



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0009-L/12

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen AB, geb. X, Adresse, vertreten durch C Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 8. März 2012 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes D als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 7. Februar 2012, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) ist seit August 2005 selbstständig tätig und führt Schweißarbeiten durch.

Im Jahr 2011 wurde eine die Jahre 2007 bis 2009 sowie den Nachschauzeitraum 01/2010 bis 03/2011 umfassende Außenprüfung durchgeführt (Bericht vom 5. Juli 2011 zu ABNr. 2). Diese ergab, dass der Bw für den Umsatzsteuernachschauzeitraum 2010 sowie das 1. Quartal 2011 weder Voranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet hatte.

Bei Prüfungsbeginn wurde der Prüferin eine Selbstanzeige für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 01/2010 bis 12/2010 übergeben. Die in einer Beilage aufgeschlüsselten Einnahmen und Vorsteuern ergaben für diesen Zeitraum eine Zahllast von 8.990,74 €. Gleichzeitig mit dieser Selbstanzeige ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw, diese Zahllast in Form monatlicher Ratenzahlungen zu begleichen. Diesem Ratengesuch wurde antragsgemäß stattgegeben.

Die für das erste Quartal 2011 ermittelte Umsatzsteuerzahllast betrug 2.743,57 € (Tz 1 des oa. Berichtes).

Im gegenständlichen Finanzstrafverfahren wurde der Bw, nachdem die Finanzstrafbehörde D mit Bescheid vom 13. September 2011 das Finanzstrafverfahren gegen ihn eingeleitet hatte, mit Strafverfügung vom 19. Oktober 2011 schuldig erkannt, vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate 01-12/2009 in Höhe von 7.707,34 €, 01-12/2010 in Höhe von 8.829,55 € und 01-03/2011 in Höhe von 743,57 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben. Er habe dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Die über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG verhängte Geldstrafe wurde mit 5.000,00 € bemessen und die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 25 Tagen festgesetzt.

Als mildernd wertete das Finanzamt die Selbstanzeige, die teilweise Schadensgutmachung und das Geständnis, als erschwerend dagegen eine Vorstrafe und den langen Tatzeitraum.

Mit Eingabe vom 21. November 2011 erhob die steuerliche Vertreterin des Bw Einspruch gegen die Strafverfügung, wodurch diese außer Kraft gesetzt wurde und das Verfahren nach den Bestimmungen der §§ 115 bis 142 FinStrG durchzuführen war (§ 145 Abs. 2 FinStrG).

In der vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 1. Februar 2012 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der Bw im Wesentlichen vor, dass er stets bemüht gewesen sei, die Abgaben rechtzeitig zu entrichten. Zu seinen derzeitigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gab er an, dass er keinerlei Vermögen besitze und sämtliche Gegenstände gemietet oder mit Kredit finanziert seien. Derzeit beziehe er kein Einkommen. Sein früherer Auftraggeber, die Fa. E in F, sei in Konkurs. Ob er den Betrieb weiter führe und er Aufträge erhalte, könne er zurzeit nicht sagen. Er sei für seine Gattin und für vier Kinder im Alter zwischen fünf und zehn Jahren sorgepflichtig. An Wohnungsmiete bezahle er 580,00 €, an Miete für die Werkstätte 550,00 €. Bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bestehe ein Rückstand von 6.000,00 €. Derzeit leiste er keine Ratenzahlung. Die Kreditzahlung für den Pkw und das Schweißgerät würden 420,00 € betragen, die Autoversicherung belaufe sich auf 100,00 €.

Mit Straferkenntnis vom 7. Februar 2012, welches im Spruch hinsichtlich der vorgeworfenen Abgabenverkürzungen gleich lautend wie die Strafverfügung ist, wurde der Bw zu einer Geldstrafe von 3.800,00 €, im Nichteinbringungsfall 19 Tage Ersatzfreiheitsstrafe, verurteilt.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 380,00 € bestimmt.

Bei einer Überprüfung des Steueraktes sei festgestellt worden, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2009 entweder verspätet (April bis Juli) oder überhaupt nicht (Oktober bis Dezember) eingereicht worden seien; die fehlenden Zahllasten seien im Zuge der Jahressteuererklärung offen gelegt worden.

Für das Jahr 2010 seien weder Voranmeldungen eingereicht noch Zahllasten entrichtet worden; diese Zahllasten seien im Wege einer Selbstanzeige erst vor Beginn der im Jahr 2011 durchgeführten Prüfung gemeldet worden.

Die Voranmeldung für die Monate 01-03/2011 sei verspätet eingereicht worden.

Die verspäteten Meldungen würden zwar ebenfalls als Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG gelten, bewirkten aber mangels umgehender Entrichtung bzw. Einhaltung der gewährten Zahlungserleichterungen keine Strafaufhebung.

Eine Verringerung des Hinterziehungsbetrages betreffend die Umsatzsteuer 2010 um Gutschriften aus der Einkommensteuerveranlagung 2010 bzw. aus der Einkommensteuervorauszahlung 2011 sei nicht möglich, da die Verrechnung dieser

Gutschriften entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 214 Abs. 8 der Bundesabgabenordnung (BAO) erfolgt sei.

Dem Bw sei die Verpflichtung, Vorauszahlungen zu leisten oder Voranmeldungen einzureichen, zweifellos bekannt gewesen, da er anlässlich der Betriebseröffnung auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet und dadurch dargelegt habe, über entsprechende umsatzsteuerrechtliche Grundkenntnisse zu verfügen. Darüber hinaus sei er bereits im Jahr 2009 wegen gleichartiger Vergehen finanzstrafrechtlich belangt worden.

Bei der Strafbemessung wurden als mildernd wiederum die Selbstanzeige, die teilweise Schadensgutmachung und das Geständnis, als erschwerend dagegen eine Vorstrafe und der lange Tatzeitraum gewertet.

Auf die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw sei Bedacht genommen worden. Bei einer möglichen Höchststrafe von 34.560,00 € liege die ausgesprochene Geldstrafe bei lediglich 11 % der möglichen Höchststrafe. Mit diesem Strafausmaß sei den wesentlichen Faktoren der Strafbemessung – wie strafbestimmender Wertbetrag, Gewicht der Schuld, Unrechtsgehalt der Tat, persönliche und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sowie den Milderungs- und Erschwerungsgründen – ausreichend Rechnung getragen worden.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der steuerlichen Vertretung des Beschuldigten vom 8. März 2012. Die Tatbegehung werde nicht bestritten, doch werde die Höhe der Strafe ausdrücklich angefochten. Der Bw sei früher möglicherweise durch seine Nachlässigkeit im Umgang mit der Finanzbehörde aufgefallen, doch habe er zu keiner Zeit den Vorsatz auf endgültige Hinterziehung der gegenständlichen Abgaben gehabt, auch wenn dieser im Sinne des Finanzstrafgesetzes nicht relevant sei. Dies lasse sich auch daran ablesen, dass der Bw bei Anberaumung der Prüfung sofort mit der Finanzbehörde zusammen gearbeitet bzw. eine Selbstanzeige eingebracht habe, die lediglich auf Grund von Zahlungsschwierigkeiten keine strafbefreiende Wirkung erlangt habe. Die strafmindernde Wirkung dieser Tatsachen sei im angefochtenen Erkenntnis ebenso nicht ausreichend berücksichtigt worden wie die prekären wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw, der mit seiner wirtschaftlichen Existenz auf der Kippe stehe. Um Herabsetzung der Strafe auf eine Höhe von 1.730,00 € (10 % des hinterzogenen Betrages) werde daher ersucht.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Vorweg ist festzuhalten, dass der Schuldspruch der Finanzstrafbehörde erster Instanz mangels Bekämpfung in (Teil)Rechtskraft erwachsen ist. Gegenstand des nunmehrigen Berufungsverfahrens ist daher nur noch die Strafbemessung. Die im bekämpften Straferkenntnis vom 7. Februar 2012 angeführten Tatumstände und Verkürzungsbeträge sind somit auch für das gegenständliche Berufungsverfahren heranzuziehen.

§ 23 FinStrG lautet:

*Grundlage für die Bemessung der Strafe ist die Schuld des Täters (Abs. 1).*

*Bei Bemessung der Strafe sind 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 StGB sinngemäß (Abs. 2).*

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

*Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat 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 (Abs. 4).*

Wird auf eine Geldstrafe erkannt, so ist zugleich die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen (§ 20 Abs. 1 FinStrG).

Der 4. Absatz des § 23 FinStrG wurde durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, eingefügt. Als Grund für die Einführung der so genannten Mindestgeldstrafe ist in der Regierungsvorlage, 451 BlgNR 22. GP, angeführt, dass den Tätern die strafrechtlichen Konsequenzen steuerlichen Fehlverhaltens deutlicher als bisher vor Augen geführt werden sollten und daher die Strafbemessung bei den wertbetragsabhängigen Geldstrafen ein Zehntel der Obergrenze des Strafrahmens – besondere Gründe ausgenommen – nicht unterschreiten dürfe.

Nach der genannten Regierungsvorlage wären besondere Gründe etwa bei beträchtlichem Überwiegen der Milderungsgründe gegenüber den Erschwerungsgründen oder bei fehlenden spezialpräventiven Erfordernissen gegeben.

Diese Bestimmung lässt die Absicht des Gesetzgebers erkennen, die innerhalb der gesetzlichen Grenzen im Rahmen einer Ermessensentscheidung auszumessende Geldstrafe in einer Höhe festzusetzen, die eine ausreichende general- und spezialpräventive Wirkung gewährleistet und nicht wegen der Geringfügigkeit der Strafhöhe einer Nichtverfolgung des Strafanspruches nahe kommt.

Die Strafbemessung innerhalb des gesetzlichen Rahmens ist – unter Heranziehung und Abwägung der angeführten Strafbemessungsgründe – eine Ermessensentscheidung, wobei die Strafe den Täter einerseits von der Begehung weiterer strafbarer Handlungen abhalten (Spezialprävention) und andererseits einer künftigen Begehung von Finanzvergehen durch andere (Generalprävention) entgegen wirken soll.

Aufgabe der Strafbehörde bei der Strafbemessung ist, unter Bedachtnahme auf die Vermögens- und Familienverhältnisse des Beschuldigten im Rahmen des gesetzlichen Strafrahmens die dem Unrechts- und Schuldgehalt der Tat angemessene Strafe festzusetzen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Bei den dem Bw vorgeworfenen Finanzvergehen beträgt der nach § 33 Abs. 5 FinStrG dafür vorgesehene höchstmögliche Strafrahmen 34.560,92 €.

Mit Verhängung der bekämpften Geldstrafe von 3.800,00 € wurde dieser Strafrahmen nur zu rund 11 % ausgeschöpft und trotz unverändert angeführter Milderungs- und Erschwerungsgründe und gleich bleibenden Strafrahmens die Geldstrafe von 5.000,00 € auf 3.800,00 € sowie die Ersatzfreiheitsstrafe von 25 Tagen auf 19 Tage reduziert.

Die spürbare Reduktion des Strafbetrages um rund ein Viertel des ursprünglichen Betrages ist nur dadurch erklärbar, dass die Erstbehörde die im Einspruch genannten prekären wirtschaftlichen Verhältnisse, die der Bw im Rahmen der mündlichen Verhandlung konkretisierte, sowie die Sorgepflichten für seine Gattin und seine vier minderjährigen Kinder in besonderem Maße zu seinen Gunsten würdigte.

Die ebenfalls nicht unerhebliche Herabsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe, bei der die wirtschaftliche Lage des Bw außer Ansatz zu lassen war, lässt erkennen, dass neben den Sorgepflichten insbesondere auch das nur gering gewertete Verschulden Berücksichtigung gefunden hat.

Das Gewicht der Schuld und der Unrechtsgehalt der Tat fanden in die Begründung des angefochtenen Erkenntnisses ausdrücklich Eingang, doch wurde der seit 1. Jänner 2011 (BGBl. I Nr. 104/2010) in § 23 Abs. 2 FinStrG aufgenommene Milderungsgrund der nur vorübergehenden Abgabenverkürzung, der durch die Anlastung von § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (und nicht § 33 Abs. 1 FinStrG) zum Ausdruck gebracht wurde, nicht explizit genannt.

Das Gewicht der Schuld und der Unrechtsgehalt der Tat lassen in Verbindung mit der überaus milden, am unteren Ende des gesetzlich möglichen Strafrahmens ausgemessenen Strafe nur den Schluss zu, dass die Erstbehörde sowohl die Schuld als auch den Unrechtsgehalt der Tat infolge des akuten Geldmangels des Bw als gering einstufte. Nichts anderes – nämlich ein geringeres Verschulden – soll aber dadurch zum Ausdruck gebracht werden, dass der Abgabenausfall nur vorübergehend hätte eintreten sollen.

Diese zu Gunsten des Bw zu veranschlagenden Gründe vermögen nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde keine weitere Herabsetzung der Strafe zu begründen.

Die Berufung wurde gleich formuliert wie der Einspruch; ein weiteres Vorbringen, das geeignet gewesen wäre, die verhängte Strafe darüber hinaus zu reduzieren, wurde nicht erstattet. Inwieweit die mangels zeitgerechter Abgabenerichtung keine strafbefreiende Wirkung erzielende Selbstanzeige oder die schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw trotz der in hohem Ausmaß reduzierten Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe dennoch nicht ausreichend berücksichtigt worden wären, blieb unbegründet.

Das Berufungsbegehren bot weder Anhaltspunkte für eine weitere Herabsetzung der bereits überdurchschnittlich niedrig ausgemessenen Strafe noch Anhaltspunkte für das Vorliegen von nach § 23 Abs. 4 FinStrG zu würdigenden besonderen Umständen, die ein Unterschreiten der Mindeststrafe gerechtfertigt erscheinen ließen.

Insbesondere ist die Tatsache, dass vor allem schlechte finanzielle Verhältnisse Abgabepflichtige dazu veranlassen, andere Gläubiger vor dem Abgabengläubiger zu bevorzugen und abgabenrechtliche Pflichten zu vernachlässigen, nicht als besonderer Umstand im oa. Sinn zu qualifizieren; vielmehr stellen Liquiditätsprobleme den Normalfall für die Begehung von Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen dar.

Wie oa., soll die im Rahmen einer Ermessensentscheidung vorzunehmende Strafausmessung in einer Höhe erfolgen, die geeignet ist, den Bestraften vor weiteren strafbaren Handlungen abzuhalten (Spezialprävention).

Über den Bw wurde bereits mit Strafverfügung vom 14. September 2009 (StrNr. 3) wegen Begehung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Verkürzung von Umsatzsteuer 01-12/2006, 01-12/2007 sowie 01-12/2008) eine Geldstrafe von 2.600,00 € verhängt. Dies entsprach rund 15 % des Strafrahmens. Da der Bw seine umsatzsteuerrechtlichen Pflichten aber weiterhin gänzlich missachtete bzw. säumig war, war die Bestrafung augenscheinlich nicht ausreichend, ihn vor weiteren Finanzvergehen

abzuhalten und damit der der Bestrafung inne wohnende spezialpräventive Zweck verfehlt. Es hätte offenbar einer strengeren Bestrafung bedurft, um ihn von weiteren Straftaten abzuhalten.

Dass der Bw seine selbstständig ausgeübte Tätigkeit aufgegeben hätte und demzufolge spezialpräventive Überlegungen in den Hintergrund treten könnten, wurde weder im Zuge der mündlichen Verhandlung am 1. Februar 2012 vorgebracht, noch ergaben sich aus der Aktenlage diesbezügliche Anhaltspunkte.

Einem Versicherungsdatenauszug vom 6. April 2012 zufolge war der Bw bis 29. Februar 2012 selbstständig erwerbstätig und bezieht ab 1. März 2012 bis laufend Notstands- bzw. Überbrückungshilfe. Da ihm bereits zuvor zeitweise derartige Geldaushilfen zugeflossen sind, danach die selbstständige Tätigkeit aber wiederum aufgenommen worden war, konnte der Bezug von Notstands- bzw. Überbrückungshilfe nicht mit der Aufgabe der selbstständigen Tätigkeit gleich gesetzt werden.

Die ohnedies bereits am unteren Rand des gesetzlich vorgegebenen Strafrahmens angesiedelte Geldstrafe konnte insbesondere im Hinblick auf spezial- und generalpräventive Überlegungen nicht weiter herabgesetzt werden.

Im Sinne einer effizienten Strafrechtspflege wäre nicht zu rechtfertigen, bei der Allgemeinheit den Eindruck entstehen zu lassen, dass die Nichteinhaltung der gesetzlichen Verpflichtungen im Hinblick auf die Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. die zeitgerechte Entrichtung von Vorauszahlungen letztlich ohne adäquate Sanktion bliebe.

Eine – im Vergleich zum angefochtenen Straferkenntnis – weiter gehende Schadensgutmachung konnte nicht festgestellt werden; vielmehr ist der Rückstand zwischenzeitig von 29.262,45 € auf 30.427,45 € (Stand 17. April 2012) angewachsen und durch die Nichtentrichtung der im Februar 2012 fälligen Rate Terminverlust eingetreten.

Ein weiteres Zahlungserleichterungsansuchen wurde mit Bescheid vom 12. März 2012 mit der Begründung abgewiesen, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet erscheine, weil keinerlei Zahlungen geleistet würden und auch früher bewilligte Zahlungserleichterungen nicht eingehalten worden seien.

Die Verhängung einer Geldstrafe in der beantragten Höhe von 1.730,00 € entspräche einem prozentuellen, im Hinblick auf § 23 Abs. 4 FinStrG nicht zu rechtfertigenden Strafausmaß von 5 %, weil der Strafrahmen sich nicht, wie der Bw offenbar meint, am Hinterziehungsbetrag, sondern nach § 33 Abs. 5 FinStrG am Zweifachen des Verkürzungsbetrages orientiert.



Die obigen Abwägungen gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Umstand der schlechten Finanzlage des Bw außer Ansatz zu lassen ist, weil eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. April 2012