



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0022-S/10

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Dr. Andreas Hartl, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Meister Peter sowie die Laienbeisitzer Dr. Friedemann Bachleitner-Hofmann und Dr. Reinhard Hauk als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen XY, wegen des Finanzvergehen(s) der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 2 lit. a) FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeiten gemäß den §§ 49 Abs. 1 lit. a) und 51 Abs. 1 lit. a) des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 9. Mai 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadtals Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 19. Jänner 2010, SpS XX,nach der am 10. Juli 2012 in Abwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit der Amtsbeauftragten HR Dr. Renate Windbichler sowie der Schriftührerin Roswitha Riefler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 19. Jänner 2010, Str.Nr. XX , wurde der Beschuldigte als verantwortlicher Unternehmer im Bereich des

Finanzamtes Salzburg-Land, nämlich als YZ. sowohl des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, begangen dadurch, dass er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von den § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner bis August 2004 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt

€ 22.784,75 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat,

sowie der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, begangen dadurch, dass er vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, und zwar Lohnabgaben für den Zeitraum Dezember 2003 in der Höhe von insgesamt € 1.592,60 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) hat,

als auch der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG, begangen dadurch, dass er vorsätzlich durch Nichtabgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2003, sowie der Einkommensteuererklärung 2004 eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt hat,

schuldig erkannt und über ihn gemäß § 33 Abs. 5 und § 49 Abs. 2 und § 51 Abs. 2 in Verbindung mit § 21 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 4.000,00 verhängt.

Die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe wurde mit 3 Wochen bemessen.

Die gemäß § 185 Abs. 1 FinStrG zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahrens wurden pauschal mit € 363,00 bestimmt.

Nach den wesentlichen Entscheidungsgründen habe der Beschuldigte in Anbetracht seiner fachlichen Qualifikation und seiner langjährigen Unternehmertätigkeit in Kenntnis seiner Verpflichtung zur Abgabe von entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen in dem Wissen gehandelt, durch die Verletzung dieser Pflicht eine Verkürzung der Umsatzsteuer zu bewirken und weiters über die notwendigen abgabenrechtlichen Kenntnisse verfügt, dass ihm in der Verletzung der Verpflichtung, einerseits selbst zu berechnende Abgaben spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit zu entrichten oder abzuführen, andererseits Abgabenerklärungen unter Einhaltung der abgabenrechtlich normierten Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (fristgerecht) bei der Abgabenbehörde einzureichen, Vorsatz anzulasten sei.

Die dazu getroffenen Feststellungen stützen sich auf den Inhalt der Veranlagungsakte, auf die niederschriftlichen Feststellungen bei abgabenrechtlichen Prüfungen, sowie auf die betrieblichen Unterlagen und nicht zuletzt auf das Zahlenmaterial des Berufungswerbers.

Gegen das erstinstanzliche Erkenntnis hat der Beschuldigte mit Schriftsatz vom 9. Mai 2010 fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung eingebracht und darin lediglich bestritten, den Tatbestand der Steuerhinterziehung in der Höhe von € 22.784,75 verwirklicht zu haben.

Zur mündlichen Berufungsverhandlung am 10. Juli 2012 ist der Beschuldigte trotz ausgewiesener Ladung ohne Angabe von Gründen nicht erschienen. Die Amtsbeauftragte verweist auf das bisherige Vorbringen, insbesondere auf den Umstand, dass die Schätzung auf der Grundlage von Saldenlisten erfolgt sei, die der Beschuldigte selbst anlässlich der Betriebsprüfung vorgelegt habe und beantragt, das erstinstanzliche Erkenntnis vollinhaltlich zu bestätigen.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Finanzstrafgesetz 1958) macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von den § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer für jeden Voranmeldungszeitraum eine Umsatzsteuervoranmeldung innerhalb einer Frist von einem Monat und 15 Tagen nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes abzugeben. Dieser hat die zu entrichtende Umsatzsteuer (oder den Überschuss) und die Berechnungsgrundlage zu enthalten.

Diese Verpflichtung entfällt, wenn eine nach den gesetzlichen Bestimmungen richtig berechnete Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag in voller Höhe entrichtet wird. Eine Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen besteht somit dann, wenn eine Umsatzsteuervorauszahlung nicht oder nicht in der gesetzlichen Höhe zum Fälligkeitstag entrichtet worden ist. Dabei muss der Täter wissen, dass er durch die Tathandlung den verpinkten Erfolg bewirkt.

Auch wenn der Täter ein anderes, strafrechtlich unbedenkliches Ziel verfolgt, aber weiß, dass mit der Art, wie er es zu erreichen sucht, ein unter Strafdrohung stehender Erfolg verbunden ist, handelt er wissentlich (VwGH 5.9.1986, 84/15/0134).

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgaben von alkoholischen Getränken nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird.

Die Nichtentrichtung bzw. die Nichtabfuhr von Selbstberechnungsabgaben ist somit, sofern kein schwereres Finanzvergehen vorliegt, als Finanzordnungswidrigkeit strafbar.

Zu entrichten (abzuführen) ist die gesamte fällig gewordene Abgabenschuld. Der Arbeitgeber hat Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten (§ 78 Abs. 1 EStG 1972) und die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, sowie die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen spätestens am 15. Tag (gem. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG spätestens am 20 Tag) nach Ablauf des Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen. Die Nichtentrichtung bzw. die Nichtabfuhr der Selbstberechnungsabgaben ist somit, sofern kein schwereres Finanzvergehen vorliegt, als Finanzordnungswidrigkeit strafbar.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Eine der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten ist jene zur Abgabe von Steuererklärungen. Die Einreichung der (vollständigen und wahrheitsgemäßen) Abgabenerklärungen muss innerhalb der allgemeinen oder im Einzelfall erstreckten Frist erfolgen. Mit Ablauf der allgemeinen Frist oder mit dem fruchtlosen Ablauf der im Einzelfall verlängerten Frist ist eine Finanzordnungswidrigkeit (objektiv) verwirklicht.

Die Tatbestände der §§ 49 und 51 können nur mit Vorsatz verwirklicht werden, wobei allerdings bereits bedingter Vorsatz genügt, während § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG Wissentlichkeit als qualifizierte Vorsatzform verlangt (§ 8 Abs. 1 FinStrG).

Vorsätzlich handelt, wer 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.

Das Bewusstsein der Rechtswidrigkeit ist allerdings schon dann gegeben, wenn der Täter weiß, dass seine Tat gegen die Rechtsordnung im allgemeinen verstößt oder – soweit bedingter Vorsatz ausreicht – wenn er dies wenigstens ernstlich für möglich hält und sich

damit abfindet. Ein zur Erfüllung der subjektiven Tatseite geeigneter Vorsatz liegt also nicht nur dann vor, wenn der tatbestandsmäßige strafgesetzwidrige Erfolg vom Täter geradezu angestrebt wird, sondern auch dann, wenn er mit den von ihm bezweckten Folgen seiner Handlung untrennbar verbunden ist und schließlich auch dann, wenn er die Folgen in Kauf nimmt und damit einverstanden ist (VwGH 22.3.1973, 273, 274/72).

Die Berufung des Beschuldigten vom 9. Mai 2010 richtet sich alleine gegen den Vorwurf, durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner bis August 2004 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in der Höhe von insgesamt € 22.784,75 wissentlich bewirkt zu haben.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich aus der Aktenlage, insbesondere aus den Feststellungen der Betriebsprüfung des Finanzamtes Salzburg-Land, deren Ergebnis der Beschuldigte am 2. Mai 2006 mit seiner Unterschrift persönlich zur Kenntnis genommen hat, zweifelsfrei ergibt, dass es der Berufungswerber unterlassen hat, für den Zeitraum Jänner bis August 2004 Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben oder Vorauszahlungen an Umsatzsteuer zu leisten, noch war er überhaupt in der Lage, Unterlagen (Berechnungsgrundlagen) zum Prüfungszeitraum vorzulegen, sodass es erforderlich war, die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Dies erfolgte auf der Grundlage der vom Beschuldigten vorgelegten Saldenliste des Jahres 2003, woraus für den maßgebenden Zeitraum eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuern in der Höhe von insgesamt € 22.784,75 errechnet wurde, wovon der Bw. unter Hinweis auf die niederschriftlichen Feststellungen vom 2. Mai 2006 in dem in Rechtskraft erwachsenen Umsatzsteuerbescheid 2004 ausdrücklich begründend in Kenntnis gesetzt worden ist. Zudem war dem Berufungswerber schon aus der Verständigung des Finanzamtes Salzburg-Land bekannt, dass gerade der Umstand, dass er für das Jahr 2004 weder Umsatzsteuervoranmeldungen, noch Steuererklärungen abgegeben hat, Anlass für die Durchführung dieser Prüfungsmaßnahmen war.

Der Vorsatz, wonach der Beschuldigte in dem Wissen der rechtswidrigkeitserheblichen Umstände handelte, dass es durch sein pflichtwidriges Verhalten zu einer Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen kommen werde, lässt sich zwanglos daraus ableiten, dass er bereits zuvor Umsatzsteuervoranmeldungen fristgerecht eingereicht hatte (vgl. Voranmeldungszeiträume 11/02 oder 10/03) die Umsatzsteuerlasten zum Gegenstand hatten, sodass ihm die steuerrechtlichen Konsequenzen der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum bewusst waren. Daraus folgt, dass der Beschuldigte zum Faktum a des angefochtenen Erkenntnisses den

Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sowohl in objektiver, als auch in subjektiver Hinsicht zu verantworten hat.

Keiner Anfechtung ausgesetzt war dagegen das Faktum b des angefochtenen Erkenntnisses, wonach der Berufungswerber für den Zeitraum Dezember 2003 Lohnabgaben in der Gesamthöhe von € 1.592,60 vorsätzlich nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt hat.

Gleiches gilt für den von Punkt c des angefochtenen Erkenntnis erfassten Vorwurf, wonach er vorsätzlich durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 und 2004, sowie der Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 2003 eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt hat.

Bei den hier angesprochenen Finanzordnungswidrigkeiten ergeben sich die Tatbestandsmerkmale einerseits aus einer GPLA-Prüfung, bei der für den Zeitraum Dezember 2003 die angesprochenen Abfuhrdifferenzen an selbst zu berechnenden Lohnabgaben festgestellt wurden, sowie aus den abgabenrechtlichen Maßnahmen der Abgabenbehörde in Form von Prüfungsveranlassungen, die jeweils in die Erlassung rechtskräftiger Abgabenbescheide mündeten, mit der Feststellung, dass es der Berufungswerber in den verfahrensrelevanten Fällen unterlassen hat, die erforderlichen Abgabenerklärungen einzureichen.

Bereits der Erstsenat ist bei der Beurteilung der subjektiven Tatseite zutreffend davon ausgegangen, dass beim Beschuldigten in Anbetracht seiner fachlichen Qualifikation und seiner beruflichen Erfahrung davon auszugehen ist, dass ihm seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen bekannt waren. Zumal sein steuerliches Verhalten vor dem inkriminierten Zeitraum keinen Anlass zu Beanstandungen gegeben hat, weil er seine steuerlichen Obliegenheiten als Unternehmer ordnungsgemäß erfüllt hat. Schon alleine daraus folgt seine Wissentlichkeit, wobei für die Finanzordnungswidrigkeiten allerdings bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, letzter Satz, FinStrG genügt.

Der Berufungswerber hat daher die ihm zu Last gelegten Finanzvergehen bzw. Finanzordnungswidrigkeiten sowohl in ihrer objektiven, als auch in ihrer subjektiven Ausgestaltung tatbildmäßig zu verantworten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu 2 Jahren zu erkennen.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführtten Abgabenbetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.

Gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe bis zu € 5.000,-- geahndet.

Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geld- bzw. Freiheitsstrafe zu erkennen. Die einheitliche Geld- oder Freiheitsstrafe ist jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht. Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend. Treffen Finanzvergehen zusammen, deren Strafdrohungen sich zum Teil nach einem strafbestimmenden Wertbetrag und zum Teil nach einer absoluten Obergrenze richten, ist als Höchststrafe diejenige Strafdrohung anzusehen, deren Obergrenze die höhere ist (§ 21 leg. cit.).

Die im gegenständlichen Verfahren zulässige Höchststrafe beträgt in Anwendung der §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 und 21 FinStrG insgesamt € 46.365,--.

Gemäß § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters. Bei der Strafbemessung sind die Milderungs- und Erschwerungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Zu berücksichtigen sind ferner die persönlichen Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters.

Das Maß und Gewicht des Mangels des Täters an Verbundenheit mit den rechtlich geschützten Werten und damit der Vorwerfbarkeit seines deliktischen Verhaltens ergibt sich aus der Schwere der Schuld, aus dem Unrechtsgehalt der Tat und ihrem sozialen Störwert. Die Schuld im Sinne des § 23 Abs. 1 FinStrG erhält sohin ihr Maß nicht allein von der ablehnenden inneren Einstellung des Täters gegenüber rechtlich geschützten Werten, sondern auch von der schulhaft begangenen strafbaren Handlung, vom objektiven Gewicht der verschuldeten Tat und damit der Schwere der Rechtsgutbeeinträchtigung.

Die Behörde hat bei der Strafbemessung demnach die Aufgabe, unter Bedachtnahme auf die Vermögens- und Familienverhältnisse des Beschuldigten im Rahmen des gesetzlichen Strafsatzes die dem Unrechts- und Schuldgehalt der Tat angemessene Strafe festzusetzen.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen hat sich der Beschuldigte selbst nie geäußert und sind diese daher weitgehend unbekannt. Aktenkundig ist allerdings seine Tätigkeit als EN. Das am 7. 3. 2006 eröffnete Schuldenregulierungsverfahren wurde nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens am 16. August 2006 aufgehoben. Mit Beschluss vom 29. September 2005 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung abgewiesen. Über die aktuelle Vermögens- und Schuldenlage, sowie über allfällige Sorgepflichten stehen keine näheren Daten zur Verfügung.

Aber selbst wenn der Täter über kein Einkommen und Vermögen verfügt, steht dieser Umstand der Verhängung einer Geldstrafe nicht entgegen. Diese ist in einer Höhe auszusprechen ist, dass sie als solche auch erkannt und wirksam wird und keinen Raum für einen wirtschaftlichen Gewinn lässt. Darüber hinaus ist gegebenenfalls auch auf das Vorliegen von general- oder spezialpräventiven Gründen Bedacht zu nehmen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Bei der finanzstrafrechtlichen Sanktionsfindung ist insofern eine besonders spartenspezifische Zielsetzung zu beachten, als die Täterkalkulation mit einem tatbedingten finanziellen Vorteil einen regelmäßigen wirksamen Tatantreiz darstellt, dem es im Rahmen der einschlägigen Strafrechtspflege zu begegnen gilt.

Im angefochtenen Erkenntnis ist der Spruchsenat bei der Beurteilung der persönlichen Verhältnisse und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Beschuldigten bereits zutreffend von den angesprochenen Kriterien ausgegangen.

Als Milderungsgründe waren die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit sowie das Wohlverhalten des Berufungswerbers bei lange zurückliegenden Tatzeiträumen zu werten, während das Zusammentreffen eines Finanzvergehens mit der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 FinStrG als erschwerend zu berücksichtigen war. Nachdem die individuell konkrete Strafe aber grundsätzlich ihr Maß in der Tat zu finden und solcher Art in Proportion zu deren Schwere zu stehen hat, konnten die vorliegenden Strafzumessungsgründe auch unter Berücksichtigung des Überwiegens der Milderungsgründe bei der gegebenen Täterpersönlichkeit und dem zur Verfügung stehenden gesetzlichen Strafrahmen nicht zu einer Reduktion der Geldstrafe führen, zumal neben generalpräventiven Gründen im Sinne der Erhaltung der allgemeinen Normentreue auch der Umstand zu berücksichtigen war, dass die Geldstrafe ohnehin bereits in einem die Mindestgeldstrafe des § 23 Abs. 4 FinStrG unterschreitenden Ausmaß angesiedelt ist.

Der Berufung war daher aus den genannten Gründen der Erfolg zu versagen.

Die Verfahrenskosten stützen sich auf die Bestimmungen des § 185 FinStrG und bleiben ebenfalls unverändert.

Salzburg, am 13. September 2012