



## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat (Wien) 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und KomzIR. Gottfried Hochhauser als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Rechtsanwälte Bachmann & Bachmann, 1010 Wien, Opernring 8, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 24. Oktober 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 5. September 2007, SpS, nach der am 20. Mai 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis, welches im Übrigen unverändert bleibt, im Strafausspruch aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst erkannt:

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Berufungswerber (Bw.) eine Geldstrafe in Höhe von € 45.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 55 Tagen verhängt.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. September 2007, SpS, wurde der Bw. der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH vorsätzlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 1-12/2004 in Höhe von € 102.967,00 und für 1-12/2005 in Höhe von € 612.011,00 sowie für 1-7/2006 Lohnsteuer in Höhe von € 121.989,00 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen in Höhe von € 52.972,00 nicht spätestens am fünften Tag nach jeweils eingetretener Fälligkeit entrichtet habe.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG, wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 72.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Fa. X-GmbH gewesen wäre, über deren Vermögen mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Oktober 2006 das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei.

Aus den eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2004 und 2005 hätten sich die im Spruch des Erkenntnisses angeführten Nachforderungen, die auf unterjährige Minderentrichtung zurückzuführen seien, ergeben.

Mit einer den Voraussetzungen des § 29 FinStrG entsprechenden Selbstanzeige wären die Abgabenerklärungen nicht verbunden gewesen.

Hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben für 1-6/2006 sei aus den Gebarungsdaten ersichtlich, dass diese erst mit 20. September 2006, also verspätet, zur Nachmeldung gelangt seien. Eine unmittelbare Nachentrichtung sei nicht erfolgt, auch hier fehle eine den Voraussetzungen des § 29 FinStrG entsprechende Selbstanzeige.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren liege eine vom Verteidiger eingebrachte schriftliche Rechtfertigung vor, in der ein vorsätzliches Verhalten des Bw. in Abrede gestellt und auf Mitteilungen der zuletzt tätigen steuerlichen Vertretung Bezug genommen werde. Es müsse festgehalten werden, dass darin neben theoretischen Ausführungen über das Zustandekommen von Nachforderungen im Rahmen der Erstellung der

Umsatzsteuerjahreserklärungen auch die Aussage enthalten sei, dass die Ursachen für das Zustandekommen der Nachforderung für 2004 nicht bekannt seien.

Diese Verantwortung habe der Bw. letztlich auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat aufrecht erhalten.

Nach Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmung stellte der Spruchsenat fest, dass das Verhalten des Bw. das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle.

Insbesondere habe die Argumentation des Bw., es mangle ihm an der subjektiven Tatseite, den Spruchsenat nicht überzeugen können, bestehe diese im Fall des § 49 FinStrG lediglich in einer billigenden Inkaufnahme der verspäteten Entrichtung der entsprechenden Abgaben und es wäre dies vom Bw. ja auch explizit zugestanden.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit des Bw., eine Mitwirkung an der Feststellung des Umfanges der Verfehlung sowie die Bereitschaft zur teilweisen Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen keinen Umstand an. Der gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG iVm § 34 Abs. 1 Z. 18 StGB geltend gemachte Milderungsgrund liege nicht vor.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 24. Oktober 2007, mit welcher eine vorsätzliche Handlungsweise des Bw. in Abrede gestellt und beantragt wird, von der Verhängung einer Strafe abzusehen bzw. in eventu eine milde Strafe zu verhängen.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nur vorsätzlich begangen werden könne. Der Bw. habe jedoch keinesfalls vorsätzlich am fünften Tag nach jeweils eingetretener Fälligkeit der Zahlungen deren Entrichtung unterlassen.

Im Zusammenhang mit der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG komme es darauf an, dass sich der Vorsatz von vorn herein auf die Fristversäumung beziehe. Ein „dolus superveniens“, der bei Dauerdelikten relevant sein könne, führe bei der gegenständlichen Finanzordnungswidrigkeit zu keiner Strafbarkeit. Wenn ein Steuerpflichtiger zunächst völlig unwissentlich durch eine unrichtige Steuererklärung eine Verkürzung herbeiführe, den Fehler nachträglich entdecke und ihn jetzt absichtlich bestehen lasse, so könne er nur wegen der unterlassenen Anzeige des Fehlverhaltens nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG bestraft werden.

In der Begründung des berufsgegenständlichen Erkenntnisses werde als Indiz für das Vorliegen des Vorsatzes des Bw. auch auf die nicht unmittelbare Nachentrichtung abgestellt. Dies wäre allenfalls als "dolus superveniens" zu werten, was bei der gegenständlichen Finanzordnungswidrigkeit unbeachtlich sei.

Darüber hinaus begründe die belangte Behörde den Vorsatz des Bw. lediglich damit, dass in der schriftlichen Rechtfertigung vom 30. Mai 2007 auch die Aussage enthalten sei, dass die Ursache für das Zustandekommen der Nachforderung für 2004 nicht bekannt wäre und dass vom Bw. auch explizit zugestanden worden sei, es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden zu haben, die Abgaben verspätet zu entrichten.

Beides sei unrichtig und entspreche nicht der Aktenlage: Es sei in der Rechtfertigung vom 30. Mai 2007 weder die Aussage enthalten, dass die Ursache für das Zustandekommen der Nachforderung für 2004 nicht bekannt sei noch werde vom Einschreiter explizit zugestanden, er habe es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, die Abgaben verspätet zu entrichten.

Vielmehr sei bereits in der schriftlichen Rechtfertigung vom 30. Mai 2007 vorgebracht und belegt worden, dass der Hauptgrund der Umsatzsteuernachzahlungen 1-12/2005 in Buchungssirrtümern des ehemaligen steuerlichen Vertreters gelegen sei und dem Bw. aufgrund der komplizierten und zeitaufwändigen Umsatzsteuerverprobungen sich ergebende Beträge nicht fristgerecht bekannt gewesen wären.

Mit diesem Vorbringen habe sich der Spruchsenat in der berufsgegenständlichen Entscheidung nicht einmal auseinandergesetzt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Finanzstraßbehörde verpflichtet, den Sachverhalt und allfällige Widersprüchlichkeiten zu klären, was sie im gegenständlichen Fall unterlassen habe. Vielmehr habe die belangte Behörde dem Erkenntnis – wie zuvor bereits ausgeführt – einen unrichtigen Sachverhalt zugrunde gelegt.

Hätte die belangte Behörde den vorgebrachten Sachverhalt ihrer Entscheidung zugrunde gelegt, dann hätte diese auf ein anderes Ergebnis gelangen müssen, nämlich dass der Bw. nicht vorsätzlich die Abgaben verspätet entrichtet habe.

Des Weiteren werde vom Spruchsenat lediglich behauptet – ohne dies zu begründen –, dass der vom Bw. vorgebrachte Strafmilderungsgrund des § 23 Abs. 2 FinStrG iVm § 34 Abs. 1 Z. 18 StGB nicht vorliege und folglich sei dieser bei der Strafbemessung unrichtigerweise auch nicht berücksichtigt worden.

Außerdem habe der Bw. bereits am 25. Jänner 2006 und am 14. Februar 2006 ein Ansuchen um Zahlungserleichterung in Form von Ratenzahlungen beim zuständigen Finanzamt gestellt, die ebenfalls bei der Strafbemessung als Milderungsgrund zu berücksichtigen seien.

Darüber hinaus sei bei der Strafbemessung weiters als mildernd zu berücksichtigen, dass über die Fa. X-GmbH am 20. Oktober 2006 der Konkurs eröffnet und dass sein Unternehmen geschlossen worden sei. Der Einschreiter kämpfe seitdem mit hohen finanziellen Einbussen und habe Unterhaltspflicht für drei Kinder und die Ehefrau. Der Bw. sei finanzstrafrechtlich unbescholten.

Zum Zwecke der genauen Ermittlung der monatlichen Verkürzungsbeträge und der Gründe für die Entstehung der Restschulden laut Umsatzsteuererklärungen 2004 in Höhe von € 102.967,00 und 2005 in Höhe von € 612.011,00 wurde der Bw. aufgefordert, eine monatliche Aufstellung der Umsatzsteuerdaten (Umsätze getrennt nach steuerpflichtigen und steuerfreien, steuerpflichtige Umsätze getrennt nach Steuersätzen, monatliche Vorsteuerbeträge etc.) für die Monate Jänner 2004 bis Dezember 2005, und zwar wie sich diese aus der den Umsatzsteuerjahreserklärungen der Fa. X-GmbH zugrunde liegenden Buchhaltung gegenübergestellt den Umsatzsteuerdaten laut den für diese Zeiträume abgegebenen (teilweise unrichtigen) Umsatzsteuervoranmeldungen ergeben. Weiters wurde der Bw. ersucht, die Gründe für diese Differenzen darzustellen.

Nach Gewährung einer Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhaltes und zur Vorlage der Unterlagen wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben des Verteidigers vom 13. März mitgeteilt, dass die gewünschte monatliche Aufstellung leider nicht möglich sei, da durchschnittlich mehr als 2.000 Buchungszeilen monatlich umfasst gewesen seien und daher mit einem exzessiven Aufwand verbunden wäre. Die steuerliche Vertretung übermittle jedoch eine Aufstellung der Abschlussbuchungen zum 31. Dezember 2005.

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

*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 Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.*

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall die objektive Tatseite der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG dahingehend, dass die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben nicht spätestens bis zum 5. Tag nach

jeweiliger Fälligkeit gemeldet oder entrichtet wurden. Dazu ist auszuführen, dass die der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Selbstbemessungsabgaben auf der eigenständigen Offenlegung der geschuldeten Beträge durch die Firma X-GmbH beruhen und sich im gesamten Verfahren keinerlei Zweifel hinsichtlich der Richtigkeit der verspäteten Selbstbemessungen ergaben.

Einzige Tatbestandsvoraussetzung einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG in subjektiver Hinsicht ist die vorsätzliche Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben, im gegenständlichen Fall der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner 2004 bis Dezember 2005 sowie der Lohnabgaben (L, DB, DZ) Jänner bis Juli 2006, bis zum 5. Tag nach jeweiliger Fälligkeit. Ob den Bw. ein Verschulden an der nicht zeitgerechten Meldung dieser Abgaben traf, ist nicht tatbestandsrelevant.

Während der Bw. im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren und auch im schriftlichen Berufungsvorbringen eine vorsätzlich verspätete Entrichtung der gegenständlichen Abgaben in Abrede stellte und die nachträglich offen gelegten Umsatzsteuerrestschulden mit Buchungssirrtümern des ehemaligen Steuerberaters rechtfertigte, räumte er eine solche im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat letztlich ein und begründete diese mit nachvollziehbaren finanziellen Problemen, welche letztlich zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Firma X-GmbH am 20. Oktober 2006 führten.

Die subjektive Tatseite der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG kann daher zweifelsfrei als erwiesen angenommen werden.

Der Bw. ist jedoch mit seiner Strafberufung aus folgenden Gründen im Recht.

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

Aus dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates ist ersichtlich, dass dieser von den Milderungsgründen der Unbescholtenheit des Bw., seiner Mitwirkung an der Feststellung des Umfanges des Verfehlungs und von seiner Bereitschaft zur teilweisen Schadensgutmachung ausgegangen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht darüber hinaus den weiteren Milderungsgrund einer nunmehr voll inhaltlich geständigen Rechtfertigung des Bw., welche im Bezug auf die vorsätzliche Nichtentrichtung der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben auch

erstinstanzlich bereits gegeben war und vom Spruchsenat bei der Strafbemessung nicht berücksichtigt wurde, als weiteren zusätzlichen Milderungsgrund gegeben an. Auch ist die eigenständige und richtige Offenlegung der gegenständlichen Selbstbemessungsabgaben im Rahmen einer (nicht strafbefreienden) Selbstanzeige sowie auch der Umstand, dass der Bw., ohne sich persönliche Vorteile zu verschaffen, aus einer wirtschaftlichen Notsituation der GmbH heraus gehandelt hat, ebenfalls zu seinen Gunsten ins Kalkül zu ziehen.

Weiters enthält das erstinstanzliche Erkenntnis keinerlei Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen und zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw.

Nach den Feststellungen des Berufungssenates im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung ist von einer sehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bw. auszugehen. Er bezieht derzeit als Angestellter einer Baufirma ein monatliches Nettogehalt von € 1.691,00 und beziffert seine persönlichen Schulden, welche er zur Finanzierung des Zwangsausgleiches eingegangen ist, mit ca. € 400.000,00. Zudem treffen ihn Sorgepflichten für drei Kinder im Alter zwischen 10 und 15 Jahren.

Die genannten zusätzlichen Milderungsgründe und die erstinstanzliche nicht berücksichtigten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. rechtfertigen eine Herabsetzung der Geldstrafe auf das aus dem Spruch ersichtliche Ausmaß.

Auch die nunmehr vermindernd bemessene Ersatzfreiheitsstrafe entspricht dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe.

Zu Recht ist der Spruchsenat nicht vom Milderungsgrund des längeren Zurückliegens der Taten bei zwischenzeitigem Wohlverhalten (§ 23 Abs. 2 FinStrG iVm. § 34 Abs. 1 Z 18 StGB) ausgegangen, da im gegenständlichen Fall die letzte Tathandlung in der Nichtentrichtung der Lohnabgaben für den Monat Juli 2006 bis zum 5. Tag nach Fälligkeit (20. August 2006) gelegen ist und daher im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidungsfällung erst ca. 1 Jahr zurück lag und der Bw. zudem ab Konkurseröffnung am 20. Oktober 2006 auch keine Möglichkeit gehabt hätte, ein deliktisches Verhalten zu setzen, zumal er nunmehr, nach Aufhebung des mit Zwangsausgleich abgeschlossenen Konkursverfahrens, ausschließlich nichtselbständig tätig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Mai 2008