

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Vorsitzende V, den R und die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Finanzstrafsache gegen Viktor V.R. (Bf.) vertreten durch Mag. Isabelle Pellech, Rechtsanwältin, Lerchenfelderstraße 88-90/22A, 1080 Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 15. August 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 3. Juli 2013, Strafnummer 1, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2014 in Anwesenheit des Beschuldigten, seiner Verteidigerin, des Amtsbeauftragten AR Ronald Hanika sowie der Schriftführerin E folgendes Erkenntnis gefällt:

Der Beschwerde gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde wird insoweit stattgegeben, dass die Geldstrafe nach § 33 Abs. 5 FinStrG auf Euro 7.600,00 herabgesetzt wird. Für den Nichteinbringungsfall wird die Ersatzfreiheitsstrafe nach § 20 FinStrG mit 19 Tagen bemessen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG betragen die Kosten des Verfahrens Euro 500,00.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg hat am 3. Juli 2013 ein Erkenntnis erlassen und den Bf. schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vorsätzlich

a) durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Kalenderjahre 2007 bis 2009, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen

Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Umsatzsteuer 2007 in der Höhe von Euro 4.161,97, Einkommensteuer 2007 in der Höhe von Euro 7.501,11, Umsatzsteuer 2008 in der Höhe von Euro 3.693,28, Einkommensteuer 2008 in der Höhe von Euro 5.969,26, Umsatzsteuer 2009 in der Höhe von Euro 1.769,30 und Einkommensteuer 2009 in der Höhe von Euro 3.087,87 verkürzt zu haben und

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 1-12/2010 in der Höhe von Euro 4.430,97, 1-3/2011 in der Höhe von Euro 1.275,41, 4-6/2011 in der Höhe von Euro 1.065,86, 7-9/2011 in der Höhe von Euro 163,80 bewirkt und dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten zu haben.

Der Bf. habe dadurch das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG unter Bedachtnahme auf § 21 FinStrG wurde eine Geldstrafe von Euro 8.400,00 verhängt und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 21 Tagen bestimmt.

Die Kosten des Verfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit Euro 500,00 festgesetzt.

Zur Begründung führte der Spruchsenat zunächst zu den persönlichen Verhältnissen des Bf. aus, dass der bisher finanzstrafrechtlich unbescholtene Bf. derzeit ein Einkommen von Euro 1.600,00 monatlich erziele, wobei beim Handelsgericht Wien ein Insolvenzverfahren anhängig sei. Er habe keine Sorgepflichten.

Bei Beginn einer abgabenbehördlichen Prüfung sei durch die steuerliche Vertretung für den Bf. Selbstanzeige erstattet und bekannt gegeben worden, dass er in den Jahren 2007 bis 2009 über Bank erhaltene Entgelte nicht in seine Abgabenerklärungen aufgenommen habe.

Für die Jahre 2010 und 2011 seien weiters Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet und Voranmeldungen nicht eingereicht worden. Die Berechnungsblätter zu den Umsatzsteuervorauszahlungen seien vorgelegt und die Meldungen nachgeholt worden.

In der Selbstanzeige habe der Bf. sein Fehlverhalten mit finanziellen Schwierigkeiten begründet. Dies habe mangels Entrichtung der nachgemeldeten Beträge auch dazu geführt, dass die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung habe entfalten können.

Im Zuge der Prüfung seien auch Aufwendungen für Fremdleistungen geltend gemacht worden, wobei die Rechnungsleger die Kinder des Bf. gewesen seien.

Im Einleitungsbescheid sei der auf diese Rechnungen entfallende Abgabenbetrag als Verkürzung enthalten, nach einer Neuberechnung durch das Finanzamt umfasse der Schuldspruch des Spruchsenates dieses Faktum jedoch nicht mehr.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat die Unbescholtenheit des Bf., den Beitrag zur Wahrheitsfindung durch die Selbstanzeige und die geständige Verantwortung als mildernd, das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen als erschwerend.

Dagegen richtet sich die Strafberufung vom 15. August 2013, in der eingewendet wird, dass der Spruchsenat die wirtschaftliche Lage des Bf. bei der Strafbemessung mehr hätte berücksichtigen müssen. Im Insolvenzverfahren sei der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Insolvenzverfahren aufgehoben worden. Bisher habe der Bf. auch alle Ratenzahlungen geleistet.

Die Behörde hätte zudem die teilweise Schadensgutmachung berücksichtigen müssen. Weiters sei mildernd, dass die Taten bereits vor längerer Zeit begangen worden seien.

Die Finanzvergehen seien wegen des Wegfalls von Aufträgen aus wirtschaftlichem Druck begangen worden. Es bestünden keine spezialpräventiven Gründe, den Bf. von weiteren Vergehen abzuhalten. Auch generalpräventive Überlegungen sprächen nicht für eine strenge Bestrafung des Bf., da er sein Möglichstes gebe, um die Raten laut Plan zu begleichen und um Schadensgutmachung bemüht sei.

Auch die entsprechend der Schuld eines Täters zu bemessende Ersatzfreiheitsstrafe sei zu hoch festgesetzt worden.

Weiters werde eingewendet, dass die Bestimmung des § 26 Abs. 1 FinStrG der Wertung des Finanzstrafgesetzes zuwider laufe, welcher zu Grunde liege, dass von Gerichten schwerere Delikte und im Rahmen des verwaltungsstrafrechtlichen Verfahrens weniger schwere Delikte - im gegenständlichen Fall Finanzvergehen - abzuhandeln seien. Die Bestimmung des § 26 Abs. 1 FinStrG sehe jedoch die Möglichkeit einer bedingten Nachsicht - auch für Geldstrafen nur für Finanzvergehen vor, die von den Gerichten verhängt werden. Eine derartige Differenzierung widerspreche dem Wertungsgrundsatz des Finanzstrafgesetzes und behandle Gleiches ungleich.

Da die gegenständliche Bestimmung dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche sei eine verfassungskonforme Interpretation geboten. Unter dem Begriff "Gericht" sei bei verfassungskonformer Interpretation sohin auch der Unabhängige Finanzsenat als Kollegialbehörde mit richterlichem Einschlag zu verstehen. Eventualiter werde eingewandt, dass eine Lücke vorliege, die im Wege der Analogie zu schließen sei.

Für den Fall, dass nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 26 Abs. 1 FinStrG eine bedingte Strafnachsicht nur in gerichtlichen, nicht jedoch in finanzbehördlichen Finanzstrafverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vorgesehen sein sollte, werde geltend gemacht, dass die Bestimmung des § 26 Abs. 1 FinStrG verfassungswidrig sei und dem Gleichheitsgrundsatz und dem daraus resultierenden Sachlichkeitsgebot widerspreche. Es ergehe daher die Anregung, beim VfGH den Antrag auf Aufhebung des § 26 Abs. 1 FinStrG wegen Verfassungswidrigkeit zu stellen.

Hierzu werde begründend ausgeführt, dass Gleiches ungleich behandelt werde und in diesem Zusammenhang eine unsachliche Differenzierung vorgenommen werde.

Tatsächlich sei die Differenzierung, dass die bedingte Nachsicht einer Geldstrafe nur in gerichtlichen Verfahren, nicht aber in verwaltungsstrafrechtlichen Verfahren möglich sein sollte, Ausdruck eines Wertungswiderspruchs und behandle Gleiches ungleich und differenziere nicht sachlich.

Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben, das Erkenntnis im Umfang der Anfechtung aufzuheben und die verhängte Geldstrafe bedingt allenfalls teilbedingt nachzusehen und die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend herabzusetzen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 10. Juni 2014 wurde darauf hingewiesen, dass der Sanierungsplan angenommen worden sei und der Bf. nach einer Anzahlung insgesamt 8 Ratenzahlungen bis Februar 2015 zu leisten habe und den bisherigen Vereinbarungen nachgekommen sei. Er sei seit 1977 als selbständiger Kameramann tätig und habe daher ein unregelmäßiges Einkommen und sei immer wieder damit konfrontiert, dass er auch über Wochen Arbeitsleistungen erbringe, die dann nicht zur Umsetzung eines vorgeschlagenen Projektes führten und er somit ohne entsprechendes Entgelt gearbeitet habe. Die gegenständlichen Abgabennachforderungen seien auf ein Handeln in wirtschaftlicher Notlage zurückzuführen. Auch aktuell habe der Bf. im letzten Monat kein Einkommen erzielen können. Er schätze sein durchschnittliches monatliches Einkommen im Jahr 2014 mit Euro 1.300,00.

Amtswegig wurde festgestellt, dass Schadensgutmachung im Ausmaß von Euro 6.000,00 geleistet wurde.

Die Milderungsgründe seien durch den Spruchsenat nicht ausreichend bewertet worden, zudem werde der Antrag hinsichtlich Anwendung der Bestimmung des § 26 FinStrG aufrecht erhalten.

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

*Gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG sind die zum 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz anhängigen Rechtsmittel vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.*

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

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.*

*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 § 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.*

Voraussetzung für einen Schuldspruch ist, dass die objektive und subjektive Tatseite eines Tatbestandes erfüllt ist.

Der objektive Tatbestand ergibt sich aus einer abgabenbehördlichen Prüfung, deren Ergebnisse im Bericht vom 7. März 2012 festgehalten sind.

Die Beschwerdefrist enthält keine Einwendungen gegen das Vorliegen der subjektiven Tatseite hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Schuldsprüche.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist allein die Frage der Strafbemessung, da der Beschuldigte explizit nur den Ausspruch über die Strafe bekämpft, indem er ein niedrigeres Strafausmaß unter Berücksichtigung weiterer Milderungsgründe beantragt. Hinsichtlich der Frage der Strafbarkeit ist somit Teilrechtskraft eingetreten (vgl. beispielsweise VwGH 8.2.2007, 2006/15/0293). Erwächst nämlich der Schuldspruch der Finanzstrafbehörde erster Instanz mangels Bekämpfung in (Teil-) Rechtskraft, so ist er nicht mehr Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens; die Rechtsmittelbehörde ist vielmehr an diesen Schuldspruch gebunden (VwGH 29.7.1999, 98/14/0177).

*Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht.*

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

*Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, wobei im Übrigen die § 32 bis 35 des Strafgesetzbuches gelten.*

*Gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.*

Der Spruchsenat wertete die Unbescholtenheit, den Beitrag zur Wahrheitsfindung durch die Selbstanzeige und die geständige Verantwortung als mildernd, das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen als erschwerend.

Dazu ist auszuführen, dass erstinstanzlich vom Spruchsenat zu Unrecht der Erschwerungsgrund des *Zusammentreffens* zweier Finanzvergehen der Bestrafung

zugrunde gelegte wurde, weil dieser Umstand bereits durch die Summierung der einzelnen strafbestimmenden Wertbeträge entsprechend der Bestimmung des § 21 Abs. 2 FinStrG die Höhe der einheitlichen Strafdrohung bestimmt hat und daher eine Doppelverwertung strafverschärfender Umstände nicht zulässig war.

Erschwerend ist jedoch der oftmalige Tatentschluss und die Fortsetzung strafbaren Verhaltens über einen längeren Tatzeitraum.

Bei einer Strafdrohung von Euro 66.237,66 liegt die bisherige Strafe bei ca. 12,68 % der Strafdrohung und damit wegen der Berücksichtigung von drei Milderungsgründen bereits am unteren Ende der Spruchpraxis.

Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten ist bereits im Verfahren vor der Behörde bekannt gegeben worden, dass der Bf. nur ein geringes Einkommen erzielt und nach der Scheidung monatlich Euro 70 an seine Exgattin zu bezahlen hat. Am 17.10.2012 wurde ein Konkursverfahren eröffnet. Der Sanierungsplan sieht eine Quote von 25 %, beginnend mit einer Quote von 5 % und dann 8 Raten bis 20.2.2015 vor.

Unberücksichtigt blieb mildernd bisher die Schadensgutmachung im Ausmaß von ca. Euro 6.000,00.

Dazu kommt das Handeln aus einer wirtschaftlichen Notlage heraus.

Die weiteren Milderungsgründe und das Wohlverhalten in den letzten Jahren haben den Senat dazu bewogen die spruchgemäße Strafreduktion vorzunehmen.

Die obigen Ausführungen zu den Erschwerungs- und Milderungsgründen gelten auch für die Ausmessung bzw. Reduzierung der Ersatzfreiheitsstrafe.

Die nunmehr verringerte Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe entsprechen nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates den spezial- und generalpräventiven Erfordernissen und sind im untersten Bereich der gesetzlichen Strafdrohung angesiedelt. Eine weitere Strafreduktion war mangels weitergehender Schadensgutmachung nicht möglich.

*Gemäß § 26 Abs. 1 FinStrG gelten für die bedingte Nachsicht der durch die Gerichte für Finanzvergehen verhängten Geldstrafen, Wertersatz und Freiheitsstrafen sowie für die bedingte Entlassung aus einer solchen Freiheitsstrafe die §§ 43, 43a, 44 Abs. 1, 46, 48 bis 53, 55 und 56 StGB sinngemäß. Die Strafe des Verfalls darf nicht bedingt nachgesehen werden. Eine Geldstrafe darf nur bis zur Hälfte bedingt nachgesehen werden. Der nicht bedingt nachgesehene Teil der Geldstrafe muss jedoch mindestens 10% des strafbestimmenden Wertbetrages betragen.*

*Abs. 2 War mit dem Finanzvergehen eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so hat das Gericht dem Verurteilten die Weisung zu erteilen, den Betrag, den er schuldet oder für den er zur Haftung herangezogen werden kann, zu entrichten. Wäre die unverzügliche Entrichtung für den Verurteilten unmöglich oder mit besonderen Härten verbunden, so ist ihm hiefür eine angemessene Frist zu setzen, die ein Jahr nicht übersteigen darf.*

Eine bedingte Nachsicht ist demnach ausschließlich für gerichtliche Finanzstrafverfahren normiert.

Der VfGH hat dies mit Erkenntnis vom 5.3.1984, B 86/80, unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes als nicht unsachlich beurteilt.

Die Bestimmung des § 26 FinStrG wurde zuletzt mit FinStrG-Novelle 2010, BGBl I 2010/104 novelliert und das Finanzstrafgesetz auch mit der umfangreichen Gesetzgebung zur Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich an die geänderten verfassungsrechtlichen Vorgaben angepasst.

Im Zuge dieser Reform, die als Jahrhundertwerk hinsichtlich Abänderungen im Verfassungsrang gesehen wird, blieb der § 26 FinStrG hinsichtlich seines Anwendungsbereiches unangetastet.

Es ist somit weiterhin der erklärte Wille des Gesetzgebers, in verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren - wie auch in anderen Verwaltungsstrafverfahren - eine bedingte Nachsicht nicht vorzusehen.

Da eben gerade in den letzten Jahren allorts Gespräche zur Verfassungskonformität von einfachgesetzlichen Bestimmungen sowie zu europarechtlichen Vorgaben geführt wurden und kein Änderungsbedarf im Sinne des Beschwerdebegehrens gesehen wurde, wird davon ausgegangen, dass auch der Verfassungsgerichtshof keinen Grund für ein Abgehen von der im Jahr 1984 geäußerten Rechtsansicht sehen würde. Ein Gesetzesprüfungsverfahren wird demnach nicht angeregt.

### **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 Euro 500,00 festzusetzen ist.

### **Zahlungsaufforderung**

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

### **Zur Zulässigkeit 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.

, am 10. Juni 2014