

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in den Finanzstrafsachen gegen

1. Herrn A. B., Wien,

2. die Firma C-GmbH, Wien,

beide vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Robert Igáli-Igálfy, Landstraßer Hauptstraße 34, 1030 Wien,

wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden des Beschuldigten und des belangten Verbandes jeweils vom 12. Februar 2018 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 29. November 2017, SpS 2017, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Jänner 2019 in Anwesenheit des Beschuldigten, dieser auch als Vertreter des belangten Verbandes, des Verteidigers beider Beschuldigten Mag. Robert Igáli-Igálfy, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftührerin zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates (dessen Schulterspruch unverändert bleibt) in seinem jeweiligen Strafausspruch wie folgt abgeändert:

1. a) Herr A. B. wird gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von € 28.000,00 (in Worten: Euro achtundzwanzigtausend) verurteilt.

b) Gemäß § 20 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von 70 Tagen festgesetzt.

c) Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat der Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 sowie die eines allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen.

2. a) Über die C-GmbH wird gemäß §§ 28a Abs. 2, 33 Abs. 5 FinStrG iVm § 4 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) eine Geldbuße in Höhe von € 18.000,00 (in Worten: Euro achtzehntausend) verhängt.

b) Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat der bestrafte Verband die Kosten des Strafverfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 sowie die eines allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist in beiden Fällen nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 29. November 2017, SpS 2017, wurde

A) Herr A. B.(in weiterer Folge auch: der Beschuldigte) schuldig erkannt, (ergänzt: als Geschäftsführer der Firma C-GmbH) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für  
1-12/2014 in Höhe von € 42.417,01  
1-12/2015 in Höhe von € 45.256,23,  
insgesamt € 87.673,24 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Er habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und werde hiefür gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe in der Höhe von € 34.800,00 bestraft.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG werde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 87 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

B) Die C-GmbH sei gemäß § 3 Abs. 2 VbVG dafür verantwortlich, dass durch ihren Entscheidungsträger iSd § 2 Abs. 1 VbVG, A. B., zu Gunsten des Verbandes und unter Verletzung von Verbandspflichten die unter Punkt A.) angeführten Finanzvergehen begangen wurden.

Über die C-GmbH werde daher gemäß § 28a i.V.m. § 34 Abs. 3 FinStrG gemeint wohl richtig: § 33 Abs. 5 FinStrG) eine Verbandsgeldbuße in Höhe von € 28.000,00 verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der bestrafte Verband die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Ad A) Der finanzstrafrechtlich bereits in Erscheinung getretene Beschuldigte ist Geschäftsführer und gibt sein monatliches Einkommen mit € 2.400.-- an. Es treffen ihn Sorgepflichten für ein Kind

Die C-GmbH (FN) wurde mit Gesellschaftsvertrag gegründet. A. B. vertritt die Gesellschaft seit 21.09.1992 selbstständig.

Mit Bericht vom 23.06.2017 wurde eine Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2016 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2014 bis 2015 (Nachschau 1/2017 - 4/2017) abgeschlossen.

Für den Prüfungszeitraum waren weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuerzahlungen geleistet worden.

Bei der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen unter gleichzeitiger Nichtentrichtung der jeweiligen Umsatzsteuervorauszahlungen für die im Spruch bezeichneten Monate hielt der Beschuldigte eine Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen ernstlich für möglich und fand sich damit ab. Die dadurch bedingten Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für die entsprechenden Monate hielt er für gewiss.

Vor Prüfungsbeginn wurde lediglich für das Jahr 2016 (strafbefreien) Selbstanzeige erstattet.

Für die Zeiträume 01-12/2014 und 01-12/2015 waren keine entsprechenden Aufzeichnungen oder Belege vorgelegt worden und mussten daher die Bemessungsgrundlagen anhand vorgelegter Bankbelege im Wege der Schätzung gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) ermittelt werden.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat bekannte sich der Beschuldigte schuldig und führte die gegenständlichen Malversationen auf organisatorische Schwierigkeiten und Überforderung zurück.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes und der langjährigen Beteiligung des A. B. am allgemeinen Wirtschaftsleben als handelsrechtlicher Geschäftsführer einer inländischen Gesellschaft waren ihm die steuerrechtlichen Verpflichtungen hinsichtlich der selbst zu berechnenden Abgaben bekannt, zumal gegen ihn bereits früher Finanzstrafverfahren wegen ähnlicher Vergehen geführt worden waren. Somit ergibt sich auch zwangsläufig die subjektive Tatseite. Wer keine Umsatzsteuervorauszahlungen leistet, weiß eben, dass diese verkürzt werden.

Die strafbestimmenden Wertbeträge resultieren aus den entsprechenden Umsatzsteuernachforderungen am Abgabenkonto.

Rechtlich hat der Spruchsenat erwogen:

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

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, 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 Verhalten des Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht. Es war daher mit einem Schulterspruch vorzugehen.

Nach der Bestimmung des § 33 Abs. 5 FinStrG wird das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 (gemeint wohl: Abs. 2 lit. a) FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe, sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

Bei der Strafbemessung war mildernd: das reumütige Geständnis sowie die teilweise Schadensgutmachung; erschwerend: zwei einschlägige Vorstrafen.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit ist die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruht zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle.

Ad B) Die C-GmbH ist Verband gemäß § 1 Abs. 2 VbVG, A. B. als Geschäftsführer Entscheidungsträger gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 VbVG.

Neben dem Entscheidungsträger ist der Verband gem. § 3 Abs. 1 und 2 VbVG iVm § 28a FinStrG für das begangene Finanzvergehen verantwortlich, zumal die Tat zu seinen Gunsten begangen und dadurch Verbandspflichten verletzt wurden und der Entscheidungsträger rechtswidrig und schulhaft gehandelt hat.

Bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße war mildernd: die Unbescholtenheit des Verbandes, das reumütige Geständnis, die teilweise Schadensgutmachung sowie der Umstand, dass die Tat bereits gewichtige Nachteile für den Verband oder seine Eigentümer nach sich gezogen hat (§ 5 Abs. 3 Z. 6 VbVG); erschwerend: kein Umstand.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit ist die ausgesprochene Verbandsgeldbuße schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruht zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle.“

In der dagegen fristgerecht am 12. Februar 2018 eingekommenen Beschwerde wird von beiden Beschuldigten das Erkenntnis seinem gesamten Umfang an bekämpft und dessen ersatzlose Aufhebung bzw. die Verhängung einer angemessenen Strafe begehrt wie folgt:

"Beschwerdegründe:

Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, Verletzung der Begründungspflicht, mangelnde amtswegige Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes, Fehlen jeglicher Stellungnahme warum gegenständlich Vorsatz und nicht nur mittlere Fahrlässigkeit vorliegen soll uam.

Begründung:

Die C-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag gegründet.

Herr B. bekleidet die Funktion des handelsrechtlichen Geschäftsführers durchgehend seit 21.01.1992 selbstständig, dies seit der Gründung.

A. B. ist auch der Hauptgesellschafter seit Juni 2001, mit einer volleinbezahlten Stammeinlage in der Höhe von ATS 312.500,-.

Beweis: beiliegender Auszug mit historischen Daten vom 12.02.2018

A. B. wurde nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg, als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19/Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde schuldig erkannt, er hätte vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem im § 21 UStG erwähnten Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen von Umsatzsteuern für 01-12/2014 in der Höhe von EUR 42.417,01 sowie für 01-12/2015 in der Höhe von EUR 45.256,23, insgesamt sohin eine Abgabenverkürzung in der Höhe von EUR 87.673,24 bewirkt und dies nicht für möglich, sondern für gewiss gehalten haben.

## II.

Wegen des vorhin genannten Verstoßes wurde nicht nur A. B. zu einer Geldstrafe in der Höhe von EUR 34.800,- bestraft oder im Nichteinbringungsfall mit einer Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 87 Tagen als auch der Verband, die C-GmbH mit einer Verbandsgeldbuße in der Höhe von EUR 28.000,-.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 159 Abs. 1 BAO vom 15.02.2017 ist der Umstand zu entnehmen, dass der bisherige Buchhalter der C-GmbH im Jahr 2016 verstorben ist und die Unterlagen für die Veranlagungsjahre 2014 und 2015 nicht mehr lückenlos vorgelegt werden konnten. Die Ausgabenfakturen sind komplett vorhanden, jedoch ausgabenseitig (Anmerkung: ?) fehlen Belege.

Beweis: Niederschrift vom 15.02.2017

Der in der erwähnten Niederschrift gemeinte Buchhalter trat als Steuerberater auf und war für sämtliche steuerliche Fragen der C-GmbH eingesetzt.

Der in der Niederschrift namentlich nicht genannte Buchhalter namens D. E. war von Juli 2012 bis zu seinem Tod im November 2016 für alle Firmen im Umfeld von Herrn A. B. tätig. Der Geschäftsführer der C-GmbH, A. B. sammelte die Belege und gab sie monatlich zur Aufbuchung Herrn E..

Auch die im Erkenntnis als erschwerend gewerteten finanzstrafrechtlichen Vorstrafen basieren auf Versäumnissen des D. E..

Das Problem war, dass mit Herrn E. ein durchaus freundschaftliches Verhältnis bestand, man die psychischen und gesundheitlichen Probleme des Herrn E. zwar wahrnahm, aber nicht ausreichend würdigte.

Mehrfach wurde seitens Herrn B. die Beendigung der Zusammenarbeit mit Herrn E. in die Wege geleitet. Dieser reagierte darauf, dass er Besserung zusagte und auch kurzfristig tätig wurde.

Die C-GmbH besteht im Wesentlichen aus den handelnden Personen, A. B. und seinem Freund, der seit April 1999 der zweite Gesellschafter der C-GmbH ist.

Beweis: beiliegender Auszug des Firmenbuches mit historischen Daten der C-GmbH

Projektbezogen werden Dienstnehmer von der C-GmbH aufgenommen. Im Jahre 2014 und 2015 waren 3 bis 4 Personen in Teilzeit bzw. Vollzeit beschäftigt.

Tatsache ist jedenfalls, dass der Beschwerdeführer, A. B. sich des Umstandes bewusst ist, dass er zu lange zugesehen hat und den Versprechungen des vermeintlichen Steuerberaters E. Vertrauen schenkte und es letztlich dazu kam, dass für die Jahre 2014 und 2015 keine einzige Umsatzsteuervoranmeldung gelegt wurde.

Durch die Projekte im Softwarebereich „eingedeckt“ und den ständigen Zusagen des Herrn D. E. vertrauend, wurde leider von den Beschwerdeführern nicht entsprechend reagiert.

Nach dem Tod des D. E. wurde die renommierte Steuerberatungskanzlei Dr. P. mbeauftragt, das Versäumte nachzuholen und Aufbuchungen, sofern Buchungsmaterial vorhanden ist, vorzunehmen.

Der Schlussbesprechung vom 15.02.2017 ist jedenfalls der Umstand zu entnehmen, dass mit der Beamtin des Finanzamtes besprochen wurde, dass der Geschäftsführer der C-GmbH mit Hilfe des steuerlichen Vertreters, Dr. P. innerhalb der nächsten drei Monate, also längstens bis 15.05.2017 in Abgleich mit den Vorjahren, einen Vorschlag für die Ausgabenbeträge erarbeiten wird.

Es zeigt sich sohin, dass der Beschwerdeführer sich im gesamten Verfahren kooperativ verhalten hat und die Fehler, die durch Nichtarbeit des vormaligen steuerlichen Vertreters entstanden sind, beheben lassen wollte, dies zu einem Zeitpunkt noch bevor das Finanzamt tätig wurde.

Aus der Sicht der Beschwerdeführer hat der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg nicht ausreichend bei der Bemessung der Geldstrafe berücksichtigt, wie es zu der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Jahre 2014 und 2015 gekommen ist.

Es wurde aus der Sicht des Beschwerdeführer nicht ausreichend berücksichtigt, dass die C-GmbH, vertreten durch den handelsrechtlichen Geschäftsführer A. B. seit 1992 am Markt ist und nachweisen konnte, dass es bis auf zwei Ausreißerfinanzstrafverfahren ihren steuerlichen Verpflichtungen immer entsprochen hat.

Der Umstand, dass Dr. P. zum steuerlichen Vertreter nach Ableben des Herrn D. E. bestellt worden ist, dies zu einem Zeitpunkt als man von einem allfälligen Finanzstrafverfahren noch gar nichts wusste und dieser den Auftrag erhielt, Aufbuchungen vorzunehmen und fehlende Steuererklärungen abzugeben zeigt, dass die verhängte Geldstrafe weit überhöht ist (§ 5 VbVG).

Berücksichtigt wurde auch nicht, dass der Beschwerdeführer A. B. eine Ratenvereinbarung mit dem Finanzamt abgeschlossen hat und wesentliche Beträge der offenen Verbindlichkeit bereits zurückgeführt worden sind.

Neben der Geldstrafe gegen A. B. ging der Spruchsenat auch mit einer Geldstrafe gegen den Verband der C-GmbH in der Höhe von EUR 28.000.- vor.

Doppelbestrafung/Doppelverfolgung - verfassungsrechtlich bedenklich:

Aus der Sicht der Beschwerdeführer liegt gegenständlich eine unzulässige Doppelbestrafung und eine Verletzung des Verbotes der Doppelverfolgung vor.

Zu einer Strafe kann es nur dann kommen, wenn ein Verschulden vorliegt. Das Schuldprinzip ist ein tragender Grundsatz im österreichischen Strafrecht. Der Gesetzgeber hat das Schuldprinzip mehrfach sowohl direkt als auch indirekt im StGB verankert. Das Finanzstrafgesetz wendet ja dort wo es nicht ausreichende Bestimmungen im Gesetzesstext gibt die Regelungen des StGB analog an.

Eine Strafbarkeit kommt nur in Betracht, wenn ein Straftatbestand verwirklichendes Verhalten nicht nur tatbestandsmäßig und rechtswidrig, sondern auch schulhaft (§ 4 StGB) begangen wird. Um schulhaft zu handeln, bedarf es einer inneren Beziehung des Handelnden zum gesetzten Verhalten im Sinne einer persönlichen Vorwerfbarkeit des rechtswidrigen Verhaltens.

Inhalt dieses schuldbegründeten Vorwurfs ist der Vorhalt, man hatte individuell auch anders, nämlich rechtmäßig handeln können.

Gegenständlich wirft der Spruchsenat A. B. als handelsrechtlichem Geschäftsführer vor, dass er auch als Verantwortlicher des Verbandes C-GmbH anders handeln hätte können. Die Handlung des Geschäftsführers ist aber genau die gleiche Handlung des Herrn A. B., die bereits mit einer Primärstrafe geahndet wurde.

Es fragt sich, welches spezielle strafrechtlich relevante Verhalten der juristischen Person C-GmbH zuzurechnen sein soll, wenn nicht jenes, welches ohnehin schon Herrn B. vorgehalten wird.

Möglich wäre, sollte man von Schuld und nicht von Erfolgshaftung sprechen, ein Auswahlverschulden des Geschäftsführers der GmbH. Dies würde aber gegenständlich dazu führen, dass man der GmbH vorwerfen sollte, dass der Mehrheitsgesellschafter nicht sich selbst als Geschäftsführer bestellt hat.

Die Vorwerfbarkeit eines fremden Verhaltens, also einer fremden Schuld (A. B. meldet nicht die Umsätze der C-GmbH) vermag so eine strafrechtliche Schuld im Sinne des § 4 StGB eines Dritten (C-GmbH) nicht zu begründen.

Verfassungsrechtlich unmöglich ist es für fremdes Verschulden schuldrechtlich zu haften. Aus diesem Grund verwirklicht in der Einheitstäterregelung des österreichischen Strafrechtes auch jeder selbst das deliktische Unrecht der Tat und haftet ausschließlich für eigenes Verschulden.

Der strafrechtliche Schuldprinzip wird aus dem Gleichheitssatz und dem diesen innewohnenden Sachlichkeitsgebot sowie auf dem Artikel 91 Abs. 2 und Artikel 142 BVG abgeleitet. Ebenso wird aus dem Artikel 6 Abs. 2 EMRK ein verankertes Gebot der Unschuldsvermutung gefolgert, dass eine Strafe ohne Berücksichtigung der Schuld des Täters nicht zulässig ist.

Kurz gesagt ist es verfassungsrechtlich nicht zulässig aus der Sicht der Beschwerdeführer, neben Herrn A. B. den Verband C-GmbH noch zusätzlich zu bestrafen. Der Gesetzgeber hat die Verwendung des Begriffes der Strafe bzw. der Strafbarkeit im Zusammenhang mit dem VbVG bewusst vermieden. Das Gesetz spricht nur von Verantwortlichkeit aber nicht von Strafe.

Ein eigener strafrechtlicher Vorwurf ist der juristischen Person, C-GmbH gegenständlich nicht zu machen.

Das Säumnis der Einzelperson, A. B. ist nicht doppelt zu verwerten und nicht doppelt zu verfolgen.

Noch dazu wird im gegenständlichen Fall hier ein Verband zusätzlich belangt, der im Wesentlichen aus der handelnden Person A. B. mit dem Mitgesellschafter besteht. Die Strafe gegen Herrn A. B. trifft direkt den Verband und die Strafe gegen den Verband trifft direkt Herrn A. B..

Bei der Strafbemessung wurde auch nicht berücksichtigt, dass der Verband schon vor der Tat Vorkehrungen zur Verhinderung weiterer Taten getroffen hat oder der Verband wesentliche Schritte zur zukünftigen Verhinderung ähnlicher Taten unternommen hat (siehe § 5 VbVG).

Wie bereits vorhin ausgeführt und auch aus dem Finanzamtsakt ersichtlich, war Dr. P. bereits vor Einleitung des Finanzstrafverfahrens von Herrn A. B. als auch vom Verband damit beauftragt, die Säumnisse des vormaligen vermeintlichen Steuerberaters, D. E. zu bearbeiten und fehlende Steuererklärungen nachzubringen.

Beweis: Handakt des Finanzamtes

Des Weiteren wird hinsichtlich der Finanzstrafe auch darauf hingewiesen, dass nach der Meinung der Beschwerdeführer der Spruchsenat die neue Rechtslage ab 01.01.2016 zu Unrecht nicht berücksichtigt hat.

Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG sind Altfälle, also solche deren Tatbestand vor dem 01.01.2016 verwirklicht worden ist, aufgrund des gebotenen Günstigkeitsvergleiches der neuen Rechtslage zu unterwerfen. Die neue Rechtslage sieht vor, dass die sogenannte mittlere Fahrlässigkeit straflos bleibt und erst die grobe Fahrlässigkeit finanzstrafrechtlich zu berücksichtigen ist.

Gegenständliches zu prüfen, ob neben den verfassungsrechtlichen Bedenken auch grobe Fahrlässigkeit der juristischen Person vertreten durch A. B. gegeben ist, hat der Spruchsenat unterlassen.

Wie gesagt das Verschulden der Einzelperson, A. B. darf nicht ein zweites Mal als Verschulden der juristischen Person, C-GmbH gewertet werden.

Ein anderes Verschulden, welches den Grad der groben Fahrlässigkeit überschreitet, ist gegenständlich nicht erkennbar und aus der Begründung des bekämpften Erkenntnisses des Spruchsenates auch nicht ersichtlich.

Im Hinblick auf obige Ausführungen werden folgende Anträge gestellt:

Das bekämpfte Erkenntnis ersatzlos aufzuheben und jedenfalls eine mündliche Verhandlung durchzuführen.“

In der mündlichen Verhandlung am 15. Jänner 2019 wurde die Beschwerde auf eine Strafbeschwerde gegen die Höhe der verhängten Strafen eingeschränkt.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

#### **Rechtslage:**

*Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 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 § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.*

*Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

#### **Teilrechtskraft:**

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Bereich des Finanzstrafrechtes eine Teilrechtskraft hinsichtlich des Ausspruches von Schuld einerseits und Strafe andererseits rechtlich möglich (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0293). Die vorliegende Beschwerde wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung explizit eingeschränkt und richtet sich ausschließlich gegen die Höhe der ausgesprochenen Geldstrafe bzw. Geldbuße. Damit ist jedoch hinsichtlich der Frage der Strafbarkeit der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. §§ 28a, 33 Abs. 2 lit. a FinStrG iVm §§ 2,3 VbVG laut angefochtenem Erkenntnis Teilrechtskraft eingetreten.

Erwächst nämlich der Schulterspruch der Finanzstrafbehörde mangels Bekämpfung in (Teil-)Rechtskraft, so ist er nicht mehr Gegenstand des Beschwerdeverfahrens; das Bundesfinanzgericht ist vielmehr an diesen Schulterspruch gebunden (vgl. VwGH 29.6.1999, 98/14/0177).

Es war daher nur eine Prüfung der Höhe der als zu hoch bezeichneten Strafen vorzunehmen.

### **Objektive Tatseite:**

Der objektive Tatbestand ergibt sich aus dem Bericht der Außenprüfung bei der C-GmbH vom 23. Juni 2017, ABNr. 12, wonach die Umsatzsteuern der Jahre 2014 und 2015 geschätzt werden mussten, da Originalbelege aufgrund des Ablebens des ehemaligen Buchhalters im November 2016 nicht (mehr) auffindbar waren. Die Nachforderung für das Jahr 2014 ergab einen Umsatzsteuerbetrag von € 42.417,01; die Nachforderung für das Jahr 2015 ergab einen Umsatzsteuerbetrag € 45.256,23. Die Höhe der Nachforderungen war im gesamten Verfahren unstrittig, zumal im Abgabenverfahren Rechtsmittelverzicht abgegeben wurde, sodass diese Beträge unbedenklich als objektive Tatseite der Strafbemessung zugrunde gelegt werden können.

Weder für 2014 noch für 2015 wurden Jahresumsatzsteuererklärungen zu den gesetzlichen Abgabeterminen eingereicht. Daher stellt sich die Frage, welches Finanzvergehen zu bestrafen wäre.

In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass die Rechtsmittelbehörde eine von der Finanzstrafbehörde (erster Instanz) nicht gebotene Begründung nachholen darf und dabei auch Tatsachen zu berücksichtigen hat, die ihr während des Rechtsmittelverfahrens bekannt geworden sind (vgl. VwGH 03.07.2003, 2003/15/0047; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0228; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0122).

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer 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.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG machte sich eine derartige Person einer dazu in Scheinkonkurrenz stehenden weiteren Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch - die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche

Veranlagungsjahr mit Null oder einem zu niedrigen Betrag anstrebt, indem sie beispielsweise die Einreichung der Steuererklärung unterlässt oder in dieser einen zu niedrigen Steuerbetrag deklariert, in der Hoffnung, das Finanzamt würde ihren Angaben Glauben schenken (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

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 (siehe dazu im Detail zuletzt VwGH 22.10.2015, Ro 2015/16/0029), soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn eine Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 leg. cit. wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine - durch die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (vgl. etwa VwGH 4.2.2009, 2007/15/0142, VwGH 3.9.2008, 2008/13/0076, und VwGH 30.1.2001, 2000/14/0109, VwSlg 7.580/F).

Weder dem Strafakt noch der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat sind Aussagen zu entnehmen, weshalb die monatlichen Umsatzsteuerverkürzungen nicht als versuchte Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer gewertet wurden.

Aus dem Verhalten des belangten Verbandes bzw. des Beschuldigten als dessen Entscheidungsträger in den Jahren vor den hier angeschuldeten Jahren 2014 und 2015 ist jedoch abzuleiten, dass es der Beschuldigte offensichtlich jeweils auf eine Schätzung der Jahresumsatzsteuer durch das Finanzamt ankommen ließ. So erging jeweils als Folge der Nichtabgabe der Jahreserklärung vom Finanzamt zur Umsatzsteuer für das Jahr 2010 am 18. Juli 2012 ein Schätzungsauflage, der Erstbescheid erging am 30. Jänner 2013 (und wurde mit Berufung vom 1. März 2013 angefochten), für das Jahr 2011 am 23. November 2012 ein Schätzungsauflage, der Erstbescheid erging am 30. Jänner 2013 (auch dieser wurde mit Berufung vom 1. März 2013 angefochten), für das Jahr 2012 am 25. April 2014 ein Schätzungsauflage, der Erstbescheid erging am 29. September 2014, für das Jahr 2013 am 16. Februar 2015 ein Schätzungsauflage, der Erstbescheid erging am 10. Oktober 2016. Für das Jahr 2014 erging am 20. Juli 2016 ein Schätzungsauflage, der als Folge der Außenprüfung storniert wurde.

Daraus kann nur der Schluss gezogen werden, dass der Beschuldigte damit rechnete, dass die Jahresumsatzsteuer jeweils in ihrer richtigen Höhe geschätzt wurde. Wenn er der Ansicht war, dass diese zu hoch geschätzt wurde, hat er - wie bei den Jahren 2010 und 2011 - ein Rechtsmittel eingebracht. Die Bescheide 2012 und 2013 wurden nicht

beeinsprucht. Eine Prüfung, ob allenfalls in den Bescheiden 2012 und 2013 die Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden, war nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

Damit steht jedoch für den erkennenden Senat fest, dass der Vorsatz des Beschuldigten nicht auf die (versuchte) Verkürzung der jeweiligen Jahresumsatzsteuer gerichtet gewesen sein kann, da er offensichtlich mit einer entsprechenden Schätzung rechnete. Somit liegt - auch wenn dem Akt bisher eine entsprechende Begründung gefehlt hat - in objektiver Hinsicht eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG der Monate 1-12/2014 und 1-12/2015 vor.

Zu den Beschwerdeeinwendungen, es wären die steuerlichen Verpflichtungen (bis auf die zwei Ausreißerfinanzstrafen) erfüllt worden ist schon auf die jeweils notwendigen Schätzungen der Vorjahre hinzuweisen, die nur aufgrund der Untätigkeit der Nichteinreichung der Jahressteuererklärungen erforderlich waren. Weshalb die entsprechenden Finanzvergehen der Jahre 2010 bis 2013 nicht weiter verfolgt wurden, ist hier nicht zu prüfen.

Die strafbestimmenden Wertbeträge können als objektive Tatseite unbedenklich der Strafbemessung zugrunde gelegt werden.

### **Subjektiven Tatseite:**

Aufgrund der Einschränkung auf eine Strafbeschwerde ist zur subjektiven Tatseite (Teil-)Rechtskraft eingetreten und war damit nicht mehr Gegenstand einer weiteren Prüfung. Für den erkennenden Senat war dadurch die für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geforderte subjektive Tatseite gegeben.

Soweit auf eine grobe Fahrlässigkeit bzw. die Anwendung des Günstigkeitsvergleiches verwiesen wird ist festzuhalten, dass diese Schuldform nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist und daher ein Günstigkeitsvergleich nicht anzustellen war. Es ist müßig darüber zu diskutieren, im Erkenntnis auch Entscheidungsgründe darüber aufzunehmen, ob sich der Spruchsenat mit dem Vorliegen von grober Fahrlässigkeit befasst hätte, da dem Erkenntnis eindeutig zu entnehmen ist, dass der Senat von wissentlicher Tatbegehung ausgegangen ist: " *Wer keine Umsatzsteuervorauszahlungen leistet, weiß eben, dass diese verkürzt werden*".

### **Strafbemessung:**

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

§ 23 Abs. 2 FinStrG: 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.

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

*§ 23 Abs. 4 FinStrG: 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.*

*Gemäß § 33 Abs. 5 erster Satz FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschriften) geahndet.*

Hat ein Täter wie im gegenständlichen Fall durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben und auch verschiedener Art begangen, ist gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG dabei auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei die Summe der sich aus den strafbestimmenden Wertbeträgen ergebenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

Gemäß der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sind.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat beim Beschuldigten als mildernd das reumütige Geständnis sowie die teilweise Schadensgutmachung, erschwerend zwei einschlägige Vorstrafen.

Soweit in der Beschwerde bemängelt wird, es wäre nicht berücksichtigt worden, dass der Beschuldigte eine Ratenvereinbarung mit dem Finanzamt abgeschlossen und wesentliche Beträge der offenen Verbindlichkeit bereits zurückgeführt hat, ist festzuhalten, dass dies - entgegen der Vermutung des Beschuldigten - als teilweise Schadensgutmachung als mildernd gewertet wurde.

Aus dem Akt ergibt sich, dass die Umsatzsteuer 2014 und 2015 von gesamt € 85.673,24 zunächst von der Einbringung ausgesetzt wurden. Durch die Quotenzahlung laut Sanierungsplan wird eine vollständige Schadensgutmachung (aufgrund der Verrechnungsvorschriften werden die Quotenzahlungen auf die älteste Abgabenschuld gebucht, sodass die Umsatzsteuer 2014 von aktuell € 416,38 und die Umsatzsteuer 2015 von € 45.256,23 damit abgedeckt sein werden) erfolgen, sofern die Sanierungsquote auch zur Gänze bedient wird. Die Zahlung vom 20. Juni 2018 von € 37.845,55 (= 17% vom gesamten Abgabenrückstand von € 222.620,89 vom 24.5.2018) ist schon als Schadensgutmachung zu werten.

Als weiterer Milderungsgrund ist gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG zu berücksichtigen, dass es sich schließlich nur um vorübergehende Verkürzungen handeln wird, da aufgrund der Verbuchung der Quote auf die älteste Abgabenschuld die Umsatzsteuern getilgt sein

werden, da im Insolvenzverfahren zumindest die Voraussetzungen dafür geschaffen wurden.

Der Beschuldigte hat trotz Kenntnis der Untätigkeit von D. E. in den Jahren 2014 und 2015 zu lange tatenlos zugesehen, dass keine Umsatzsteuervoranmeldungen (oder auch Jahresumsatzsteuererklärungen) eingereicht wurden und selbst auch keine Umsatzsteuervorauszahlungen durchgeführt. Durch ein früheres Handeln beim Vertreterwechsel hätte der Beschuldigte die Folgen der Tat möglicherweise vermeiden können.

Vom Spruchsenat wurden zwei Vorstrafen als erschwerend gewertet:  
eine Strafverfügung vom 26. August 2014, Strafnummer 2013, wegen nicht fristgerechter Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen 04-07/2013 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, Geldstrafe von € 1.500,00 (Geldstrafe entspricht 18,60 % des Strafrahmens von € 8.065,54) oder 5 Tage Ersatzfreiheitsstrafe sowie  
eine Strafverfügung vom 5. März 2015, Strafnummer 007, wegen nicht fristgerechter Entrichtung von Lohnabgaben 01/2012-04/2014 sowie Umsatzsteuervorauszahlungen 01/2013 - 7/2014 (bei der Firma G-GmbH, daher keine Konkurrenz) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, Geldstrafe von € 2.700,00 (Geldstrafe entspricht 18,46 % des Strafrahmens von € 14.623,12) oder 9 Tage Ersatzfreiheitsstrafe verurteilt.

Als erschwerend kommt auch der oftmalige Tatentschluss bei 24 Teiltaten hinzu.

Zu Gunsten des Beschuldigten ist auch das sozialadäquate Bemühen zu werten, dem schwer erkrankten Freund und Buchhalter E. die berufliche Perspektive offen zu halten und ihn trotz seiner Untätigkeit (noch) nicht zu kündigen.

Schließlich war die in der mündlichen Verhandlung bekannt gegebene geänderte persönliche wirtschaftliche Lage zu berücksichtigen, wonach dem Beschuldigten aktuell netto € 1.200,00 monatlich zur Verfügung stehen und er Schulden von rund € 150.000,00 hat bei einer Sorgepflicht für ein Kind.

Unter Berücksichtigung dieser Strafzumessungsgründe erscheint bei einem Strafrahmen von € 175.346,48 eine Geldstrafe von € 28.000,00 für den Beschuldigten als angemessen. Einer weiteren Reduzierung stehen jedoch sowohl spezialpräventive Gründe - die zwei oben dargestellten Bestrafungen waren offenbar nicht ausreichend geeignet, ihn von weiterem steuerunehrlichen Verhalten gebührend abzuhalten - als auch generalpräventive Gründe entgegen, um auch mögliche Täter in vergleichbaren Situationen von derartigen Handlungen abzuhalten.

Unter den gleichen Strafbemessungsgründen war die Ersatzfreiheitsstrafe des Erstbeschuldigten mit 70 Tagen neu zu bemessen. Dabei kommt den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

## **Kostenentscheidung**

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

## **Zahlungsaufforderung:**

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterungen wären beim Finanzamt einzubringen.

## **Zur Unzulässigkeit 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.

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu klären, die in der höchstgerichtlichen Judikatur nicht schon eindeutig geklärt sind.

Wien, am 15. Jänner 2019