

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Peter Meister und die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter und Mag. Bernadette Reichl in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, ehem. Paketzusteller und Inhaber eines Cafes, whft. XXX, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten Mag. Wolfgang Pagitsch vom 1. Juli 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 5. Juni 2014, StrNr. 091/2013/00092-001, in der Sitzung am 4. Februar 2016 nach in Anwesenheit des Amtsbeauftragten, aber in unentschuldigter Abwesenheit des Beschuldigten, sowie im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und das im Übrigen unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass die gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

**€ 13.000,00**

(in Worten: Euro dreizehntausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben auszusprechende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

**fünf Wochen**

erhöht werden.

II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ dieser Finanzstrafbehörde vom 5. Juni 2014 wurde A - nach trotz ordnungsgemäßer Ladung des Beschuldigten in seiner Abwesenheit durchgeföhrter mündlicher Verhandlung (der Beschuldigte hat erklärt, auf eine Teilnahme an der Verhandlung zu verzichten) - der Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend die Voranmeldungszeiträume August 2012 bis Februar 2013 in Höhe von insgesamt € 40.467,92 (aufgeschlüsselt nach Auswertung der Akten: UVZ 08/12: € 6.139,70 + UVZ 09/12: € 6.989,61 + UVZ 10/12: € 8.070,66 + UVZ 11/12: € 33,16 + UVZ 12/12: € 7.542,49 + UVZ 01/13: € 9.262,18 + UVZ 02/13: € 2.430,12) rechtskräftig schuldig gesprochen und über ihn gemäß § 33 Abs. 5 [iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe von € 12.000,00 und [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe eine vom Beschuldigten zu verbüßende Ersatzfreiheitsstrafe von lediglich zwei Wochen verhängt; überdies wurde dem Beschuldigten der Ersatz der Verfahrenskosten nach § 185 [ergänze: Abs. 1 lit. a] FinStrG in Höhe von pauschal € 500,00 und der Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt.

Den vorgelegten Akten ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der am xxxx geborene A ist seit März 2001 steuerlich erfasst gewesen; seit 1. Oktober 2009 hat er sich als selbständiger Kleintransportunternehmer, konkret als Paketzusteller für die Post AG, betätigt (Abfrage des Abgabenkontos; eigene Angaben des Beschuldigten im Fragebogen Verf 24, Veranlagungsakt zu StNr. nnnnn).

Ebenso hat er das Wettcafe "Y" betrieben (Veranlagungsakt, Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 7. Oktober 2013, ABNr. mm1).

Mit seinen selbständigen Unternehmungen ist der Beschuldigte wirtschaftlich gescheitert. Das Transportunternehmen wurde mit Ende Februar 2013 eingestellt, das Gewerbe am 27. Februar 2013 abgemeldet. Das Wettcafe wurde noch 4 bis 5 Monate weiterbetrieben, wobei behauptet wurde, dass es von der Ehegattin des Beschuldigten geführt worden sei (Finanzstrafakt Bl. 27).

Die drückende Schuldenlage des A führte letztendlich am 30. Juli 2013 zur Eröffnung eines Schuldenregulierungsverfahrens vor dem Bezirksgericht Salzburg, wobei von den Gläubigern des Beschuldigten am 7. Februar 2014 ein Zahlungsplan mit einer Quote von 13 %, zahlbar in 14 Teilquoten, angenommen worden ist (Vollstreckungs- und Insolvenzakt des Finanzamtes Salzburg-Stadt; Insolvenzdatei). Von diesen Teilzahlungen konnte A jedoch nur mehr die erste Rate für April 2014 entrichten (Kontoabfrage, Insolvenzakt).

Ab März 2015 hat A Arbeitslosengeld bezogen; ab Oktober bis Mitte Dezember 2015 erhielt er Notstandshilfe und Überbrückungshilfe ausbezahlt (Versicherungsdatenauszug).

Auszugehen ist von einer äußerst prekären Einkommens- und Vermögenssituation des Beschuldigten, welche ihn daran gehindert hat, die weiteren fälligen Raten des Schuldenregulierungsverfahrens zu begleichen.

Der Beschuldigte ist verheiratet; entgegen der auch verfahrensrechtlich bedenklichen Feststellung des Spruchsenates, dass der Umstand nicht feststehe, ob dem Beschuldigten Sorgepflichten auferlegt sind (die Finanzstrafbehörde ist vielmehr zwingend verpflichtet, zur Strafbemessung entsprechende Feststellungen über die Vermögens- und Familienverhältnisse des Beschuldigten zu treffen, vgl bereits VwGH 5.12.1979, 435/78) ergibt sich aus den vorgelegten Akten, dass der Beschuldigte sorgepflichtig ist für eine Tochter (Einbringungsakt, E-Mail des Beschuldigten vom 21. September 2012 an den Vollstreckungsbeamten).

Entgegen der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes fehlt es in der gegenständlichen Entscheidung des Spruchsenates an einer vollständigen Aufschlüsselung bzw. Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den konkreten Voranmeldungszeiträumen.

Den vorgelegten Akten ist diesbezüglich ergänzend folgender Sachverhalt zu entnehmen:  
Vorerst umsatzsteuerrechtlich unauffällig, ergab sich hinsichtlich der vom Beschuldigten als Unternehmer zu entrichteten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer - wohl veranlasst durch die anschwellende Finanznot - folgende Entwicklung:

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 2012 hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 7.314,63 bis zum 15. März 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde von seinem Steuerberater bereits am 5. März 2012 dem Fiskus übersendet; die Zahllast wurde mittels Zahlung vom 17. April 2012 und Gutbuchung vom 7. Mai 2012 entrichtet (Kontoabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Februar 2012 hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 4.305,84 bis zum 16. April 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde von seinem Steuerberater bereits am 27. März 2012 dem Fiskus übersendet; die Zahllast wurde mittels Gutbuchung vom 7. Mai 2012, Pfändung am 10. Mai 2012, Saldozahlungen von Mai bis Juli 2012 entrichtet (Kontoabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum März 2012 hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 4.831,67 bis zum 15. Mai 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde von seinem Steuerberater bereits am 8. Mai 2012 dem Fiskus übersendet; die Zahllast wurde vom Beschuldigten am 18. Mai 2012 entrichtet (Kontoabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum April 2012 hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.466,96 bis zum 15. Juni 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde von seinem Steuerberater bereits am 24. Mai 2012 dem Fiskus übersendet; die Zahllast wurde vom Beschuldigten am 9. August 2012 und am 13. September 2012 durch Zahlungen gegenüber dem Vollstrecken entrichtet (Kontoabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Mai 2012 hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.159,86 bis zum 16. Juli 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde von seinem Steuerberater bereits am 13. Juni 2012 dem Fiskus übersendet; die Zahllast wurde vom Beschuldigten teilweise am 13. September durch Zahlung gegenüber dem Vollstrecken und durch Saldozahlungen am 14. November 2012, am 2. Jänner 2013 und am 17. Jänner 2013 entrichtet; ein Teilbetrag von rund € 2.000,00 haftet unentrichtet aus und ist wohl auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Juni 2012 hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.875,97 bis zum 16. August 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde von seinem Steuerberater bereits am 25. Juli 2012 dem Fiskus übersendet; eine Entrichtung der Zahllast ist nicht erfolgt, weil der Beschuldigte die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer anderweitig verwendet hat; sie ist wohl auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Juli 2012 hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.074,19 bis zum 17. September 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde von seinem Steuerberater bereits am 22. August 2012 dem Fiskus übersendet; eine Entrichtung der Zahllast ist nicht erfolgt, weil der Beschuldigte die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer anderweitig verwendet hatte und zum Fälligkeitszeitpunkt keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung standen; die Umsatzsteuer ist wohl auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum **August 2012** hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.139,70 bis zum 15. Oktober 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Mangels Zahlung des ausständigen Honorars hatte der Steuerberater nach entsprechender Androhung die Erstellung und Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung an den Fiskus eingestellt. Auch eine Entrichtung der Zahllast ist nicht erfolgt, weil der Beschuldigte die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer anderweitig verwendet hatte und zum Fälligkeitszeitpunkt

keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung standen; die Umsatzsteuer ist wohl auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage). Am 3. Jänner 2013 wurde dem Beschuldigten eine Umsatzsteuersonderprüfung (USO) betreffend August bis November 2012 angekündigt, woraufhin der Beschuldigte seinen Steuerberater nochmals bewegen konnte, ihn zu unterstützen. Vor Prüfungsbeginn am 17. Jänner 2013 hat daher der Steuerberater für seinen Mandanten Selbstanzeige nach § 29 FinStrG erstattet und die Voranmeldung für August 2012 nachgereicht (Finanzstrafakt Bl. 4 ff). Eine Entrichtung der verkürzten Umsatzsteuer ist jedoch nicht mehr erfolgt, weshalb die Selbstanzeige keine strafaufhebende Wirkung erzeugt hat (Kontoabfrage). A hat eine Hinterziehung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.139,70 zu verantworten.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum **September 2012** hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.989,61 bis zum 15. November 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Mangels Zahlung des ausständigen Honorars hatte der Steuerberater nach entsprechender Androhung die Erstellung und Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung an den Fiskus eingestellt. Auch eine Entrichtung der Zahllast ist nicht erfolgt, weil der Beschuldigte die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer anderweitig verwendet hatte und zum Fälligkeitszeitpunkt keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung standen; die Umsatzsteuer ist wohl auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage). Am 3. Jänner 2013 wurde dem Beschuldigten eine Umsatzsteuersonderprüfung (USO) betreffend August bis November 2012 angekündigt, woraufhin der Beschuldigte seinen Steuerberater nochmals bewegen konnte, ihn zu unterstützen. Vor Prüfungsbeginn am 17. Jänner 2013 hat daher der Steuerberater für seinen Mandanten Selbstanzeige nach § 29 FinStrG erstattet und die Voranmeldung für September 2012 nachgereicht (Finanzstrafakt Bl. 4 ff). Eine Entrichtung der verkürzten Umsatzsteuer ist jedoch nicht mehr erfolgt, weshalb die Selbstanzeige keine strafaufhebende Wirkung erzeugt hat (Kontoabfrage). A hat eine Hinterziehung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.989,61 zu verantworten.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum **Oktober 2012** hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 8.070,66 bis zum 17. Dezember 2012 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Mangels Zahlung des ausständigen Honorars hatte der Steuerberater nach entsprechender Androhung die Erstellung und Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung an den Fiskus eingestellt. Auch eine Entrichtung der Zahllast ist nicht erfolgt, weil der Beschuldigte die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer anderweitig verwendet hatte und zum Fälligkeitszeitpunkt keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung standen; die Umsatzsteuer ist wohl auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage). Am 3. Jänner 2013 wurde dem Beschuldigten eine Umsatzsteuersonderprüfung (USO) betreffend August bis November 2012 angekündigt, woraufhin der Beschuldigte seinen Steuerberater nochmals bewegen konnte, ihn zu unterstützen. Vor Prüfungsbeginn am 17. Jänner 2013 hat daher der

Steuerberater für seinen Mandanten Selbstanzeige nach § 29 FinStrG erstattet und die Voranmeldung für September 2012 nachgereicht (Finanzstrafakt Bl. 4 ff). Eine Entrichtung der verkürzten Umsatzsteuer ist jedoch nicht mehr erfolgt, weshalb die Selbstanzeige keine strafaufhebende Wirkung erzeugt hat (Kontoabfrage). A hat eine Hinterziehung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 8.070,66 zu verantworten.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum November 2012 hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 10.640,16 bis zum 15. Jänner 2013 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Am 3. Jänner 2013 wurde dem Beschuldigten eine Umsatzsteuersonderprüfung (USO-Prüfung) betreffend August bis November 2012 angekündigt, woraufhin der Beschuldigte seinen Steuerberater nochmals bewegen konnte, ihn zu unterstützen. Im Zuge der Selbstanzeige (siehe oben) hat er für seinen Mandanten letztmalig eine Voranmeldung erstellt und zeitgerecht am 14. Jänner 2013 per FinanzOnline dem Finanzamt übermittelt (Finanzstrafakt Bl. 4). Eine Entrichtung der Zahllast ist nicht erfolgt, weil der Beschuldigte die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer anderweitig verwendet hatte und zum Fälligkeitszeitpunkt keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung standen; die Umsatzsteuer ist wohl auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage). In der eingereichten Voranmeldung ist nur ein Betrag von € 10.607,00 ausgewiesen gewesen. Von Seite der Finanzstrafbehörde wurde im Ergebnis offensichtlich die Feststellung getroffen, dass A hinsichtlich der Differenz von € 33,16 eine zumindest bedingt vorsätzliche Falschangabe in der Voranmeldung zu verantworten hätte - eine Überlegung, welche vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt wird. In Anbetracht der Rechtskraft des Schuldspruches (siehe unten) ist dem Bundesfinanzgericht aber die Feststellung der Finanzstrafbehörde überbunden, wobei aber - zumal in Anbetracht der Geringfügigkeit des Verkürzungsbetrages - auf dieses Faktum bei der Strafbemessung des Verwaltungsgerichtes nicht Bedacht genommen wird.

Nach Verbuchung der obigen Umsatzsteuervorauszahlungen und der ebenfalls nachgeholten Verbuchung der Lohnabgaben ist der Rückstand am Abgabenkonto des Beschuldigten Ende Jänner 2013 auf € 53.667,90 angewachsen gewesen (Kontoabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum **Dezember 2012** hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 7.542,49 bis zum 15. Februar 2013 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Mangels Zahlung des ausständigen Honorars hatte der Steuerberater nach entsprechender Androhung die Erstellung und Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung an den Fiskus eingestellt. Auch eine Entrichtung der Zahllast ist nicht erfolgt, weil der Beschuldigte die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer anderweitig verwendet hatte und zum Fälligkeitszeitpunkt keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung standen; die Umsatzsteuer ist auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage). Im Zuge einer USO-Prüfung im Oktober 2013 anlässlich der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde die Zahllast auf Basis der vom Beschuldigten auf Andrängen des Prüfers übermittelten Ausgangsrechnungen nachträglich ermittelt

(Niederschrift vom 7. Oktober 2013 zu ABNr. mm1). A hat eine Hinterziehung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 7.542,49 zu verantworten.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum **Jänner 2013** hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 9.262,18 bis zum 15. März 2013 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Beides ist nicht mehr geschehen. Die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer hatte der Beschuldigte anderweitig verwendet, sie ist auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage). Im Zuge einer USO-Prüfung im Oktober 2013 anlässlich der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde die Zahllast auf Basis der vom Beschuldigten auf Andrängen des Prüfers übermittelten Ausgangsrechnungen nachträglich ermittelt (Niederschrift vom 7. Oktober 2013 zu ABNr. mm1). A hat eine Hinterziehung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 9.262,18 zu verantworten.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum **Februar 2013** hatte A die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 2.430,12 bis zum 15. April 2013 zu entrichten; ebenso war bis zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Voranmeldung per FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln. Beides ist nicht mehr geschehen. Die gleichsam zu treuen Händen vereinnahmte Umsatzsteuer hatte der Beschuldigte anderweitig verwendet, sie ist auf Dauer für den Fiskus verloren (Kontoabfrage). Im Zuge einer USO-Prüfung im Oktober 2013 anlässlich der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde die Zahllast auf Basis der vom Beschuldigten auf Andrängen des Prüfers übermittelten Ausgangsrechnungen nachträglich ermittelt (Niederschrift vom 7. Oktober 2013 zu ABNr. mm1). A hat eine Hinterziehung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 2.430,12 zu verantworten.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall gemäß § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die konkrete Geldstrafe auszumessen ist, beträgt somit nach dem Strafsatz des § 33 Abs. 5 FinStrG - ohne den Verkürzungsbetrag für November 2012 - € 40.434,76 X 2 = € 80.869,52.

Zur Strafbemessung hat der Spruchsenat wie folgt ausgeführt:

"Bei der Strafzumessung waren als mildernd das Geständnis des Beschuldigten und seine Unbescholtenheit, als erschwerend hingegen kein Umstand zu werten. In Anbetracht dieser Strafzumessungsgründe erachtete der erkennende Senat eine Geldstrafe in Höhe von 12.000 EUR als tat- und schuldangemessen.

Die Ersatzfreiheitsstrafe war mit 2 Wochen festzusetzen. Dabei war zu berücksichtigen, dass der Spruchsenat aufgrund der ihm vom Gesetzgeber eingeräumten Kompetenzen ermächtigt ist, eine Höchst(geld)strafe von 300.000 EUR und eine Höchsttersatzfreiheitsstrafe von 3 Monaten zu verhängen.

Diese beiden Höchststrafen müssen nach Auffassung des erkennenden Senats korrelieren, sodass sich etwa ein Umrechnungssystem Geldstrafe - Ersatzfreiheitsstrafe mit einem fixen Tagesschlüssel verbieten würde, der bei konsequenter Anwendung auch bei höheren und höchsten Strafen letztlich zu einer (möglicherweise sogar massiven) Überschreitung der 3-Monats-Grenze führen würde (Beispiel: 1 Tag Ersatzfreiheitsstrafe pro 1.000 EUR Geldstrafe). Eine derartige fixe Umrechnung mit einem zwangsläufig stattfindenden Stopp beim Äquivalent für 3 Monate (90.000 EUR Geldstrafe im genannten Beispiel) würde zwingend als EMRK-widrig angesehen werden müssen, würden doch Täter mit einem geringeren Strafvorwurf (und dementsprechend geringerer Geldstrafe) zu einer im Verhältnis übermäßig hohen Ersatzfreiheitsstrafe verurteilt werden (zu Geldstrafen über 90.000 EUR Verurteilte erhielten im genannten Beispiel ebenfalls nur 3 Monate Ersatzfreiheitsstrafe). Ebenso problematisch wäre aber auch ein - modifiziertes - System, bei dem es bei höheren Strafen (bspw ab 50.000 EUR) zu einer Abflachung der „Umrechnungskurve“ kommt, um mit dieser Einschleifregelung die 3-Monats-Grenze einhalten zu können.

Eine derartige Sichtweise lässt sich nach Auffassung des erkennenden Senats auch nicht mit dem bisweilen von Seiten der Amtsbeauftragten gehörten Argument begründen, im Hinblick auf die nunmehr mögliche Ersetzung der Ersatzfreiheitsstrafe durch die Erbringung von gemeinnützigen Leistungen (§ 179 Abs 3, § 265 Abs 1 FinStrG, §§ 3 f StVG) müssten gerade in den 'unteren' Strafbereichen die Geldstrafen 'massiv' oder 'entsprechend' angehoben werden, sei doch eine Umrechnung 1 Tag Ersatzfreiheitsstrafe = 4 Stunden gemeinnützige Leistungen geradezu 'lachhaft'. Ein solches Argument kann in einem Rechtsstaat nicht beachtlich sein; wenn der Gesetzgeber einen solchen Umrechnungsschlüssel für angemessen erachtet, steht es den normunterworfenen Behörden nicht zu, diesen dadurch auszuhebeln, dass sie in dem ihrem Ermessen überantworteten Bereich 'dagegen arbeiten'. Ermessen der Behörden ist immer gebundenes Ermessen und nicht Willkür!

Andererseits darf aber selbstverständlich auch nicht außer Acht gelassen werden, dass bei einer reinen Umrechnung im Verhältnis 300.000 EUR zu 90 Tagen bei geringen Geldstrafen nur sehr geringe Ersatzfreiheitsstrafen zu verhängen wären, nämlich für die ersten 3.333 EUR 1 Tag, bis zu 6.666 EUR 2 Tage, bis 10.000 EUR 3 Tage usw, was unter Berücksichtigung des § 179 Abs 3 FinStrG tatsächlich zu sehr geringen gemeinnützigen Leistungen führen und einer Finanzstrafe die Abschreckungswirkung zum Teil nehmen würde (bspw ergäben sich so bei 10.000 EUR Strafe 12 Stunden gemeinnützige Leistung). Dieses Problem kann aber - wie bereits dargelegt - nicht durch die Erhöhung der (Ersatzfreiheits)strafen gelöst werden, sondern muss sich eine Lösung an einer weitgehenden Gleichbehandlung der in die Kompetenz des Spruchsenats fallenden Verurteilungen zu Geldstrafen führen.

Unter Berücksichtigung des Verhältnisses Geldstrafe - Ersatzfreiheitsstrafe und der Notwendigkeit einer Aufrechterhaltung der Abschreckungswirkung hält der erkennende Senat deshalb eine Art Kaskadensystem für gerechtfertigt, bei dem Geldstrafen in einer

gewissen Bandbreite zu einer bestimmten Ersatzfreiheitsstrafe führen. Dabei bietet sich grundsätzlich folgender Umrechnungsschlüssel an, der vom erkennenden Senat bereits seit einiger Zeit praktiziert wird:

0 - 6.000 EUR 1 Woche  
6.000 - 12.000 EUR 2 Wochen  
12.000 - 25.000 EUR 3 Wochen  
25.000 - 50.000 EUR 5 Wochen  
50.000 - 100.000 EUR 7 Wochen  
100.000 - 200.000 EUR 10 Wochen  
200.000 - 300.000 EUR 3 Monate

Da im vorliegenden Fall eine Geldstrafe von 12.000 EUR zu verhängen war, ergibt dies eine Ersatzfreiheitsstrafe von 2 Wochen. Damit bedarf es hier zwar keiner Erörterung der Frage, ob etwa eine Geldstrafe von 9.000 EUR ebenfalls zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von 2 Wochen oder nur zu einer solchen von 1,5 Wochen führen würde; lediglich der Vollständigkeit halber sei aber festgehalten, dass der erkennende Senat von ersterer Variante ausgeht, weil ansonsten in den untersten Bereichen wieder nur sehr geringe Ersatzfreiheitstrafen auszusprechen wären."

Gegen den Strafausspruch des Erkenntnisses des Spruchsenates hat der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben und sich dabei insbesondere gegen die Höhe der verhängten Ersatzfreiheitsstrafe gewendet.

Die ausgesprochene Geldstrafe betrage nur ca. 15 % der möglichen Höchststrafe, was in Abwägung der Milderungs- und Erschwerungsgründe als zu niedrig erscheine, zumal die Tatwiederholung nicht als erschwerend gewertet worden sei.

Zudem wende der Spruchsenat bei der Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe eine Art Kaskadensystem an, was dem Finanzstrafgesetz fremd sei. Vielmehr sei bei der Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe ebenso wie bei der Bemessung jeder anderen Strafe auf die Umstände des Einzelfalls Bedacht zu nehmen. Die Ersatzfreiheitsstrafe könne nicht an einer konkreten oder gar abstrakt denkbaren maximalen Geldstrafe orientiert werden, weil - anders als die Geld- oder Wertersatzstrafe - für die Ersatzfreiheitsstrafe eine absolute Höchstgrenze normiert sei, was die gedachte Proportionalität ausschließe (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0138).

In Anbetracht der Aktenlage sei daher die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe von lediglich zwei Wochen eindeutig zu niedrig.

Es werde daher eine tat- und schuldangemessene Bestrafung beantragt.

Eine Beschwerde des Beschuldigten liegt nicht vor.

Am 4. Februar 2016 hat eine mündliche Verhandlung vor dem Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes stattgefunden, zu welcher der Beschuldigte ordnungsgemäß geladen gewesen ist. A hat jedoch ohne Angabe von Gründen auf die Teilnahme verzichtet.

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

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (siehe bereits VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 - ÖStZB 1987, 206).

Ist somit der erstinstanzliche Schulterspruch in Teilrechtskraft erwachsen (weil gegen das Erkenntnis des Spruchsenates lediglich eine Beschwerde des Amtsbeauftragten bezogen auf den Ausspruch über Strafe vorliegt), steht für das Bundesfinanzgericht auch bindend fest, dass die im finanzstrafbehördlichen Schulterspruch umschriebenen Taten begangen wurden. Der einschreitende Finanzstrafsenat hat daher bei der Strafbemessung auch von den in der Tatumschreibung genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe bereits VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 - ÖStZB 1999, 210; UFS 13.11.2003, FS/0055-L/03).

Solcherart ergäbe sich, wenn auch das Faktum November 2012 eingerechnet würde, ein Strafrahmen von € 80.935,84.

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) 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 - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hat ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils 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) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen ist. Der Unternehmer hat eine sich solcherart ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat.

Die Übermittlung der Steuererklärungen hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen (vgl. § 21 Abs. 4 zweiter Unterabsatz UStG 1994). Lediglich für den Fall, dass dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung unzumutbar wäre, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten 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 ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich eine derartige Person allenfalls einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie beispielsweise im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstrebt, indem sie etwa die Einreichung der Steuererklärung unterlässt in der Hoffnung, das Finanzamt würde ihren Angaben, tatsächlich keine oder nur geringere als tatsächlich erzielte Umsätze getätigkt zu haben, Glauben schenken, oder indem sie falsche Steuererklärungen einreicht, aus welchen sich keine oder eine zu niedrige Steuerschuld ergibt (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Von einer nur versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG wäre zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. Abgabepflichtiger 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 (indem er bspw. die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist unterlässt mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig oder eben nicht festgesetzt werden, oder indem er eine falsche Steuererklärung mit zu niedrigen Bemessungsgrundlagen bzw. zu hoch deklarierten Vorsteuern einreicht).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 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 als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Eine versuchte Hinterziehung an Umsatzsteuer für die Veranlagungsjahre 2012 oder 2013 nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG ist nicht Verfahrensgegenstand. Sie wäre im gegenständlichen Fall in Bezug auf die als strafrelevant erachteten Fakten auch schon deswegen nicht in Betracht gekommen, weil - siehe oben - die vorerst nicht erklärten Zahllasten - wenngleich über Andrängen der Finanzstrafbehörde - in nachträglich eingereichten Voranmeldungen dem Finanzamt gegenüber offengelegt worden waren (UVZ August bis November 2012) bzw. weit vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist für die Jahresumsatzsteuer bereits im Zuge einer USO-Prüfung auf Basis der Angaben des Beschuldigten festgesetzt worden sind (UVZ Jänner und Februar 2013) und solcherart eine allenfalls angestrebte dauerhafte Verheimlichung der verfahrensgegenständlichen Umsätze schon lange vor Ablauf der Erklärungsfristen für die Umsatzsteuerjahreserklärungen zunichte gemacht worden wäre.

Fraglich ist diese finanzstrafrechtliche Würdigung vorerst für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2012, bei welchem - siehe oben - die verkürzte Selbstbemessungsabgabe erst anlässlich der USO-Prüfung im Oktober 2013 ermittelt worden ist.

Aufklärung bringt die u.a. ein Schreiben des Beschuldigten vom 29. Jänner 2013 an das Finanzamt Salzburg-Stadt, mit welchem er die Abgabenbehörde von einem Konkursantrag abzuhalten versuchte: Er habe im Jahre 2012 einen Gewinn von € 136.000,00 erzielt, habe die Firma verkleinert und werde sie langsam wieder aufbauen. Als Grund für seine schlechte Finanzlage legte er dar wie folgt: Er habe 2012 viele Privatentnahmen aus dem Unternehmen getätigt, insgesamt ca. € 140.000,00, die er auf mehreren Privatbörsen in der Türkei investiert und zur Gänze verloren habe.

Und tatsächlich ist auch einem am 24. Jänner 2013 erstellten Ausdruck des Steuerberaters des Beschuldigten betreffend dessen Konto 9400, "Privatentnahmen/-einlagen", zu entnehmen, dass der Beschuldigte seinem Unternehmen hohe Summen an Bargeld entzogen hat und zwar am 12. Jänner 2012 € 5.000,00, am 19. Jänner 2012 € 21.000,00, am 17. April 2012 € 13.000,00, am 15. Mai 2012 € 12.400,00, am 12. Juni 2012 € 12.000,00, am 9. August 2012 € 12.000,00, am 12. September 2012 € 17.200,00, am 12. Oktober 2012 € 19.300,00, am 8. November 2012 € 9.500,00 und am 27. November 2012 € 6.000,00 (Einbringungsakt). Hätte A diese Geldmittel in Höhe von € 140.000,00 seinem Unternehmen nicht entzogen, wäre es ihm ein Leichtes gewesen, die verkürzten verfahrensgegenständlichen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 40.434,76 bzw. € 40.467,92 zeitgerecht an das Finanzamt zu bezahlen.

Diesem Schreiben vom 29. Jänner 2013 ist nun neben anderen Unterlagen wie Erfolgsrechnungen betreffend Dezember 2011 und Jänner bis November 2012 auch eine Darstellung des prognostizierten Free-Cash-Flow seines Steuerberaters für 2013 beigeschlossen. In dieser Berechnung findet sich auch eine Hochrechnung der Erlöse und des Gewinnes für Dezember 2012 (Einbringungsakt). Hätte der Beschuldigte seine Umsätze des Monats Dezember verheimlichen wollen, hätte er gegenüber dem Fiskus wohl eine andere Darstellungsweise gewählt.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ist ihm daher hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllast für Dezember 2012 ein Versuch einer Verheimlichung des Umstandes, dass ein entsprechender Abgabenanspruch des Fiskus entstanden ist, nicht anzulasten, womit - dem Beschuldigten vernunftorientiertes Verhalten unterstellt - auch ein diesbezüglicher Versuch, eine Festsetzung der Jahresumsatzsteuer für 2012 ohne den Monat Dezember 2012 zu erzwingen, nicht erweislich ist.

Einer Aufhebung und Zurückverweisung der Finanzstrafsache an die Finanzstrafbehörde gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG zur Verfolgung einer versuchten Hinterziehung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2012 nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG stünde überdies entgegen, dass der Schulterspruch wegen Hinterziehung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Dezember 2012 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in Rechtskraft erwachsen ist, was eine diesbezügliche Bestrafung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gerade wegen dieses Verkürzungsanteiles ausschließt.

Zu prüfen verbleibt für das Bundesfinanzgericht, ob sich die gegenüber A verhängten Strafen als angemessen erweisen.

Tatsächlich ist der Amtsbeauftragte mit seiner Strafbeschwerde im Recht:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen.

Ob solche Ereignisse aus der Sicht des Beschuldigten zum Zeitpunkt der jeweiligen Tathandlung durch diese eintreten sollten, beschreibt die Ausbildung eines entsprechenden Tatplanes auf Seite des Finanzstrftäters mit zwei Extrempositionen: Einerseits, dass der Täter etwa nur eine Verschiebung der Versteuerung bzw. Entrichtung der Abgabenschuld herbeiführen will (indem er etwa zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung plant, die verheimlichten Geschäftsfälle erst in die nächste Voranmeldung aufzunehmen bzw. die Geschäftsfälle zwar in die richtige Voranmeldung aufgenommen hat, diese aber erst nach Fälligkeit der Abgabenbehörde übermittelt, sodass die Belastung seines Abgabenkontos und letztendlich die Entrichtung der Zahllast zwar stattfinden soll, aber dies zu einem späteren Zeitpunkt), und andererseits, dass er zum Zeitpunkt der Tathandlung plant, durch diese (und allenfalls weitere deliktische Handlungen) auf Dauer die Versteuerung bzw. die Entrichtung der Abgabenschuld zu verhindern. Weder das Streben nach nur vorübergehender oder nach dauerhafter Abgabenvermeidung auf Seite des Finanzstrftäters muss jedoch zwingend vorliegen.

Zur Verwirklichung der jeweiligen subjektiven Tatseite bedarf es einer solchen Vorstellung über den weiteren Geschehenablauf nicht: So begeht auch beispielsweise derjenige

Unternehmer eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, der lediglich bis zum Ablauf des Fälligkeitstages eine USt-Zahllast wissentlich nicht entrichtet und es dabei zumindest ernsthaft für möglich hält und sich auch damit abfindet, dass die korrespondierende Voranmeldung (etwa durch seinen Steuerberater) ebenfalls nicht fristgerecht dem Fiskus übermittelt wird, ohne dass er überhaupt eine Vorstellung davon haben muss, was weiters in den nächsten Tagen in Zusammenhang mit der verkürzten Abgabe geschehen werde.

In der Regel wird der Finanzstrafäter zum Tatzeitpunkt aber bestimmte Vorstellungen über das Ausmaß und die Wahrscheinlichkeit seines deliktischen Erfolges haben und diesen mit unterschiedlicher Intensität anstreben, zur Kenntnis nehmen, ernsthaft für möglich halten und sich damit abfinden etc.

In einer Art typisierender Betrachtungsweise ist in diesem Zusammenhang den Hinterziehungen der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG im Vergleich zu den Hinterziehungen an Umsatzsteuer im Veranlagungswege nach § 33 Abs. 1 FinStrG tatbildimmanent ein nur vorübergehender Charakter zuzubilligen; immer ist dabei aber auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen.

Im gegenständlichen Fall ist nun in Anbetracht der oben dargelegten nachträglichen Offenlegungen der strafrelevanten Selbstbemessungsabgaben ein Tatplan des Beschuldigten in Richtung einer dauerhaften Abgabenvermeidung nicht erschließbar. Wohl aber ist zu konstatieren, dass er in Anbetracht seines finanziellen Zusammenbruches zumindest ernsthaft damit gerechnet hat, dass die von ihm verkürzten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer auf Dauer nicht bzw. zumindest zum Großteil nicht entrichtet werden würden.

Zusätzlich sind gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG bei der Strafbemessung die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG hat weiters bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstausmaßes 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. Derartige besondere Gründe liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit Geldstrafen bis zum Zweifachen der verkürzten Vorauszahlungen geahndet.

Zusätzlich ist gemäß § 33 Abs. 5 Satz 3 FinStrG neben der Geldstrafe nach Maßgabe des § 15 FinStrG auf Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu erkennen. Eine solche Freiheitsstrafe ist gemäß § 15 Abs. 2 FinStrG nur dann zu verhängen, wenn es ihrer bedarf, um den Täter von weiteren Finanzvergehen abzuhalten oder der Begehung von Finanzvergehen durch andere entgegenzuwirken.

Eine solche aus besonderen Umständen zu begründende Notwendigkeit einer primären Freiheitsstrafe ist aus den Akten nicht zu erkennen.

Hinsichtlich der Geldstrafe ist nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe auszusprechen, die nach der Summe dieser Strafdrohungen zu berechnen ist.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die konkrete Geldstrafe auszumessen ist, beträgt daher - wie oben bereits ausgeführt - € 80.935,84 bzw. € 80.869,52.

Läge beim Beschuldigten ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und bestünden beim Beschuldigten ebenfalls durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich sohin ein Mittelwert an Geldstrafe im Ausmaß von gerundet € 40.000,00.

Der Umstand, dass A lediglich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer verkürzt hat in Verbindung mit der dem Finanzstrftäter unterstellten Einschätzung der Dauerhaftigkeit des von ihm dabei herbeigeführten Schadens des Abgabengläubigers, ohne dass ihm aber ein Tatplan zur dauerhaften Abgabenvermeidung nachgewiesen werden kann (siehe oben), rechtfertigt einen Abschlag von 10 %, sodass sich ein Ausgangswert von € 36.000,00 ergibt.

Zu Recht hat der Spruchsenat den Milderungsgrund der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit des Täters angeführt.

Ebenso zu Recht hat der Spruchsenat die finanzielle Zwangslage des A zu den strafrelevanten Fälligkeitszeitpunkten aber nicht als mildernden Umstand angeführt: Das letztendlich gegebene Fehlen ausreichender liquider Mittel ist ein überzeugendes Motiv für das Verhalten des Beschuldigten; der Engpass ist aber nicht durch äußere widrige Umstände entstanden, sondern vom Beschuldigten in freier Entscheidung dadurch herbeigeführt worden, dass er - wie oben ausgeführt - der Unternehmenskassa große Barmittel für Spekulationsgeschäfte entnommen hat.

Zusätzlich mildernd ist aber zu bedenken, dass der Beschuldigte selbst durch Einreichung der Voranmeldungen anlässlich seiner nicht straffrei wirkenden Selbstanzeige und durch Übermittlung seiner Ausgangsrechnungen, woraus bei der zweiten USO-Prüfung die Verkürzungsbeträge ermittelt werden konnten, wesentlich zur Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte beigetragen hat.

Mildernd ist auch, dass der Beschuldigte, wenngleich unfreiwillig, seine unternehmerische Tätigkeit zumindest für die nächste Zukunft mangels entsprechender Geldmittel eingestellt hat, wodurch sich durch seine geänderte Lebenssituation das Erfordernis einer Spezialprävention entsprechend abgeschwächt hat.

Nicht außer Acht zu lassen ist aber auch die Aufgabe der gegenständlichen Bestrafung bei einem Bekanntwerden im Milieu des Finanzstrftäters, einer Generalprävention gerecht zu werden: Jemand, der die Geldmittel seines Unternehmens für gewagte Spekulationen verwendet und in der Folge mangels ausreichender Mittel sein Unternehmen und

seinen Lebensunterhalt auf Kosten des Fiskus finanziert und diesem auch nicht zumindest zeitgerecht die geforderten Informationen (hier in Form der einzureichenden Voranmeldungen) zukommen lässt, ist mit ausreichender Strafe zu belegen, welche andere Personen in gleicher Lebenslage wie der Bestrafte von derartigen Verfehlungen abzuhalten vermag. Gerade diese Überlegungen verhindern auch eine außerordentliche Strafmilderung im Sinne des § 23 Abs. 4 FinStrG.

Erschwerend zu werten ist auch die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen Zeitraum von sieben Monaten hinweg.

In gesamthafter Abwägung dieser Argumente ist der Strafbetrag solcherart auf € 32.000,00 zu verringern, wovon unter Bedachtnahme auf die Sorgepflicht des Finanzstrafäters noch ein Abschlag auf € 26.000,00 vorzunehmen war.

Die nunmehrige völlig desaströse Einkommens- und Vermögenssituation des A berechtigt letztendlich, noch einen Abschlag um die Hälfte vorzunehmen, sodass die Geldstrafe mit € 13.000,00, das sind lediglich 16 % des angedrohten Strafrahmens, festzusetzen ist.

Hinsichtlich der auszumessenden Ersatzfreiheitsstrafe ist anzumerken:

Der Versuch des Spruchsenates, ein allgemein gültiges betragliches Konstrukt zur Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe zu finden, welches infolge entsprechender Abstraktheit und allgemeiner Vergleichbarkeit auch zur dogmatisch geforderten Einzelfallgerechtigkeit führte, ist jedenfalls insoweit zu begrüßen, als der eine Strafe verhängende Spruchsenat bzw. der erkennende Richter sich im Rahmen des ihm gegebenen Entscheidungskalküls eine Art Kompass zu eigen zu machen hat, der ihm die Schuld des Täters bzw. den Unrechtsgehalt der abzuhandelnden Fakten zu verorten hilft und unter Bedachtnahme auf weitere auf das jeweilige Strafausmaß einwirkende Fakten eine gleichmäßige und über den Zeitverlauf hinaus auch kontinuierliche Bestrafung bzw. Rechtsprechung garantiert.

Soweit dabei aber der vorgegebene gesetzliche Rahmen überschritten wird oder bestimmte unabdingbare Regeln missachtet werden, ist die jeweilige Strafausmessung mit Rechtswidrigkeit behaftet. Dies auch dann, wenn die konkret ausgemessene Strafe innerhalb des im Einzelfall angedrohten Strafrahmen verbliebe.

Welche Rechtsgrundlage bzw. welche Logik hinter diesem Kaskadensystem steckt, dass beispielsweise nicht auch eine Ersatzfreiheitsstrafe von 4, 8 oder 11 Wochen verhängt werden dürfte bzw. warum etwa bei einer Geldstrafe von € 95.000,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von 7 Wochen, bei einer Geldstrafe von € 100.000,00 eine solche von 10 Wochen verhängt werden sollte, die aber bei einem weiteren Anwachsen der Geldstrafe unverändert bleiben sollte, bis sie sich mehr als verdoppelt hätte, ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar.

Laut eigener Darlegung hat der Spruchsenat bei seiner Festsetzung der Ersatzfreiheitstrafe mit zwei Wochen berücksichtigt, dass er ermächtigt sei, eine

Höchstgeldstrafe von € 300.000,00 und eine Höchsttersatzfreiheitsstrafe von drei Monaten zu verhängen.

Richtig ist, dass die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe auszumessende Ersatzfreiheitsstrafe bei Finanzvergehen, deren Ahndung in den Fällen des § 58 Abs. 2 lit. a FinStrG dem Spruchsenat vorbehalten ist, das Ausmaß von drei Monaten nicht überschreiten darf (§ 20 Abs. 2 FinStrG).

Welche maximale Höchstgeldstrafe ein Spruchsenat theoretisch verhängen kann, ist abhängig davon, welche Strafdrohung zur Anwendung gelangt und auch allenfalls, ab welchem strafbestimmenden Wertbetrag und ob überhaupt eine Zuständigkeit des Schöffengerichtes eintritt: z.B. im Falle einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 FinStrG: € 5.000,00 (§ 51 Abs. 2 FinStrG), einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51a FinStrG: € 25.000,00 (§ 51a Abs. 2 FinStrG), eines Schmuggels und einer Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 FinStrG, einer Abgabenhehlerei nach § 37 FinStrG, einer verbotenen Herstellung von Tabakwaren nach § 43 FinStrG: € 100.000,00 (§§ 35 Abs. 4, 37 Abs. 2 FinStrG, § 43 Abs. 3 FinStrG), eines gewerbsmäßigen bzw. bandenmäßigen Schmuggels oder einer gewerbsmäßigen bzw. bandenmäßigen Hinterziehung von Eingangsabgaben nach §§ 35, 38, 38a FinStrG, einer gewerbsmäßigen bzw. bandenmäßigen Abgabenhehlerei nach §§ 37, 38, 38a FinStrG, eines Schmuggels, Hinterziehung von Eingangsabgaben, einer Abgabenhehlerei im Rückfall bei Bedarf nach § 41 FinStrG: € 150.000,00 (§ 41 Abs. 1 FinStrG), einer Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG: € 200.000,00 (§ 33 Abs. 5 FinStrG), eines gewerbsmäßigen, bandenmäßigen Schmuggels, Hinterziehung von Eingangsabgaben, einer gewerbsmäßigen, bandenmäßigen Abgabenhehlerei im Rückfall bei Bedarf nach § 41 FinStrG: € 225.000,00 (§ 41 Abs. 1 FinStrG), einer gewerbsmäßigen bzw. bandenmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33, 38, 38a FinStrG, einer Abgabenhinterziehung im Rückfall bei Bedarf nach § 41 FinStrG: € 300.000,00 (§§ 38 Abs. 1, 38a Abs. 2, 41 Abs. 1 FinStrG), einer gewerbsmäßigen bzw. bandenmäßigen Abgabenhinterziehung im Rückfall bei Bedarf nach § 41 FinStrG: € 450.000,00 (§ 41 Abs. 1 FinStrG), einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 FinStrG, einer Verzollungsumgehung, grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben nach § 36 FinStrG, einer fahrlässigen Abgabenhehlerei nach § 37 Abs. 3 FinStrG, einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG: ohne Grenze nach oben, sodass Geldstrafen von € 1.000.000,00, € 10.000.000,00 etc möglich sind (bspw. §§ 34 Abs. 3, 49 Abs. 2 FinStrG).

Richtig ist, dass Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe bzw. auch die Höchstwerte an Geldstrafen und Ersatzfreiheitsstrafen miteinander "korrelieren", also entsprechend ihrem Zweck miteinander in Wechselwirkung stehen: Verändert sich beispielsweise anlassbezogen die Höhe der Geldstrafe, hat sich wohl auch die Höhe der Ersatzfreiheitsstrafe zu verändern. Gibt es keine Geldstrafe, ist auch keine Ersatzfreiheitsstrafe für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe zu verhängen.

Dies bedeutet aber nicht, dass etwa ein fester Umrechnungsschlüssel verwendet werden darf. Bei der Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe ist ebenso wie bei der Bemessung jeder anderen Freiheitsstrafe auf die Umstände des Einzelfalles, wie insbesondere auf das Ausmaß der Schuld, Bedacht zu nehmen (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223).

Ein wesentlicher Unterschied bei der jeweils separat vorzunehmenden Ausmessung von Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe besteht aber darin, dass bei der Bemessung des über den Finanzstraftäter in Form einer Geldstrafe zu verhängenden Sanktionsübels im Besonderen auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des zu Bestrafenden Bedacht zu nehmen ist (etwa in Form eines entsprechenden massiven Abschlages, siehe oben); dieser Aspekt aber bei der Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe außer Ansatz zu lassen ist, weil diese Ersatzfreiheitsstrafe ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist. Ein Strafzumessungskonzept wie das hier dargestellte, welches für eine Geldstrafe von bspw. € 20.000,00, welche jeweils einmal einem einkommens- und vermögenslosem, hoch verschuldeten Finanzstraftäter und in einem zweiten Fall einem Wirtschaftsmillionär auferlegt werden muss, jeweils eine Ersatzfreiheitsstrafe in ein und derselben Höhe vorsieht, verletzt definitiv das Finanzstrafgesetz.

Aus der obigen Aufstellung der theoretischen Höchstbeträge an Geldstrafen ergibt sich, dass offenkundig die maximale Höhe der Geldstrafen von einer großen Bandbreite gekennzeichnet ist und - im Gegensatz zur Ersatzfreiheitsstrafe - theoretisch in bestimmten Fällen nach oben gar nicht begrenzt ist.

Es ist jeweils auf den Einzelfall abzustellen. Es ist denkbar, dass - ohne Überschreitung des Entscheidungskalküls des Spruchsenates - in einem Finanzstraffall bei einer Geldstrafe von € 20.000,00 und in einem weiteren Finanzstraffall bei einer Geldstrafe von € 200.000,00 jeweils eine Ersatzfreiheitsstrafe von zehn Wochen verhängt werden darf.

Welche maximale Geldstrafdrohung im konkreten Straffall zur Anwendung gelangt, bestimmt sich im Übrigen bei den wertbetragsabhängigen Geldstrafen jeweils nach der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge: Je höher der strafbestimmende Wertbetrag, desto höher die Geldstrafe, währenddessen die Ersatzfreiheitsstrafe mit einer absoluten Höchstgrenze begrenzt ist.

Daraus folgt, dass die Ersatzfreiheitsstrafe nicht an einer konkret oder gar abstrakt denkbaren maximalen Geldstrafe orientiert werden kann, weil diese absolute Abgrenzung der Ersatzfreiheitsstrafe diese angedachte Proportionalität ausschließt (z.B. OGH 12.10.1979, 9 Os 157/78; OGH 18.10.1979, 13 Os 50/79; VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223).

Gleiches gilt auch für fixe Bindungen der Ersatzfreiheitsstrafen an Kaskadengrenzen, wie vom Spruchsenat dargestellt. Dem Finanzstrafgesetz lässt sich nicht entnehmen, dass - innerhalb der gesetzlichen Mindest- und Höchstsätze - zwischen Geldstrafen und den diesbezüglichen Ersatzfreiheitsstrafen ein bestimmtes Verhältnis bestehen müsste (VwGH 10.3.1987, 86/18/0206).

Selbstverständlich steht es dem entscheidenden Richter bzw. Spruchsenat und Spruchsenatsvorsitzenden frei, sich für Kontroll- und Vergleichszwecke gleichsam ein beträchtliches Koordinatensystem zur Strafbemessung zurechtzulegen; dieses darf aber nicht ursächlich oder begründend für seine Ermessensentscheidung sein.

Abschließend ist hinsichtlich des niedrigen Strafenbereiches noch anzumerken, dass nach ständiger Spruchpraxis jedenfalls einer Mehrzahl der Finanzstrafseate des Bundesfinanzgerichtes einer Geldstrafe von etwa € 8.000,00 bis € 15.000,00, welche einem Finanzstrftäter mit durchschnittlichen wirtschaftlichen Verhältnissen auferlegt wird, in statistischer Häufung eine Ersatzfreiheitsstrafe von etwa einem Monat zugeordnet wird.

Hinsichtlich der für den gegenständlichen Fall auszumessenden Ersatzfreiheitsstrafe ist somit auszuführen:

Die oben zur Geldstrafe dargestellten Strafzumessungsgründe gelten auch für die Ersatzfreiheitsstrafe.

Ohne Berücksichtigung der schlechten wirtschaftlichen Lage des A wäre - siehe oben - eine Geldstrafe von € 26.000,00 zu verhängen gewesen.

In gesamthafter Abwägung der obigen Aspekte war daher für den Fall der Uneinbringlichkeit der tatsächlich ausgesprochenen Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG über den Beschuldigten eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Wochen zu verhängen, welche in dieser Finanzstrafsache als tat- und schuldangemessen und den persönlichen Verhältnissen des Täters entsprechend gesehen wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die vorgeschriebenen pauschalen Verfahrenskosten entsprechen dem Gesetz, wonach ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist, und waren unverändert zu belassen.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Entscheidend für das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes

war vielmehr das zu übende Ermessen auf Basis einer gesicherten Rechtslage in Verbindung einer beständigen und mit der gegenständlichen Entscheidung übereinstimmenden Rechtsprechung der Höchstgerichte.

Salzburg-Aigen, am 4. Februar 2016