



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Finanzstrafsenat 6

GZ. FSRV/0006-S/07

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 6 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Gerald Daniaux sowie die Laienbeisitzer Dr. Johannes Dock und Mag. Bernadette Gromaczkiwicz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen h, vertreten durch Ramsauer, Rechtsanwälte GmbH, 5020 Salzburg, Rochusgasse 4, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a Finanzstrafgesetz (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG über die Berufung der Beschuldigten vom 23. Jänner 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. Dezember 2006, StrNr. 2006/00000-001, nach der am 30. September 2008 in Anwesenheit der Beschuldigten, des Amtsbeauftragten Mag. Wolfgang Pagitsch, sowie der Schriftführerin Ulrike Kranzinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung der Beschuldigten wird Folge gegeben und die bekämpfte erstinstanzliche Entscheidung in ihrem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass die gemäß §§ 33 Abs.5, 49 Abs.2 FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG zu verhängende Geldstrafe auf

€ 10.000,00

(in Worten Euro zehntausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit vorzuschreibende Ersatzfreiheitsstrafe auf

drei Wochen

verringert werden.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 5. Dezember 2006, StrNr. 2006/00000-001, hat der Spruchsenat als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz die Berufungswerberin für schuldig erkannt, weil sie als verantwortliche Geschäftsführerin der c Handels GmbH beim Finanzamt Salzburg-Stadt vorsätzlich

1) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen, nämlich durch deren Nichtabgabe, Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für die Zeiträume Mai, Juli, August, Oktober, November, Dezember 2005 und Jänner 2006 in Höhe von insgesamt € 61.249,66 bewirkt, und zwar betreffend Mai 2005 in Höhe von € 10.000,00, betreffend Juli und August 2004 in Höhe von € 20.000,00, betreffend Oktober bis Dezember 2005 in Höhe von € 23.749,66, sowie Jänner 2006 in Höhe von € 7.500,00, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

2) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich Lohnsteuern für den Zeitraum 01-09/2005 in Höhe von € 3.273,40 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für 2004 in Höhe von € 583,30 und für 2005 in Höhe von € 2.196,10, insgesamt somit in Höhe von € 6.052,80, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) und hiedurch

zu 1) Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG und

zu 2) Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen habe.

Aus diesem Grund wurde über sie gemäß §§ 33 Abs.5 und 49 Abs.2 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 25.000,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 2 Monaten ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,00 bestimmt.

Gemäß § 28 Abs.1 FinStrG wurde die Haftung der nebenbeteiligten d, für die verhängte Geldstrafe zur ungeteilten Hand mit der Beschuldigten ausgesprochen.

Der Entscheidung des Erstsenaates liegen im Wesentlichen folgende Feststellungen zugrunde:

Die Beschuldigte sei seit dem Jahr 2000 Geschäftsführerin der c Handels GmbH in Salzburg, welche den Textilhandel mit hochpreisiger Bekleidung betreibe.

Die Beschuldigte sei bereits mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 4. Juli 2005 wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von € 8.000,00 verurteilt worden. Damals habe sie sich auf Probleme mit ihrem damaligen Steuerberater, der auf Grund von offenen Honorarforderungen seinen Verpflichtungen, insbesondere betreff die Ermittlung der Umsatzsteuerzahllasten nicht nachgekommen sei, berufen.

Der Beschuldigten seien im gesamten inkriminierten Zeitraum ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen bekannt und auch bewusst gewesen. Sie habe auch gewusst, dass ihr damaliger Steuerberater auf Grund der bestehenden Honorarrückstände keine Leistungen erbrachte, insbesondere also keine Umsatzsteuerzahllasten errechnete. Sie habe einfach zur Kenntnis genommen, dass für die Zeiträume 05/2005 und 07-08/2005 keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet würden. Das Unternehmen habe sich damals in erheblichen finanziellen Schwierigkeiten befunden, auf die der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 12. April 2006 selbst hingewiesen hätte. Darüber hinaus sei der Beschuldigten von ihrer Hausbank der Kontorahmen gesenkt worden, sodass sie Schwierigkeiten gehabt hätte, Zahlungen zu leisten. Es könne allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass sie sich zum damaligen Zeitpunkt darauf verlassen habe, der damalige Steuerberater werde Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben. Für die Zeiträume 10-12/2005 und 01/2006 habe die Hausbank mangels Kontendeckung die Durchführung der Überweisungsaufträge betreff die Umsatzsteuerzahllasten verweigert. Darum habe sich aber weder die Beschuldigte noch deren die Umsatzsteuerzahllasten für diese Zeiträume berechnende Freundin gekümmert.

Auszugehen sei ferner davon, dass die Hausbank die Beschuldigte von der Nichtdurchführung der Aufträge informiert habe. Zwischenzeitlich sei die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2005 abgegeben worden, aus welcher sich gegenüber der durch das Finanzamt erfolgten Schätzung eine um € 11.235,47 geringere Umsatzsteuerzahllast ergeben habe. Es könne aber nicht festgestellt werden, auf welche konkreten Zeiträume diese Differenzen entfallen würden.

Zu Beginn der abgabenrechtlichen Prüfung vom 12. April 2006 seien die Umsatzsteuervoranmeldungen 10-12/2005 in Form einer Selbstanzeige dem Prüfer übergeben worden. Der Zeitraum 01/2006 sei geschätzt worden. Zeitgleich sei ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden, das von der Abgabenbehörde bewilligt worden sei. Das Ratenzahlungsansuchen sei dezidiert für den "gesamten aushaftenden Rückstand" beantragt worden, nicht nur für die Zeiträume 10-12/2005 und 01/2006. Daher

seien die anschließend folgenden Ratenzahlungen beim ältesten Rückstand zuerst gegenverrechnet worden, sodass sich der strafbestimmende Wertbetrag betreffend die Ausdehnung des Finanzstrafverfahrens hinsichtlich des gesamten Verkürzungsbetrages auf € 31.249,66 verringert habe.

Aus den getroffenen Feststellungen ergebe sich, dass die Beschuldigte die ihr vorgeworfene Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen habe. Dies gelte auch für die subjektive Tatseite. Die Beschuldigte habe gewusst, dass keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet würden. Es sei ihr auch vorzuhalten, dass sie zu Beginn des nunmehr inkriminierten Zeitraumes an einer gegen sie durchgeführten Spruchsenatsverhandlung teilgenommen habe, wo es um dieselben Probleme gegangen sei, insbesondere auch um das Problem Steuerberater. Die Beschuldigte könne sich somit nicht dadurch entlasten, dass sie allenfalls fahrlässig gehandelt habe.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenaat als mildernd die überwiegende Schadensgutmachung, die Selbstanzeige, welche allerdings zu keiner Strafbefreiung geführt habe, und die wirtschaftlich sowie persönlich schwierige Lage im Tatzeitraum, als erschwerend hingegen die einschlägige Vorstrafe.

Da die Beschuldigte die Tat als Geschäftsführerin der Nebenbeteiligten begangen habe, sei deren Haftung für die über die Beschuldigte verhängte Geldstrafe auszusprechen gewesen.

Gemäß § 28 Abs. 1 erster Satz FinStrG in der hier nach § 265 Abs. 1i FinStrG angewendeten Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 2005/161, haften juristische Personen wie die c Handels GmbH für Geldstrafen, die über Mitglieder ihrer Organe (im gegenständlichen Fall: der Geschäftsführerin, die Beschuldigte) wegen eines Finanzvergehens verhängt worden sind, zur ungeteilten Hand mit dem Bestraften, wenn dieser wie im gegenständlichen Fall die Vergehen in Ausübung seiner Organfunktion hinsichtlich der Abgabepflicht bzw. Abgabenabfuhrpflicht der vorgenannten Rechtgebilde begangen hat.

Gemäß § 265 Abs.1h ist § 28 Abs.1 FinStrG in der vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl.I Nr. 161/2005 (1. Jänner 2006) geltenden Fassung auf vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes begangene Finanzvergehen anzuwenden.

D.h., dass auf die für die Abgabenhinterziehungen (Umsatzsteuerverkürzungen) hinsichtlich die Zeiträume 12/2005 (Tatbegehung 15. Februar 2006) und 01/2006 (Tatbegehung 15. März 2006) anteilig verhängte Geldstrafe die Haftung gemäß § 28 Abs.1 FinStrG nicht mehr auszusprechen gewesen wäre, was der Erstsenaat jedoch offensichtlich irrtümlich nicht beachtete.

Die gegen dieses Erkenntnis fristgerecht erhobene Berufung der Beschuldigten vom 23. Jänner 2007 lautet wie folgt:

"Das Erkenntnis wird hinsichtlich der Höhe der ausgesprochenen Strafe bekämpft.

Wegen des Verstoßes gegen die einschlägigen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes wurde über mich eine Geldstrafe von € 25.000,00 gemäß § 33 Abs.2 (Abgabenhinterziehung) FinStrG und gemäß § 49 Abs.1 lit.a (Finanzordnungswidrigkeit) FinStrG verhängt.

Zu diesem Zeitpunkt hatte ich bereits 60 % des entstandenen Schadens, das sind rund € 40.400,00, wieder gut gemacht.

Ich verdiene monatlich € 1.300,00. Auf Grund einer Lohnpfändung steht mir jedoch nur das Existenzminimum zur Verfügung. Ich habe jedoch darüber hinaus auch Sorgepflichten für ein minderjähriges Kind und meinen Lebensgefährten, welcher auf Grund einer schweren Erkrankung auf meine finanzielle Unterstützung angewiesen ist.

Wie sich nunmehr herausgestellt hat, wurde das gegenständliche Strafverfahren auf Grund eines Fehlers meines Steuerberaters ausgedehnt (Erkenntnis Seite 3 Mitte). Entgegen meiner Absicht, nur für die Verkürzungsbeträge des Zeitraumes 10 bis 12/05 und 1/06 die Ratenzahlung zu bekommen, wurde die gewährte Ratenzahlung auf die älteste Schuld angerechnet und nur aus diesem Grund das Finanzstrafverfahren gegen mich ausgedehnt.

Aus all diesen Gründen stelle ich den ANTRAG, der Unabhängige Finanzsenat von Salzburg möge die über mich verhängte Finanzstrafe auf ein Minimum herabsetzen."

Eine Berufung der Nebenbeteiligten liegt nicht vor, weshalb Rechtskraft hinsichtlich der gemäß § 28 Abs.1 FinStrG ausgesprochenen Haftung betreff die gesamte Geldstrafe für die Nebenbeteiligte eingetreten ist.

Ebenfalls liegt keine Berufung des Amtsbeauftragten vor.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurden der strafrelevante Sachverhalt sowie die persönliche und wirtschaftliche Situation der Beschuldigten ausführlich erörtert.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 - ÖStZB 1987, 206). So ist auch eine Teilrechtskraft hinsichtlich des Schuldspruches rechtlich möglich (siehe z.B. VwGH 26.4.1979, 2261, 2262/77, verst Senat - JBl 1980, 165 = ZfVB 1980/619 [hier zum VStG 1950]; VwGH

10.1.1985, 83/16/0179 - ÖStZB 1985, 390; VwGH 21.11.1985, 84/16/0201 - ÖStZB 1986, 274; VwGH 4.9.1992, 91/13/0021 - ÖStZB 1993, 360; VwGH 19.10.1995, 94/16/0123 - ÖStZB 1996, 226; *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Band II, §§ 136-141, Tz 17).

Die Berufung der Beschuldigten wendet sich ausschließlich gegen den Strafausspruch des Ersten Senates, sohin der Schuldspruch in Rechtskraft erwachsen ist.

Erwächst somit der erstinstanzliche Schuldspruch in Teilrechtskraft (weil von der Beschuldigten lediglich gegen die Strafhöhe berufen wurde), steht für die Berufungsbehörde auch bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schuldspruch umschriebenen Taten wie festgestellt begangen wurden. Der Berufungssenat hat daher bei der Strafbemessung auch von den in diesen Tatumschreibungen genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 - ÖStZB 1999, 710; UFS 13.11.2003, FSRV/0055-L/03).

Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen ist es der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz dennoch nicht verwehrt, den ihr im Zuge einer bloßen Strafberufung zur Kenntnis gebrachten Sachverhalt einer eigenen Beurteilung in Bezug auf deren Relevanz als Strafzumessungsaspekt zu unterziehen, wenngleich diese Überlegungen infolge der vorliegenden Teilrechtskraft keine Auswirkungen auf den rechtskräftigen Schuldspruch zu entfalten vermögen.

Zur Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs.1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters. Nach Abs.2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs.4 leg.cit. in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig ist, wenn besondere Gründe vorliegen.

An besonderen Gründen im Sinne des § 23 Abs. 4 FinStrG sind in der Regierungsvorlage, 451 BlgNR 22. GP, beispielhaft ein beträchtliches Überwiegen der Milderungsgründe gegenüber den Erschwerungsgründen und fehlende spezialpräventive Erfordernisse genannt. Ganz allgemein ist als Grund für die Einführung der so genannten Mindestgeldstrafe genannt, 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.

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe des Verkürzungsbetrages geahndet.

Gemäß § 49 Abs.2 FinStrG werden Finanzordnungswidrigkeiten Im Sinne des § 49 Abs.1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführten Abgabebetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift geahndet.

Gemäß § 21 Abs.2 FinStrG ist bei Zusammentreffen strafbarer Handlungen eine einheitliche Geldstrafe oder Freiheitsstrafe 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 der Strafdrohungen maßgebend.

Die vom Gesetzgeber angedrohte höchstmögliche Geldstrafe beträgt deshalb ausgehend vom festgestellten Verkürzungsbetrag nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von insgesamt $\text{€ } 61.249,66 \times 2 = \text{€ } 122.499,32$ sowie dem Verkürzungsbetrag nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG in Höhe von insgesamt $\text{€ } 6.052,80 \times 1/2 = \text{€ } 3.026,80$, insgesamt $\text{€ } 125.525,72$.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und lägen betreffend die Beschuldigte durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse vor, berücksichtigt man überdies den tatbildimmanenten geringeren Unwertgehalt der nur vorübergehenden Abgabenvermeidung im Falle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG, ausgehend vom tatsächlichen Verkürzungsbetrag, mit einem Abschlag von einem Drittel, ergibt sich solcherart ein gerundeter Ausgangswert von $\text{€ } 42.000,00$.

Den Erschwerungsgründen der einschlägigen Vorstrafe und der Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Zeitraum stehen aber als mildernd gegenüber das völlige Abschwächen der Spezialprävention infolge der beruflichen Veränderung der Beschuldigten, die teilweise Mitwirkung an der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte durch Selbstanzeige, die fast vollständigen Schadensgutmachung, die schwierige persönliche Situation in Form der Arbeitsüberlastung und Pflege des krebserkrankten Lebensgefährten, die finanzielle Notlage des Unternehmens, wodurch die Beschuldigte offenkundig zu ihren Fehlverhalten verleitet worden ist, sowie die fehlende persönliche Bereicherung der Beschuldigten.

Nicht übersehen hat der Berufungssenat zudem, dass im vorliegenden Fall überdies eine Doppelbestrafung durch das rechtskräftige und bereits vollzogene Erkenntnis des Spruchsenates vom 6. Juni 2007, Str.Nr. 2007/00029-001, stattgefunden hat, indem Frau e – teilweise neuerlich – wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2005 schuldig gesprochen worden ist, obwohl offenkundig sogar die dort thematisierten nachträglichen Bekanntgaben an zusätzlichen Zahllasten bzw. die nachfolgende Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 mit dem sich dann ergebenden Guthaben von € 11.235,54 bereits im vorherigen – spruchgegenständlichen – Finanz Strafverfahren behandelt worden sind. Die anteilige Geldstrafe in Zusammenhang mit der Doppelbestrafung beträgt € 9.860,00.

In der Gesamtschau berechtigt dies u.a. zur Glättung des überschießenden Sanktionsübels, den Ausgangswert auf € 20.000,00 abzumildern.

Die nunmehrige triste Einkommens- und Vermögenslage ist überdies mit einem weiteren Abschlag um die Hälfte zu berücksichtigen, was schließlich eine Geldstrafe in Höhe von € 10.000,00 ergibt, welche einem Strafausmaß von rund 6,5 % entspricht.

Gegenständlich war somit nicht nur von einem beträchtlichem Überwiegen der Milderungsgründe (Geständnis, fast vollständige Schadensgutmachung, missglückte Selbstanzeige, die sehr schwierige persönliche Situation der Beschuldigten, die erfolgte Doppelbestrafung, Begehung der Verfehlungen infolge der schlechten finanziellen Verhältnisse, keine persönliche Bereicherungsabsicht) gegenüber den Erschwerungsgründen (einschlägige Vorstrafe, Mehrzahl deliktischer Angriffe) auszugehen, sondern eben auch von einem starken Zurücktreten spezialpräventiver Erfordernisse, sodass die Verhängung einer Geldstrafe im o.a. Ausmaß tat- und schuldangemessen war und ein Unterschreiten der in § 23 Abs.4 FinStrG geforderten Mindestgeldstrafe gerechtfertigt erschien.

Eine weitere Herabsetzung der Geldstrafe war der Berufungsbehörde aber in Anbetracht der zu beachtenden Generalprävention verwehrt.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe.

Gleichsam zu Kontrolle ist dabei auch auf die übliche Spruchpraxis zu verweisen, wonach pro Geldstrafe an € 7.000,00 bis 8.000,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt zu werden pflegt, wobei überdies der Umstand der Vermögenslosigkeit des zu Bestrafenden ohne Relevanz verbleibt. So gesehen wäre die erstinstanzliche Sanktion unverändert zu belassen

gewesen. In Anbetracht des zu beachtenden Verböserungsverbotes war aber die Ersatzfreiheitsstrafe ebenfalls anteilig zu verringern.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal jedoch ein Betrag von € 363,00 festzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 30. September 2008