nämlich, dass dem Beschuldigten die Fälligkeit für die Umsatzsteuervorauszahlung bekannt gewesen sei und er daher vorsätzlich bis zum Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. bis spätestens zum fünften Tag nach Fälligkeit weder die entsprechende Umsatzsteuervorauszahlung entrichtet noch die Höhe der geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde bekannt gegeben habe. Dabei sei es ohne Belang, ob ihn an der Unterlassung der fristgerechten Bekanntgabe der geschuldeten Beträge ein Verschulden getroffen habe, weil vom Vorsatz lediglich die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termins für die Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben umfasst sein müsse. Der Sachverhalt erfülle somit „zumindest“ den Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Im Zuge einer durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde der verfahrensgegenständliche Sachverhalt ausführlich erörtert.

Zu seinen derzeitigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen führte der Beschuldigte auf Befragen ergänzend aus:

Er sei nunmehr wieder selbständig als Frisör in 4690 Schwanenstadt tätig und habe drei Mitarbeiter. Die Geschäfte gingen gerade so, es herrsche ein großer Konkurrenzdruck.

Für private Zwecke stünden ihm monatlich zwischen € 500,00 bis € 1.000,00 zur Verfügung. Davon habe er auch die Kaufpreisraten für seinen PKW und die Miete zu bezahlen. Er bekomme keine Unterstützung von dritter Seite.

Er habe keine Sorgepflichten.

An Verbindlichkeiten bestände eine Schuld von € 12.000,00 gegenüber seiner Mutter, welche ihm das Kapital zur neuerlichen Geschäftseröffnung geliehen habe.

In Bezug auf sein Insolvenzverfahren habe er noch drei Raten zu € 8.500,00 zu begleichen, welche jeweils Mitte Jänner eines Jahres fällig werden.

In der Sache selbst führte der Beschuldigte aus: Er verantworte sich wie bisher, soll heißen, er wäre damals der Meinung gewesen, die Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2009 so wie auch alle Voranmeldungen zuvor würden von seiner Steuerberatungskanzlei dem Finanzamt übermittelt werden.

Die Zahllast selbst, deren Betrag er ja nicht gekannt habe, hätte er natürlich nicht entrichten können. Er sei aber nicht auf die Idee gekommen, dass er dies am Tag vor der Konkurseröffnung noch tun sollte. Er habe damals 40 Mitarbeiter gehabt und 11 Standorte betrieben, es wäre ein Hexenkessel gewesen.

Ich bestreite daher auch ein tatsächliches Verschulden an der Nichtentrichtung der gegenständlichen Vorauszahlung.

Auf Vorhalt des Berichterstatters und des Amtsbeauftragten: Wenn in der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid ausgeführt wurde, dass die Voranmeldung nicht mehr eingereicht wurde, weil ich kein Geld hatte, das diesbezügliche Honorar zu bezahlen, und auf ausdrückliche Nachfrage des Vorsitzenden, ob Der Steuerberater habe von ihm vor Fälligkeit der Zahllast kein Geld gefordert, damit er diese Voranmeldung für Oktober 2009 noch erstelle: Er wäre der Meinung gewesen, dass die Erstellung automatisch erfolge und dann eine Honorarnote gelegt werde. Die Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid sei nicht von ihm selbst verfasst worden.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (hier. der beschuldigte Unternehmer HS) 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. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum der Unternehmer 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.

Diese Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfiel gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II 1998/206, lediglich für den Fall, dass die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden war oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergeben hatte. Für Voranmeldungszeiträume beginnend ab Jänner 2003 war dazu weitere Voraussetzung, dass die Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von € 100.000,00 nicht überstiegen hatten (BGBl. II 2002/462).

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnende Abgabe (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet wird.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a iVm Abs. 3 lit. b FinStrG besteht somit aus zwei Tatelementen, nämlich der zumindest wissentlichen Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bis zum Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstages und der zumindest bedingt vorsätzlichen Nichteinreichung der diesbezüglichen Voranmeldung bis zum Ablauf dieses Tages, welche beide für sich erfüllt sein müssen.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich in diesem Zusammenhang einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich derartige selbst zu berechnende Umsatzsteuervorauszahlungen nicht spätestens jeweils am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet. Dabei wirkt aber strafbefreend, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wird.

Nach gängiger Rechtsprechung konsumiert eine Strafbarkeit der Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG die Strafbarkeit der vorsätzlich nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit erfolgten Nichtentrichtung dieser Zahllast nach § 49

Abs. 1 lit. a FinStrG bzw. verwandelt die Finanzordnungswidrigkeit in eine insoweit straflose Nachtat. Deren Strafbarkeit lebte jedoch für den Fall wieder auf, wäre die Hinterziehung der Finanzordnungswidrigkeit nicht strafbar.

Anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG oder Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG machte sich hingegen 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 beispielsweise unrichtige Jahressteuererklärungen einreicht oder auch deren Einreichung unterlässt mit dem Ziel, dass die Umsatzsteuer für das betreffende Veranlagungsjahr von der Abgabenbehörde nicht oder zu niedrig festgesetzt werden solle, was auch tatsächlich geschieht.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung von Umsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG wäre zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß § 13 Abs. 2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat.

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 bzw. von Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter bzw. nicht binnen fünf Tage nach Fälligkeit zu entrichtender Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer enthalten ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a oder c FinStrG zu bestrafen wären.

Eine allenfalls lediglich versuchte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG kommt im gegenständlichen Fall für die verkürzte Zahllast betreffend Oktober 2009 schon deswegen nicht in Betracht, weil noch weit vor Ablauf der Frist zur Einreichung der Jahressteuererklärung, nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Beschuldigten am 22. Dezember 2009 im Zuge einer Außenprüfung am 2. Februar 2010 die fällige Umsatzsteuervorauszahlung an Hand der vorgelegten Unterlagen ermittelt wurde (Niederschrift zur ABNr. 224005/10 vom 2. Februar 2010, Tz. 1; Finanzstrafakt betreffend den

Beschuldigten zu StrNr. 054/2010/00057-001, Bl. 3), dieser Umstand wohl auch dem Beschuldigten bekannt geworden ist und diesbezüglich bereits zehn Tage später gegen ihn ein Finanzstrafverfahren eröffnet worden ist (Finanzstrafakt Bl. 19 ff). Nicht anzunehmen ist, der Beschuldigte wäre der Meinung gewesen, dass dieser Umstand bei der Abgabenbehörde anlässlich der Festsetzung der Jahresumsatzsteuer für 2009 am 1. September 2011 analog den Voranmeldungsdaten (siehe Buchungsabfrage betreffend den Beschuldigten vom 15. Juni 2013) in weiterer Folge wieder in Vergessenheit geraten könnte, was ja auch tatsächlich nicht geschehen ist.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG bereits derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei es genügt, 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, bei dem das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Wesentliche Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind in subjektiver Hinsicht das Vorliegen zumindest von Eventalvorsatz hinsichtlich der Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Voranmeldung und zumindest einer Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung.

Ist dem Beschuldigten ein vorsätzliches Verhalten hinsichtlich der zeitgerechten Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung nicht zweifelsfrei nachweisbar, kann trotz Vorliegens einer Wissentlichkeit der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung nur vom Delikt der Finanzordnungswidrigkeit des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ausgegangen werden (vgl. bereits für viele UFS vom 10. 9. 2004, FSrv/0033-W/04; 15. 3. 2005, FSrv/0117-W/04 etc.).

Voraussetzung für die Verwirklichung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist nämlich ausschließlich die vorsätzliche Nichtentrichtung der Selbstbemessungsabgaben bis zum fünften Tag nach Fälligkeit. Ob den Beschuldigten an der Unterlassung der fristgerechten Meldung, welche einen objektiven Strafausschließungsgrund

darstellt, ein Verschulden trifft, ist dabei irrelevant (vgl. wiederum bereits UFS vom 10. 9. 2004, FSRV/0033-W/04).

Im vorliegenden Fall steht die nicht fristgerechte Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2009, also bis zum Ablauf des 15. Dezember 2009, sowie die Nichtentrichtung der auf diesen Zeitraum entfallenden Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 7.109,09 durch den Beschuldigten, der bis zum 22. Dezember 2009 als Einzelunternehmer die „FH“ in Wels betrieb, bis zum Fälligkeitstag und auch nicht bis zum fünften Tag (bzw. allenfalls sechsten Tag danach, an dem als Werktag eine Entrichtung der Zahllast möglich gewesen wäre) als unbestrittener bzw. sich objektiv aus der Aktenlage ergebender Sachverhalt fest.

Der erkennende Berufungssenat hatte sich daher bezüglich der subjektiven Tatseite mit den Fragen auseinander zu setzen dergestalt, ob der Beschuldigte nachweislich zumindest bedingt vorsätzlich die Einreichung der Voranmeldung unterlassen hat; wenn ja, ob er zumindest wissentlich die fristgerechte Entrichtung der Vorauszahlung unterlassen hat. Wäre die erste Frage nicht mit Sicherheit bejahend zu beantworten, ist der Nachweis der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG missglückt und verbliebe die Fragestellung, ob HS zumindest bedingt vorsätzlich die Entrichtung der Zahllast bis zum obgenannten Termin unterlassen und sohin eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten hätte.

Der Beschuldigte hat dazu sowohl in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat als auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat im Wesentlichen übereinstimmend vorgebracht, er habe damals (in den Tagen vor der Konkurseröffnung über sein Unternehmen) geglaubt, die in Rede stehende Umsatzsteuervoranmeldung werde – wie die Voranmeldungen zuvor – von der damit beauftragten Steuerberatungskanzlei dem Finanzamt rechtzeitig übermittelt werden, zumal er zu jenem Zeitpunkt keine fälligen Honorarverbindlichkeiten ihr gegenüber gehabt habe. Er wäre der Meinung gewesen, dass diese dies „automatisch“ tun würde und dann hierüber eine Honorarnote legen werde; eine „Vorauskasse“ habe diese von ihm jedenfalls nicht gefordert. Da er die Höhe der Zahllast nicht gekannt habe, habe er sie auch nicht entrichten können. Im Übrigen sei dies kurz vor Konkurseröffnung gewesen und habe er auf Grund dieser Ausnahmesituation („....ich hatte 40 Mitarbeiter und 11 Standorte, es war ein Hexenkessel...\") nicht daran gedacht, die Vorauszahlung zu entrichten oder zumindest dem Finanzamt bekannt zu geben. Dass die Voranmeldung von ihm bewusst nicht mehr eingereicht worden sei, weil er über keine Geldmittel mehr verfügt habe, wie dies in der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid

behauptet worden sei, bestreite er mit dem Hinweis, dass diese Beschwerde nicht von ihm selbst verfasst worden sei.

Der Beschuldigte räumte in der mündlichen Berufungsverhandlung zwar seine damalige Kenntnis über die Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung und über die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung ein. Diese Obliegenheiten sind dem Beschuldigten aufgrund seiner unternehmerischen Tätigkeit und der für ihn zwingenden Einlassungen aufgrund einschlägiger Vorstrafen (Spruchsenatserkenntnis vom 4. Juli 2002, StrNr. 054/2001/00120-001; Strafverfügung vom 17. Dezember 2002, StrNr. 054/2002/00197-001) jedenfalls bekannt gewesen.

Es ist ihm in diesem Zusammenhang überdies vorzuhalten, dass die Nichtdurchführung der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2009 durch die grundsätzlich beauftragte Steuerkanzlei – im Unterschied zur Behauptung des Beschuldigten – sehr wohl nach der allgemeinen Lebenserfahrung und im Rahmen eines kaufmännischen Handelns eigentlich zwingend vorhersehbar gewesen ist, wenn man bedenkt, dass ein Steuerberater angesichts der bevorstehenden Insolvenz seines Klienten wohl kaum ohne „Vorauskasse“ mehr für diesen Leistungen erbringen wird. Andererseits ist die nüchterne kaufmännische Handlungsweise für einen Steuerberater gegenüber einem langjährigen Kunden, mit welchem er vielleicht sogar freundschaftlich verbunden ist, in dieser Art häufig nicht durchzuhalten, sodass sich wohl ein Rückstand an Honorarforderungen aufbaut, welcher sowohl für den Steuerberater als auch für seinen Klienten zum Problem werden kann. Und tatsächlich sind auch im verfahrensgegenständlichen Finanzstrafakt Dokumente einzusehen, welche den schwierigen Leistungsaustausch zwischen dem insolvent werdenden Friseurmeister und der Kanzlei seines Steuerberaters exakt belegen:

Laut Kontoblaatt per 20. Oktober 2011 der Steuerberatungskanzlei ist der Honorarrückstand des Beschuldigten mit Stichtag 31. Mai 2009 auf € 16.109,44 angewachsen gewesen, woraufhin wohl eine Zahlungsvereinbarung über den Rückstand getroffen wurde: Neben einer Anzahlung sollten monatliche Beträge von € 2.200,00 entrichtet werden. Am 31. Mai 2009 wurden vom Beschuldigten € 9.299,99 bezahlt; ebenso wurden am 30. Juni 2009, am 22. Juli 2009 und am 25. August 2009 jeweils € 2.200,00 beglichen, sodass zwischenzeitig der Rückstand auf € 4.189,85 gesunken war. am 27. Oktober 2009 war jedoch der Rückstand wieder auf € 9.294,65 angewachsen (genanntes Kontoblaatt in Kopie, Finanzstrafakt Bl. 80).

Dies veranlasste die Steuerberatungskanzlei am genannten 27. Oktober 2009, HS folgendes Schreiben zu senden (Kopie, Finanzstrafakt Bl. 82):

"Herrn
HS
{Anschrift}

Honorarrückstand ET

Hallo {Freundesname},
dein Rückstand bei der ET beträgt derzeit inklusive der Honorarnoten Nr. 322 und 669, beide vom 30.09.2009, € 9.294,65. Wie aus unserer Buchhaltung ersichtlich ist, ist für die Monate September und Oktober noch keine Ratenzahlung an uns erfolgt. Wir betrachten daher die ursprüngliche Ratenzahlungsvereinbarung vom 13.01.2009 als gegenstandslos.

Wir werden daher ab Oktober 2009 die von uns erbrachten Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsleistungen monatlich abrechnen. Es kann die Buchhaltung und Lohnverrechnung künftig immer erst dann an dich ausgehändigt werden, wenn bei uns ein Zahlungseingang nachweisbar ersichtlich ist.

Die monatliche Ratenzahlung in Höhe von € 2.200,00 an die ET bleibt weiterhin aufrecht. Deine monatliche Rate wird ab Oktober in erster Linie herangezogen zum Ausgleich der im jeweiligen Monat erbrachten Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten unsererseits und in weiterer Folge zum Ausgleich deines offenen Rückstandes.

Sollte nicht ab Oktober ab 2009 monatlich eine Rate in Höhe von € 2.200,00 an uns überwiesen werden, können wir die Rechtzeitigkeit der Erstellung deiner Buchhaltung und Lohnverrechnung für das jeweilige Monat nicht gewährleisten. Für etwaige Säumnis- und Haftungsfolgen von nicht rechtzeitig berechneten bzw. entrichteten Abgaben hast du persönlich einzustehen.

Freundliche Grüße
ET
{Unterschrift}"

Nochmals gelang es dem Beschuldigten durch Teilzahlungen vom 28. Oktober 2009 in Höhe von € 1.300,00, € 600,00 und € 300,00, eine Monatsrate für Oktober 2009 zusammenzukratzen – dann war definitiv Schluss mit den Zahlungen des Beschuldigten (obgenanntes Kontoblatt, Finanzstrafakt Bl. 89).

Weil die Ratenzahlung für Oktober 2009 vom Beschuldigten geleistet worden war, lieferte die Steuerberatungskanzlei die Berechnung der Selbstbemessungsabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zu diesen für Oktober 2009 und Umsatzsteuervorauszahlung für September 2009, welche dem Finanzamt am 13. bzw. 12. November 2009 bekanntgegeben wurden) (Buchungsabfrage Abgabenkonto vom 15. Juni 2013).

Weil die Ratenzahlung für den nächsten Monat vom Beschuldigten nicht mehr aufgebracht werden konnte, hat auch die Steuerberatungskanzlei – wie angedroht – nicht mehr geliefert (Buchungsabfrage).

Es wäre ansich bei einer derartigen Lebenssituation völlig unrealistisch, anzunehmen, die Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei hätten ihrem Klienten nicht eindringlich diesen

Umstand dargelegt – ist es ihnen ja um den Zugang den Geldmitteln von HS gegangen, was nur funktionieren konnte, wenn dieser die Zusammenhänge auch wirklich verstanden hatte.

Allerdings ist bei lebensnaher Betrachtung auch die Gedrängtheit der zeitlichen Abläufe (Fälligkeit der strafrelevanten Umsatzsteuervorauszahlung am 15. Dezember 2009, welche von der Steuerberatungskanzlei wie angedroht, aber erstmals nicht in Bearbeitung genommen worden war, – Konkursöffnung am 22. Dezember 2009) und die in Ansehung der nach der Lebenserfahrung zu jenem Zeitpunkt wohl beim Beschuldigten herrschende Arbeitsüberlastung zu bedenken, sodass in Abwägung dieser Argumente der für ein Strafverfahren notwendige sichere Nachweis eines ernsthaften Erwägens des Eintrittes einer Pflichtverletzung in Form der Nichteinreichung der Voranmeldung zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit durch den Beschuldigten nicht gegeben ist: Vielleicht war er wirklich durch seine wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder durch andere andrängende Gläubiger in dieser Unternehmenskrise abgelenkt, vielleicht hat er doch noch gehofft, dass die Selbstbemessungsabgaben bekanntgegeben werden würden: solches ist nicht mit Sicherheit auszuschließen.

Es kann daher ein Verschulden des Beschuldigten in Bezug auf die unterbliebene rechtzeitige Übersendung der betreffenden Umsatzsteuervoranmeldung im Zweifel nicht erwiesen werden.

Was ihm aber mit Sicherheit zum Fälligkeitszeitpunkt aktuell präsent gewesen ist, war, dass er kein Geld mehr hatte, dass wie üblich Selbstbemessungsabgaben angefallen sind, die er nicht mehr begleichen konnte: Letztendlich hatten die Insolvenzgläubiger auch nur eine 6-%ige Quote zu erwarten (siehe Ausdruck aus der Insolvenzdatei des LG X zu YYYY, Finanzstrafakt Bl. 71 ff.).

Die Entrichtung der Umsatzsteuerschuld oblag aber jedenfalls dem Beschuldigten und nicht der Steuerberatungskanzlei.

Der Beschuldigte wusste aufgrund seiner langjährigen unternehmerischen Erfahrungen um seine diesbezügliche abgabenrechtliche Verpflichtung auch im strafrelevanten Zeitraum und er wusste außerdem, dass er diese Zahlung nicht durchführen wird und – in Anbetracht seiner Überschuldung – wohl auch in Zukunft niemals mehr zur Gänze durchführen werde, zumal er über die (exakte) Höhe dieser Zahllast logischerweise im Unklaren geblieben war. Dieselbe Situation lag im Übrigen auch noch am fünften bzw. sechsten Tag danach vor.

Der Beschuldigte hat somit hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 2009 zwar keine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit a FinStrG, wohl aber eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

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

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind bei Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 Strafgesetzbuch (StGB) sinngemäß.

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

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG werden gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der nicht rechtzeitig entrichteten bzw. abgeführten Beträge geahndet; der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall dafür angedrohte Strafrahmen beträgt daher € 3.554,54.

Bei durchschnittlichem Verschulden, einander die Waage haltenden Milderungs- und Erschwerungsgründen und durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen beim Beschuldigten ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert von gerundet € 1.800,00.

Bei der Strafbemessung besonders zu beachten war, dass sich der Beschuldigte zum Tatzeitpunkt in einer Ausnahmesituation befunden hat, welche ihn – nicht zuletzt aufgrund seiner finanziellen Lage – zu seiner Untätigkeit verleitet hat.

Erschwerende Umstände liegen nicht vor, wohl aber sind als Milderungsgründe zu bedenken die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Täters, die wenn auch nur geringfügige spätere Schadensgutmachung, sowie das nunmehrige Wohlverhalten des Beschuldigten, weshalb der Ausgangswert auf € 900,00 zu reduzieren war.

Die nunmehrigen angespannten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten, wie von ihm vorgetragen, schlagen mit einem weiteren Abschlag zu Buche, sodass in gesamthafter

Abwägung eine Geldstrafe in spruchgemäßer Höhe – das sind lediglich 14,06 % des Strafrahmens – festzusetzen war.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach ein pauschaler Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe festzusetzen ist.

Die Berufung des Amtsbeauftragten hat sich daher teilweise als berechtigt erwiesen, mit seinem Mehrbegehrten war er auf die obigen Ausführungen zu verweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. August 2013