



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Finanzstrafsenaat 1

GZ. FSRV/0002-S/05,
miterledigt FSRV/0003-S/05

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenaat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraabehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michael Schrattenecker sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Zisler und Mag. Gottfried Warter als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstraafsache gegen GL, geboren am xx1953, Geschäftsführer, Sbg, vertreten durch Dr. Ägidius Horvatits, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Ginzkeyplatz 10/II, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstraafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen des Beschuldigten vom 17. Dezember 2004 und des Amtsbeauftragten vom 30. Dezember 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstraabehörde erster Instanz vom 22. Oktober 2004, StrNr. 2003/00000-001, nach der am 14. März 2006 in Abwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Dr. Josef Inwinkl sowie der Schriftführerin Ulrike Kranzinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

- I. Die Berufung des Beschuldigten wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird stattgegeben und die bekämpfte Entscheidung in ihrem Ausspruch über Strafe und Kosten dahingehend abgeändert, dass die über den Beschuldigten gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

€ 2.000,00

(in Worten: Euro zweitausend),

die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben zu verhängende
Ersatzfreiheitsstrafe auf

vier Tage,

sowie die gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG dem Beschuldigten vorzuschreibenden
Verfahrenskosten auf € 200,00 erhöht werden.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 22. Oktober 2004, StrNr. 2003/00000-001, hat das Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstraßbehörde erster Instanz GL schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als verantwortlicher Komplementär der Fa. M-Gesellschaft in Salzburg vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuern für den Zeitraum Jänner bis April 2003 in Höhe von € 6.363,99 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er habe hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, weswegen über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 1.500,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Tagen verhängt wurde.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden GL überdies pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 150,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt.

Hingegen wurde das mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 13. Jänner 2004 gegen den Beschuldigten wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleitete Finanzstraßverfahren hinsichtlich des Zeitraumes 1999 bis 12/2002 eingestellt.

Der Entscheidung liegen folgende Feststellungen des Erstsenaes zugrunde:

Der am 20. Mai 1953 geborene Beschuldigte sei österreichischer Staatsbürger und finanzstraßrechtlich unbescholten. Er verdiene als Geschäftsführer der M-Gesellschaft monatlich netto rund € 4.000,00 und habe keine Sorgepflichten.

Der Beschuldigte habe sich schon vor 1999 des Steuerberaters CK bedient, der für ihn die Buchhaltung und die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen zu erledigen hatte. Dieser Steuerberater sei seinen Verpflichtungen nur schleppend nachgekommen. Als es im Jahr 2003 zu abgabenbehördlichen Prüfungen gekommen sei, habe der Steuerberater für den Beschuldigten Selbstanzeigen betreffend die Veranlagungsjahre 1999 und 2000 erstattet.

Anlässlich der Schlussbesprechung am 14. Mai 2003 habe der Steuerberater für den Beschuldigten eine weitere von ihm unterfertigte Selbstanzeige betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Jahre 2001 und 2002 erstattet, in der Zahllasten von rund € 13.000,00 bzw. € 18.000,00 ausgewiesen wurden. Diese Beträge seien fristgerecht entrichtet worden.

Schließlich habe der Steuerberater für den Beschuldigten noch eine Selbstanzeige betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen 01-04/2003 mit einer Umsatzsteuernachforderung in Höhe von € 6.363,99 übergeben. Dieser Betrag sei allerdings nicht fristgerecht entrichtet worden.

Zum Zeitpunkt der Notwendigkeit der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für 01-04/2003 habe der Beschuldigte bereits gewusst, dass sein Steuerberater CK seinen Verpflichtungen nicht ordnungsgemäß nachkomme.

In seiner Beweiswürdigung hielt der Ersten Senat fest, dass er sich auf die Erhebungen der Abgabenbehörde stütze, denen der Beschuldigte nicht entgegengetreten sei. Zur subjektiven Tatseite verwies der Ersten Senat auf die Verantwortung des Beschuldigten, dass er seinem Steuerberater die Unterlagen fristgerecht und pünktlich übergeben habe, dieser es allerdings unterlassen habe, die notwendigen Tätigkeiten zu entfalten.

Diese Verantwortung sei von dem als Zeugen vernommenen Steuerberater gedeckt worden, der sich auf seine eigenen Versäumnisse berufen habe.

Diese Verantwortung könne dem Beschuldigten aber nur für ältere Zeiträume abgenommen werden, da er später immer wieder Aufforderungen und Terminsetzungen seitens des Finanzamtes erhalten habe.

Im Übrigen habe der Beschuldigte als Unternehmer und Geschäftsführer gewusst, dass monatlich Umsatzsteuervorauszahlungen zu leisten, jedenfalls aber Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben seien. Dies sei über zweieinhalb Jahre nicht geschehen, was dem Beschuldigten nicht entgangen sein könne. Damit habe er jedenfalls im Jahr 2003 gewusst, dass er seinen Umsatzsteuerverpflichtungen nicht nachkomme.

In seiner rechtlichen Beurteilung führte der Ersten Senat aus, dass hinsichtlich des Zeitraumes 01-04/2003 mit einer Verurteilung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorzugehen sei, weil der

Beschuldigte gewusst habe, dass weder Vorauszahlungen geleistet noch Voranmeldungen abgegeben würden. Es sei zwar rechtzeitig eine Selbstanzeige abgegeben worden, die Entrichtung sei mit 12. August 2003 aber verspätet erfolgt. Infolge nicht fristgerechter Entrichtung komme der diesbezüglichen Selbstanzeige eine strafbefreiende Wirkung nicht zu.

Hinsichtlich der übrigen Vorwürfe sei mit Einstellung vorzugehen, weil 1999 bzw. 2000 für den Beschuldigten noch keine Veranlassung bestanden habe daran zu zweifeln, dass sein Steuerberater seiner Verantwortung hinreichend nachkommen werde. Bezüglich der Jahre 2001 und 2001 sei festzuhalten, dass rechtzeitig erstattete Selbstanzeigen vorliegen würden und die Entrichtung der verkürzten Abgaben zeitgerecht erfolgt sei. Nach Auffassung des Spruchsenates sei in der Selbstanzeige auch der in Betracht kommende Täter ausreichend bestimmt. Da in der Selbstanzeige ausdrücklich der Name L-KG aufscheine, deren Komplementär der Beschuldigte sei, werde damit auch gegenüber der Abgabebehörde dessen Verantwortlichkeit zum Ausdruck gebracht. Die erstatteten Selbstanzeigen könnten daher begrifflich nur für den Beschuldigten erstattet worden sein.

Bei der Strafbemessung seien als mildernd die Unbescholtenheit des Beschuldigten, die erfolgte Schadensgutmachung und die Selbstanzeige, der keine strafbefreiende Wirkung zugekommen sei, zu werten, als erschwerend hingegen kein Umstand.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 17. Dezember 2004, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Aus den vorgelegten Daten des Steuerkontos ergebe sich, dass am 4. Juli 2003 die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-04/2003 mit Frist für den 11. August 2003 in Höhe von € 8.028,29 gebucht wurde. Am 12. August 2003 sei eben dieser Betrag am Finanzamtskonto gutgeschrieben worden. Diesbezüglich werde auf § 211 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach eine Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben habe, wenn die Überweisung noch innerhalb von drei Tagen nach Ablauf der zur Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist erfolge.

Fakt sei weiters, dass der Steuerberater von einer pünktlichen Entrichtung innerhalb der Respirofrist ausgegangen sei. Daher habe auch der Berufungswerber von einer rechtzeitigen Entrichtung ausgehen können, weshalb auch aus diesem Grund vorsätzliches Verhalten ausscheide.

Im Übrigen sei das gegen den Beschuldigten wegen anderer Finanzdelikte geführte Finanzstraßverfahren vom Spruchsenat eingestellt worden, weil im Verfahren eindeutig hervorgekommen sei, dass der umfassend bevollmächtigte Steuerberater seinen vertraglich übernommenen Verpflichtungen nicht ordnungsgemäß nachgekommen sei. Es sei

nachweislich so, dass er sämtliche Zahlungen unverzüglich geleistet habe, nachdem er vom Steuerberater entsprechende Anweisungen erhalten habe. Daher scheide jegliche vorsätzliche Begehungsweise aus. Es werde demnach die Einstellung des eingeleiteten Finanzstrafverfahrens beantragt.

Mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2004 hat auch der Amtsbeauftragte gegen das Erkenntnis des Spruchsenates berufen, wobei sich dieses Rechtsmittel lediglich gegen das Ausmaß der verhängten Geldstrafe richtet.

Bei Berücksichtigung der persönlichen (keine Sorgepflichten) und wirtschaftlichen Verhältnisse (Einkommen von rund € 4.000,00 monatlich) sei die verhängte Geldstrafe in Höhe von € 1.500,00 zu gering. Es werde insbesondere aus spezial- und generalpräventiven Erwägungen die Verhängung einer dem Sachverhalt und der Schuld angemessenen Geldstrafe beantragt.

Zur Selbstanzeige betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen 01-04/2003 verweist der Amtsbeauftragte auf die fehlende Täterbezeichnung. Diese Selbstanzeige sei vom steuerlichen Vertreter für die L-KG erstattet worden, wobei der Beschuldigte davon nicht einmal Kenntnis gehabt habe. Zudem seien die Beträge aus der Sicht des § 29 FinStrG verspätet entrichtet worden, weil die Entrichtung innerhalb der dreitägigen Respirofrist nur nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung keine Folgen nach sich ziehe. Darüber hinaus habe der Beschuldigte keinen Überweisungsbeleg vorgelegt, aus dem auf die rechtzeitige Entrichtung geschlossen werden könnte.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat am 14. März 2006 wurde der strafrelevante Sachverhalt ausführlich erörtert.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige 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 insbesondere Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Nach § 21 Abs. 1 UStG 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 ist. Diese 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 entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel nach einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Dies galt ab dem 1. Jänner 2003 aber nur für jene Unternehmer, deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr die Summe von € 100.000,00 nicht überstiegen hatte.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG wurde der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei von ihm eine Steuererklärung abzugeben war.

Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgaben von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war die Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG dann bewirkt, wenn die selbst zu berechnende Abgabe nicht bis zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet wurde.

Hingegen machte sich derjenige Unternehmer einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, der (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen wäre zu sprechen, wenn ein Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versuchte, 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 (indem er die falschen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht hat) betätigt hat.

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen obgenannten, 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.

Im gegenständlichen Fall kommt eine Bestrafung wegen zumindest versuchter Hinterziehung von Jahresumsatzsteuer im Sinne der §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG nicht in Frage, weil das Fehlverhalten durch die abgabenbehördliche Prüfung bzw. durch die dabei erstattete Selbstanzeige bereits im Mai 2003, d.h. lange vor Ablauf des Veranlagungszeitraumes und damit lange vor Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist aufgedeckt wurde. Eine (endgültige) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 ist demnach ausgeschlossen, weil der Beschuldigte durch diese Entdeckung weit vor dem Zeitpunkt der Erstellung der Jahresumsatzsteuererklärung 2003 auch gar keine Möglichkeit hatte, eine solche zu begehen.

Bedingt vorsätzlich handelt 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 gem. § 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.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstraßenbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Verfahrensergebnisse nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob Tatsachen erwiesen sind oder nicht. Bleiben Zweifel bestehen, dürfen diesbezügliche Tatsachen nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich nun folgender finanzstrafrechtlicher Sachverhalt:

Der Beschuldigte ist seit 8. Jänner 1998 und damit seit deren Gründung Geschäftsführer der M-Gesellschaft in Salzburg. Ihm obliegt damit auch die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen dieser Gesellschaft. Der Beschuldigte hat für die KEG bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungspflicht für das Jahr 2000 keine Umsatzsteuererklärung abgegeben. Erst als eine abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 1998 bis 2000 schon längst im Laufen war (Prüfungsbeginn am 25.11.2002) hat der Beschuldigte am 29. Jänner 2003 die Umsatzsteuererklärung 2000 vorgelegt, aus der eine Restschuld in Höhe von ATS 132.396,00 (€ 9.621,59) resultierte.

Im Zuge der Schlussbesprechung am 14. Mai 2003 wurden weitere Selbstanzeigen betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 01-12/2001 und 01-12/2002 erstattet, aus denen sich Nachforderungen in Höhe von € 18.460,00 bzw. € 13.318,15 ergaben. Der Betriebsprüfer hielt dazu unter TZ 16 wörtlich Folgendes fest:

„Im Zuge der Umsatzsteuernachschau wurde festgestellt, dass Herr GL die Umsatzsteuerzahllast vermutlich schätzte. Es konnten von ihm keine Berechnungen der

Umsatzsteuerzahllasten vorgelegt werden. Laut Rücksprache mit dem Steuerberater werden die Jahre 2001 und 2002 nachgebucht.“

Schließlich wurde am 30. Juni 2003 eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Jänner bis April 2003 durchgeführt. Erneut erstattete der Steuerberater bei Prüfungsbeginn Selbstanzeige und legte die diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldungen samt Berechnungsgrundlagen vor. Die Überprüfung führte zu einer bescheidmäßig festgesetzten Nachforderung in Höhe von € 8.028,00 und überstieg damit den selbst angezeigten Betrag von € 6.363,99 deutlich.

Der Amtsbeauftragte legte dem Beschuldigten in seiner Stellungnahme an den Spruchsenat betreffend das Jahr 2000 das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu Last, hinsichtlich der übrigen Zeiträume das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Da der Erstschat mit Ausnahme des letzten Faktums (Umsatzsteuervoranmeldungen 01-04/2003) das gegen den Beschuldigten eingeleitete Finanzstrafverfahren eingestellt hat und sich die vom Amtsbeauftragten erhobene Berufung nur gegen die Strafhöhe, nicht jedoch gegen die Einstellung des Finanzstrafverfahrens richtet, ist diesbezüglich Rechtskraft eingetreten. Damit war es dem Berufungsschat verwehrt, erneut über die eingestellten Fakten abzusprechen, was aber nichts daran ändert, dass der erkennende Senat in seine Entscheidungsfindung die gesamte Aktenlage bzw. den gesamten Geschehensablauf einzubeziehen hatte.

Aus den vorliegenden Akten und Kontoabfragen ist nun ersichtlich, dass der Beschuldigte seit Beginn der unternehmerischen Tätigkeit der von ihm vertretenen KEG zwar Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und Vorauszahlungen geleistet hat, die abgeführten Vorauszahlungsbeträge jedoch deutlich zu niedrig waren. Jahrelang wurden während des Jahres fiktive Vorauszahlungsbeträge am Abgabenkonto einbezahlt, wobei die Zahllasten nach den Feststellungen der Betriebsprüfung lediglich geschätzt wurden. Die solcherart verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen wurden in den später eingereichten Jahresumsatzsteuererklärungen offengelegt und sofort nachentrichtet. Durch diese Vorgangsweise hat der Beschuldigte von der Republik Österreich für die M-Gesellschaft rechtswidrige Abgabenkredite erzwungen. Dabei handelt es sich nicht um vernachlässigbare Größen, vielmehr wurde für das Jahr 1998 zumindest ein Kredit von 34,18 %, für 1999 ein Kredit von 21,71 %, für 2000 ein Kredit von 49,41 %, für 2001 ein Kredit von 31,38 %, sowie für 2002 ein Kredit von 46,01 % der Gesamtsumme der Umsatzsteuerzahllasten erzwungen,

wobei der Beschuldigte unter Verwendung des Institutes der Selbstanzeige jeweils einer Bestrafung entkommen ist.

Auf der subjektiven Tatseite verlangt das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung. Bei einer Wissentlichkeit bezweckt der Täter nicht den tatbildmäßigen Erfolg, sein Ziel ist nicht unbedingt dieser, sondern ein anderer, allenfalls sogar rechtlich unbedenklicher Erfolg, aber er weiß, dass der verpönte Erfolg sicher mit seiner Handlung verbunden ist. Der Täter sieht also den Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges als gewiss voraus. Die Schuldform der Wissentlichkeit ist bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG lediglich für den Verkürzungserfolg nötig; für die Pflichtverletzung selbst genügt auch bedingter Vorsatz. Auf der subjektiven Seite kommt es somit bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG keineswegs darauf an, dass der Täter die Umsatzsteuer überhaupt nicht oder nicht zur Gänze entrichten will, sondern es genügt, dass er vorsätzlich seine Verpflichtung zur Abgaben von Voranmeldungen verletzt und weiß, dass eine fristgerechte Leistung der Umsatzsteuervorauszahlungen unterbleibt, er sohin eine Verkürzung der Umsatzsteuer für gewiss hält, wobei die Motivation des Täters betreff seines Handelns keine Rolle spielt.

Diese Voraussetzungen liegen nach Beurteilung des erkennenden Senates im gegenständlichen Fall vor. Der Beschuldigte hat sich im gesamten Verfahren damit verteidigt, dass er seinem bevollmächtigten Steuerberater vertraut habe, dieser jedoch die übernommenen Verpflichtungen nicht ordnungsgemäß wahrgenommen habe. Dies geht jedoch am Kern der Sache vorbei. Die in der Berufungsverhandlung ausführlich geführte Diskussion, wann die Jahreserklärungen eingereicht wurden, ist hier nur am Rande von Bedeutung. Tatsache ist, dass die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen und die Entrichtung von Vorauszahlungen die KEG bzw. deren Geschäftsführer zu veranlassen hatte und nicht der Steuerberater. Es ist im Verfahren nicht hervorgekommen, dass der Steuerberater falsche Voranmeldungen erstellt oder falsche Zahllasten ausgerechnet hätte. Es sind allerdings Zahlungen an das Finanzamt erfolgt, die mit den tatsächlich errechneten Beträgen nicht ident waren, was man nachträglich bei den Jahreserklärungen als Restschuld wieder korrigiert hat. Da diese Vorgangsweise über fünf Jahre hindurch beibehalten wurde, kann der Beschuldigte nicht mit seiner Unwissenheit argumentieren. Schließlich musste ihm bei der Erstellung der Jahresabschlüsse und der Jahresumsatzsteuererklärungen die Restschuld ja auffallen und er sich als verantwortlicher Geschäftsführer damit auseinandersetzen. Er musste sich die Frage stellen, aus welchen Gründen es (jährlich wiederkehrend) zum Auseinanderklaffen von geleisteten Vorauszahlungen und ermittelter

Jahresumsatzsteuer kommen konnte. Es deutet vielmehr alles darauf hin, dass, aus welchen Gründen auch immer, zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten die entsprechenden Zahllasten bewusst nicht in voller Höhe entrichtet wurden. Die während des Jahres geleisteten Vorauszahlungen waren ihrer Höhe nach unauffällig und für das Finanzamt völlig unverdächtig. Erst aus den (teils wiederum verspätet eingereichten) Jahreserklärungen war ersichtlich, dass zwischen 21 % und 49 % der Erlöse oder der Zahllasten in den Voranmeldungen bzw. in den entrichteten Vorauszahlungen nicht enthalten waren.

Diese Vorgangsweise wurde auch in den gegenständlich verbliebenen vier Voranmeldungszeiträumen des Jahres 2003 unverändert beibehalten, mit dem einzigen Unterschied, dass die Differenzbeträge nicht in der Jahreserklärung, sondern in einer Selbstanzeige offengelegt wurden. Hier ist offenbar die vom Finanzamt Salzburg-Stadt angesetzte Umsatzsteuersonderprüfung dazwischengekommen.

Bei dieser Sachlage kann der Schlussfolgerung des Spruchsenates, dass der Beschuldigte zum Zeitpunkt der Notwendigkeit der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für 01-04/2003 in voller Kenntnis um seine Verpflichtungen gehandelt hat, nicht wirksam entgegengetreten werden. Durch die seit November 2002 andauernde Betriebsprüfung und die in deren Zuge vorgelegten Selbstanzeigen war dem Beschuldigte bekannt, dass die in den vorangegangenen Jahren gewählte Vorgangsweise unrichtig war, dennoch hat er sein Verhalten auch in den ersten Monaten des Jahres 2003 fortgesetzt. Beispielsweise wurde für März eine Vorauszahlung in Höhe von € 3.255,00 entrichtet, während die tatsächliche Zahllast € 5.338,59 betragen hätte.

Wider besseren Wissens hat der Beschuldigte in den strafrelevanten Zeiträumen unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und zu niedrige Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet, weshalb er wissentlich seine Verpflichtung hinsichtlich der Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen verletzt und ebenso wissentlich Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt hat, womit er das Tatbild der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sowohl in objektiver als auch in subjektiver Weise verwirklicht hat.

Zu der bei Prüfungsbeginn am 30. Juni 2003 erstatteten Selbstanzeige ist festzuhalten, dass dieser aus zwei Gründen die strafbefreiende Wirkung zu versagen ist:

Zunächst fehlt es an der zeitgerechten Entrichtung der strafrelevanten Abgaben im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG. Der Spruchsenat hat diesbezüglich zurecht festgehalten, dass die verfahrensgegenständlichen Abgaben am 11. August 2003 fällig waren und erst am 12. August 2003 eingezahlt wurden. Da Zahlungserleichterungen nicht beantragt bzw.

bewilligt waren, waren die betreffenden Selbstbemessungsabgaben ungesäumt zu entrichten. Der in der Berufung des Beschuldigten erhobene Einwand, die Zahlung sei innerhalb der dreitägigen Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO erfolgt, geht ins Leere, weil diese Bestimmung ihre Wirkung nur im Rahmen der Bundesabgabenordnung entfaltet. Da das Finanzstrafgesetz eine vergleichbare Regelung nicht kennt, ist aus der Sicht des Institutes der Selbstanzeige auf die Entrichtung zum Fälligkeitstag abzustellen.

Der zweite Umstand, der gegen die Zuerkennung der strafbefreiende Wirkung dieser Selbstanzeige spricht, ist die fehlende Täterbezeichnung. Weder in der Selbstanzeige noch in den vom steuerlichen Vertreter des Beschuldigten vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen ist der Täter bezeichnet noch hinreichend bestimmt. Angeführt ist jeweils die M-Gesellschaft. Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass eine wirksame Selbstanzeige die individuelle Bezeichnung der natürlichen Person, für die sie erstattet wird, erfordert. Eine Auslegung der Gegebenheiten des Einzelfalles, wer aus der Anzeige begünstigt sein soll, sei unzumutbar, weil selbst im Rahmen der Tätigkeit von Alleingesellschaftern oder Alleingeschäftsführern andere Personen als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommen, welche etwa die Aufgaben des Abgabepflichtigen faktisch oder als rechtliche Vertreter wahrgenommen haben.

Der Ersten Senat hat daher diese Selbstanzeige zurecht verworfen.

Zur Strafbemessung ist anzuführen:

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

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und 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 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 GL 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 Abgabenhinterziehungen 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.

Die Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wird nach Abs. 5 dieser Bestimmung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet.

Die vom Gesetzgeber angedrohte höchstmögliche Geldstrafe beträgt deshalb ausgehend vom festgestellten Verkürzungsbetrag in Höhe von € 6.363,99 $\times 2 = € 12.727,98$.

Hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und wäre von durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten auszugehen, berücksichtigt man überdies den tatbildimmanenten geringeren Unwertgehalt einer nur vorübergehenden Abgabenvermeidung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit einem Abschlag von einem Drittel, ausgehend vom tatsächlichen Verkürzungsbetrag in Höhe von € 6,363,99, ergibt sich ein gerundeter Ausgangswert von € 4.200,00.

Als mildernd sind aber zu berücksichtigen die Unbescholtenheit, die Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes und die erfolgte Schadensgutmachung. Als erschwerend waren hingegen die Mehrzahl der deliktischen Angriffe zu beachten.

In Abwägung dieser Argumente konnte aufgrund des deutlichen Überwiegens der mildernden Aspekte die Geldstrafe von diesem Ausgangswert auf € 2.000,00 verringert werden, womit auch den vom Amtsbeauftragten vorgetragenen Einwendungen Rechnung getragen wird.

Das Strafausmaß nimmt auch Bedacht auf die wirtschaftliche und persönliche Situation des Beschuldigten entsprechend seinen eigenen Angaben. Wie oben ausgeführt ist als wesentlicher Strafzweck bei der Ausmessung der Geldstrafe auch auf die generalpräventive Wirkung einer derartigen Entscheidung im Falle ihres Bekanntwerdens Rücksicht zu nehmen. So gesehen erweist sich das verfahrensgegenständliche Fehlverhalten des Beschuldigten als geradezu im Fokus der gesetzlichen Sanktion stehend, weshalb eine nicht nur als geringfügig empfundene Bestrafung erforderlich ist.

Bei der zu verhängenden Geldstrafe ist auch auf den Umstand Bedacht zu nehmen, dass der Beschuldigte vor den nunmehr verfahrensgegenständlichen Taten bereits jahrelang gleichartige Verhaltensweisen gesetzt hat, weshalb eine empfindliche Bestrafung geboten ist, um ihn von offenbar bereits für selbstverständlich gehaltenen, zur Routine gewordenen Verfehlungen abzuhalten.

In gesamthafter Erwägung ist daher eine moderate Erhöhung der vom Erstsenaat ausgesprochenen Geldstrafe auf die nunmehr spruchgemäße Höhe von € 2.000,00 geboten.

Die solcherart tat- und schuldangemessene Geldstrafe beträgt rund 15,7 % des Strafrahmens.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe.

Zu Kontrollzwecken ist dabei auch auf die Spruchpraxis zu verweisen, wonach für eine Geldstrafe von € 7.000,00 bis € 8.000,00 üblicherweise eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat ausgesprochen wird.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach ein pauschaler Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 363,00, festzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 14. März 2006