

weitere GZ. RV/5300028/2014

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Linz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Peter Binder und die fachkundigen Laienrichter Ing. Johannes Gruber und Dr. Barbara Postl in der Finanzstrafsache gegen A, geb.xxxxx, Handelsvertreter, whft. XXX, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 21. Mai 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde vom 1. März 2013, StrNr. 052/2011/00849-001, in der Sitzung am 22. September 2014 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, der Amtsbeauftragten AD Monika Pusch und der Schriftführerin Sara Märzendorfer durchgeföhrter mündlicher Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I. Der als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG nF zu wertenden Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates in ihrem Ausspruch über Schuld und Geldstrafe dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

1. Die vorgeworfene Hinterziehung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Juli 2010 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in Höhe von € 1.697,87 wurde im Zweifel nicht gewerbsmäßig begangen.
2. Die gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG in Höhe von € 3.190,03 betreffend das Veranlagungsjahr 2010 wurde nur versucht.
3. Das Finanzstrafverfahren wegen des Vorwurfs einer von A begangenen gewerbsmäßigen Hinterziehung an Einkommensteuer nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG betreffend das Veranlagungsjahr 2010 wird im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.
4. Das Ausmaß der von A betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar bis Mai, Oktober bis Dezember 2011 begangenen gewerbsmäßigen Hinterziehungen von

Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 FinStrG beträgt im Zweifel lediglich € 4.683,69 (02/11: € 374,54 + 03/11: € 374,54 + 04/11: € 374,54 + 05/11: € 2.436,45 + 10/11: € 374,54 + 11/11: € 374,54 + 12/11: € 374,54).

5. Die aufgrund der von A begangen großteils gewerbsmäßigen, teils versuchten Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1 und 2 lit. a, tw. § 38 Abs. 1 FinStrG über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** wird auf

**€ 23.000,00**

**(in Worten: Euro dreiundzwanzigtausend)**

verringert.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

III. Der als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG nF zu wertenden Berufung der Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und die Entscheidung des Spruchsenates in ihrem Ausspruch über die Ersatzfreiheitsstrafe dahingehend abgeändert, dass die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG zu verhängende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

**sieben Wochen**

erhöht wird.

IV. Im Übrigen wird die Beschwerde der Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

V. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Den vorgelegten Akten ist u.a. folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Mit April 1999 hat A seine gewerbliche Betätigung als selbständiger Handelsvertreter für die B-GmbH in YYY begonnen (Veranlagungsakt zu StNr. 1234, Dauerakt).

Dabei hat er den ihm auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten nur unvollständig entsprochen, weshalb er immer wieder wegen diverser Finanzvergehen mit Strafen belegt worden ist:

So hat er betreffend das Veranlagungsjahr 2004 trotz Andrängen der Abgabenbehörde seine Umsatz- und Einkommensteuererklärung erst verspätet im Rechtsmittelwege, nach bereits erfolgter Schätzung durch das Finanzamt, eingereicht, weswegen über ihn mit Strafverfügung vom 3. Juli 2006 zu StrNr. 052/2005/00824-001 wegen begangener Finanzordnungswidrigkeit(en) nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG eine Geldstrafe von € 500,00, Ersatzfreiheitsstrafe zwei Tage, verhängt wurde. Die Geldstrafe wurde am 12. September 2006 bezahlt (Finanzstrafakt betreffend den Beschuldigten, Band I, StrNr. 052/2005/00824-001).

Auch die Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2005 hat A verspätet eingereicht, wobei er überdies einräumen musste, bezüglich der Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2005 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 918,28 verkürzt zu haben, weshalb über ihn mit Strafverfügung vom 4. April 2007 zu StrNr. 052/2006/00644-001 wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine Geldstrafe von € 600,00, Ersatzfreiheitsstrafe vier Tage, verhängt wurde. Die Geldstrafe wurde am 20. Juni 2007 entrichtet (genannter Finanzstrafakt, Band I, StrNr. 052/2006/00644-001).

Zumal wohl drückender Geldnot - ein Konkursantrag betreffend seine Person wurde mangels kostendeckendem Vermögen am 1. Juni 2006 abgewiesen - reichte A betreffend die Voranmeldungszeiträume März, Mai, Juli und Oktober 2006 weder Voranmeldungen ein, noch entrichtete er die fällig gewordenen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 7.918,00, weshalb er mit Straferkenntnis vom 12. November 2007 zu StrNr. 052/2007/00321-001, wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG schuldig gesprochen und über ihn eine Geldstrafe von € 1.900,00 und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von zehn Tagen verhängt wurde. Der letzte Teil der Geldstrafe wurde am 22. Jänner 2008 entrichtet (genannter Finanzstrafakt, Band I, StrNr. 052/2007/00321-001). Die Strafe in diesem Verfahren wäre richtigerweise gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG als Zusatzstrafe unter Bedachtnahme auf die vorangegangene Strafverfügung vom 4. April 2007 zu verhängen gewesen.

Betreffend die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 waren die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen erst nach erfolgten Schätzungen durch die Abgabenbehörde nachgereicht worden. Die Schätzungen bzw. nachträglichen Recherchen der Abgabenbehörde ergaben, dass die ursprünglich offengelegten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bei Weitem zu niedrig ausgefallen waren, und wurden durch die eigenen Angaben des Beschuldigten in einer Beschwerde gegen einen Einleitungsbescheid der Finanzstrafbehörde bestätigt. Mit Strafverfügung vom 1. April 2011 zu StrNr. 052/2009/00894-001 wurde A daher neuerlich für schuldig befunden, betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 2007 bis Dezember 2008 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 19.752,67 gemäß § 33 Abs. 2 lit. a

FinStrG hinterzogen zu haben und durch die vorsätzliche Nichtabgabe [verspätete Einreichung] der Jahressteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben, weswegen er mit einer Geldstrafe in Höhe von € 8.000,00, Ersatzfreiheitsstrafe 20 Tage, belegt wurde (genannter Finanzstrafakt, Band I, StrNr. 052/2009/00894-001). Diese Geldstrafe wurde mit Zahlungen vom 21. Juni 2011, 25. Juli 2011 und 26. September 2011 bzw. Überrechnung vom 9. August 2011 entrichtet (Abfrage des Strafkontos vom 7. September 2014).

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde vom 1. März 2013, StrNr. 052/2011/00849-001, wurde A nach in seiner unentschuldigten Abwesenheit durchgeföhrter mündlicher Verhandlung nunmehr schuldig gesprochen, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vorsätzlich

A) durch das Nichteinreichen von Abgabenerklärungen, somit unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 eine Verkürzung von Umsatzsteuer (2009: € 1.851,36 + 2010: € 3.190,03) und von Einkommensteuer (2009: € 11.707,08 + 2010: € 10.512,00) dadurch bewirkt, dass er seine [Umsätze und] Einnahmen aus seiner Vertretertätigkeit nicht erklärt habe, wobei es ihm darauf abgekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung einer fortlaufende Einnahme zu verschaffen, sowie

B) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen "in den" [gemeint: betreffend die] Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2009, Juli 2010, Februar bis Mai, Oktober bis Dezember 2011 eine Verkürzung [von Vorauszahlungen] an Umsatzsteuer (Gutschrift oder Zahllast) in Höhe von insgesamt € 15.911,10 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, wobei es ihm wiederum darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung einer fortlaufende Einnahme zu verschaffen,

und hiedurch gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen im Rückfall nach § 33 Abs. 1 iVm § 38 und § 41 FinStrG [Fakten Pkt. A)] und gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen im Rückfall nach § 33 Abs. 2 lit. a iVm § 38 und § 41 FinStrG begangen,

weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG iVm §§ 38 und 41 [und wohl auch § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 25.000,00 und [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Wochen verhängt wurden.

Überdies wurde dem Beschuldigten der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten nach § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Der Spruchsenat legte seinem Schulterspruch folgende Feststellungen zugrunde:

Der [finanzstrafrechtlich] mehrfach vorbestrafte Beschuldigte ist laut im Veranlagungsakt einliegenden Fragebogen für natürliche Personen seit dem 12. April 1999 gewerblich tätig und zwar mit dem Gewerbe eines Handelsagenten; der Beschuldigte führte in der Berufsbezeichnung aus: "Handel mit ZZZZZZZZZZ" und bezifferte den Jahresumsatz in den Folgejahren mit ca. ATS 550.000,00 (umgerechnet gerundet € 40.000,00). Im Vertretungsvertrag vom 9. April 1999 ist als Verkaufsgebiet Schweiz, Süddeutschland und Westösterreich angegeben.

Bereits bei der im Oktober 2000 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei der Beschuldigte auf die [seine] umsatzsteuerlichen Verpflichtungen hingewiesen worden, die hierbei erstattete Selbstanzeige habe eine strafbefreiende Wirkung gehabt.

Der Beschuldigte hatte schon im [für das] Veranlagungsjahr 2004 keine Erklärungen eingereicht, was die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Folge hatte. Im Zuge der Berufung erfolgte die Richtigstellung.

Für das Jahr 2005 wurden die Erklärungen nach Androhung einer Zwangsstrafe eingereicht.

Auch betreffend das Veranlagungsjahr 2006 fand eine Außenprüfung statt, weil der Beschuldigte für mehrere Monate keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht hatte.

Für das Jahr 2007 reichte der Beschuldigte wiederum keine Erklärungen ein, sodass nach Androhung und Festsetzung einer Zwangsstrafe die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt werden mussten. Der Beschuldigte brachte gegen die Schätzung Berufung ein, welche letztlich deswegen abgewiesen werden musste, weil der Beschuldigte die angeforderten Unterlagen trotz mehrmalig verlängerter Frist nicht eingereicht hatte.

Auch mussten die Besteuerungsgrundlagen für 2008 im Schätzungswege ermittelt werden, da auch für dieses Jahr keine Erklärungen eingereicht wurden.

Auch mussten die Besteuerungsgrundlagen für 2009 im Schätzungswege ermittelt werden, da auch für dieses Jahr keine Erklärungen eingereicht wurden.

Auch mussten die Besteuerungsgrundlagen für 2010 im Schätzungswege ermittelt werden, da auch für dieses Jahr keine Erklärungen eingereicht wurden.

Für den Monat Juli 2010 habe der Beschuldigte die Voranmeldung mit einem ausgewiesenen Betrag von € 2.702,02 verspätet am 18. Oktober 2010 ein. Er habe somit Selbstanzeige erstattet. Mangels (gänzlicher) Entrichtung hätte dieser aber keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden können.

Wie sich aus dem mit 29. März 2012 durchgeführten Betriebsprüfung ergeben habe (ABNr. 124022/12), *die Einkommen- und Umsatzsteuern wurden anhand der vorgelegten Unterlagen berechnet*, wären die Schätzungen für den strafgegenständlichen Zeitraum zu niedrig gewesen.

Die Berechnung der Betriebsprüfung an Hand der vorgelegten Unterlagen habe sich wie folgt dargestellt:

Umsatz netto: € 118.097,21 (2008), € 120.062,38 (2009), € 116.428,36 (2010),  
davon 20 % USt: € 23.619,44 (2008), € 24.012,48 (2009), € 23.285,67 (2010),  
abzüglich Pauschale 1,8 %: -€ 2.125,75 (2008), -€ 2.161,12 (2009), -€ 2.095,71 (2010),  
ergibt sohin USt: € 21.493,69 (2008), € 21.851,35 (2009), € 21.189,96 (2010),  
USt bisher lt. Schätzung: € 25.000,00 (2008), € 20.000,00 (2009), € 17.999,93 (2010),  
USt Mehr/Minderbeträge: -€ 3.506,31 (2008), € 1.851,35 (2009), € 3.190,03 (2010).

Der Beschuldigte habe somit damit gerechnet, die Abgaben, nämlich Umsatzsteuer für 2009 und 2010 in Höhe von € 1.851,36 und € 3.190,03 und Einkommensteuer für 2009 und 2010 in Höhe von € 11.707,08 und € 10.512,00 auf Dauer hinterziehen zu können.

Der langjährig unternehmerisch tätige Beschuldigte sei mit den Bestimmungen des Umsatz- und Einkommensteuergesetzes und den damit verknüpften Verpflichtungen bestens vertraut, hätten doch u.a. die über ihn verhängten Strafen auf diese Pflichten hingewiesen.

Was die Umsatzsteuernachschauf für Februar bis Dezember 2011 angehe, habe der Beschuldigte für diese Zeiträume Voranmeldungen mit ausgewiesenen Umsatzsteuern in Höhe von € 22.681,03 eingereicht. Tatsächlich aber habe die Summe der Zahllasten laut Betriebsprüfung € 28.862,90 betragen, woraus sich Nachforderungen in Höhe von € 6.181,87 ergaben.

Der Beschuldigte habe daher im Bereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Abgabepflichtiger vorsätzlich durch das Nichteinreichen von Abgabenerklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Umsatzsteuer für 2009 in der Höhe von € 1.851,36, von Umsatzsteuer für 2010 in der Höhe von € 3.190,03, von Einkommensteuer für 2009 in der Höhe von € 11.707,08, von Einkommensteuer für 2010 in der Höhe von € 10.512,00 dadurch bewirkt, dass er die Einnahmen aus seiner Vertretertätigkeit nicht erklärt habe, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Dabei habe es der Beschuldigte zumindest ernstlich für möglich gehalten, dass er durch die Nichterklärung seiner Einnahmen bewirkt, dass die Einkommensteuer bescheidmäßig zu niedrig festgesetzt werde und die Umsatzsteuer infolge der Unkenntnis der Behörde vom Abgabenanspruch nicht festgesetzt werde. Er habe sich damit abgefunden, habe es billigend in Kauf genommen und sich trotzdem auf die beschriebene Weise verhalten.

Der Beschuldigte habe im Bereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Abgabepflichtiger weiters vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen "in den" Monaten Jänner

bis Dezember 2009, Juli 2010, Februar bis Mai 2011, Oktober bis Dezember 2011 eine Verkürzung "an Umsatzsteuer" (Gutschrift oder Zahllast) in Höhe von € 15.911,10 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Dabei habe es der Beschuldigte für gewiss gehalten, dass er für die genannten Voranmeldungszeiträume eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 15.911,10 bewirke, indem er keine Vorauszahlungen entrichtete "und die in diesem Fall einzureichenden Voranmeldungen nicht abgegeben habe". Dies hätte er auch gewollt.

Festzuhalten sei, dass von der Betriebsprüfung die Besteuerungsgrundlagen anhand der vorgelegten Unterlagen festgesetzt wurden; es sei daraus erkennbar, dass der Beschuldigte die Unterlagen für sein Rechenwerk sehr wohl zur Verfügung hatte, er aber diese in der Hoffnung, dass die Abgabenbehörde die Höhe immer wieder mangels Kenntnis der tatsächlichen Gebarung in zu niedriger Höhe festsetzen werde, nicht beim Finanzamt vorgelegt hat und so auf Dauer angelegte Abgabenverkürzungen bewirkt habe.

Aus der am 5. Dezember 2012 durchgeführten Beschuldigtenvernehmung sei ersichtlich, dass sich diese Umsatzsteuernachforderungen aus einer unrechtmäßigen Geltendmachung von Vorsteuern ergeben haben. Ferner habe der Beschuldigte für das laufende Finanzstrafverfahren ein Geständnis abgelegt und für den Fall einer Verurteilung um eine milde Strafe ersucht. Die Richtigkeit dieser geständigen Verantwortung habe sich auch aus den Akteninhalten bestätigt.

Rückfallsqualifikation liege vor, weil der Beschuldigte, nachdem er bereits mit den Strafverfügungen vom 3. Juli 2006 und 12. September 2006 bestraft worden sei, neuerlich wegen weiterer Finanzvergehen mit Straferkenntnis vom 12. November 2007 und Strafverfügung vom 1. April 2011 bestraft worden sei.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd das Geständnis des Beschuldigten, eine teilweise Schadensgutmachung von 43 % des Schadens, eine schwierige finanzielle Situation [welche den Täter zu seinen Verfehlungen verleitet hätte], als erschwerend hingegen einen längeren Tatzeitraum.

Gegen dieses Straferkenntnis hat der Beschuldigte innerhalb offener Frist Berufung erhoben und dabei im Wesentlichen ausgeführt:

Bei der am 29. März 2012 durchgeführten Betriebsprüfung für den Zeitraum 2008 bis 2010 habe sich herausgestellt, dass seine auf die Einkommensteuer für diesen Zeitraum geleisteten Vorauszahlungen zu niedrig gewesen wären und zwar für das Jahr 2009 in Höhe von € 11.707,08 und für das Jahr 2010 in Höhe von € 10.512,00.

Bezüglich der Umsatzsteuer haben sich Nachforderungen in Höhe von € 1.851,36 für das Jahr 2009 sowie in Höhe von € 3.190,03 für das Jahr 2010 ergeben.

Für das Jahr 2008 sei ihm wegen Überzahlung eine Umsatzsteuer von € 3.506,31 gutgeschrieben worden.

Die im Erkenntnis aufgelisteten Umsatzsteuerverkürzungsbeträge für die Zeiträume 01-12/2009 sowie für 07/2010 könne er nicht nachvollziehen, weil sie in den Beträgen der Betriebsprüfung für diese Zeiträume erfasst sein müssten.

Er habe im gegenständlichen Prüfungszeitraum 2008 bis 2010 immer seine quartalsweisen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer geleistet sowie - abgesehen vom Monat Juli 2010 - immer die entsprechenden Voranmeldungen zu Umsatzsteuer [eingereicht].

Für das Jahr 2011 gebe er zu, dass er aufgrund einer Falschinformation zusätzlich neben der Vorsteuerpauschale von 1,8 % weitere Vorsteuern aus den Rechnungen betreffend Mobiltelefon, Reifen, Reparaturrechnungen etc. abgezogen habe, was jedoch im Zuge der Betriebsprüfung korrigiert wurde.

Die Systematik des Abgabenrechtes habe er leider, trotz mehrfacher Hinweise zu fröhren Verfahren, anscheinend nicht tatsächlich begriffen. Sein Verständnis der Steuerpflicht wäre es gewesen, dass er gedacht habe, mit der Bezahlung der vorgeschriebenen Vorauszahlung der Einkommensteuer sowie der Überweisung der selbstberechneten Umsatzsteuer seine Schuldigkeit getan zu haben.

Dass die Abgabe der jährlichen Erklärungen [eine] zusätzliche Bringschuld seinerseits darstelle, wäre ihm nicht bewusst gewesen. In seine Naivität habe er gedacht, das Finanzamt werde schon auf ihn zukommen, sollte er aufgrund der übermittelten Umsätze eventuell zu wenig Steuern bezahlt haben.

Keineswegs habe er vorsätzlich oder wissentlich gehandelt.

Schon gar nicht sei es bei seinen Verfehlungen darauf angekommen, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Mit der Zustellung der Abgabenbescheide nach der Betriebsprüfung habe er vor Augen geführt bekommen, wie groß die Differenz zwischen den geleisteten Vorauszahlungen und den tatsächlichen Abgabenschulden tatsächlich gewesen ist, was ihn wirklich überrascht habe.

Er habe dann jedoch mit der Abgabensicherung [der Exekutionsabteilung des Finanzamtes] Kontakt aufgenommen, einen Großteil der Abgabenschuld mit einer Bankgarantie besichert und eine monatliche Rückzahlung zusätzlich zu den Vorauszahlungen und Umsatzsteuervoranmeldungen vereinbart.

In weiterer Folge habe er nun bei der Abgabe der Steuererklärungen durch einen Bekannten professionelle Unterstützung, wodurch die Steuererklärungen für 2011 bereits eingereicht und die Erklärungen für 2012 bis Ende dieses Monats [Mai 2013] eingereicht würden, weshalb eine Bestrafung aus spezialpräventiven Gründen nicht mehr notwendig sei.

Aus den dargelegten Gründen stelle er daher den Antrag, trotz seines mehrmaligen Fehlverhaltens Milde walten zu lassen und die mit dem [angefochtenen] Erkenntnis verhängte Geldstrafe auf ein Mindestmaß zu reduzieren, zumal er sich im letzten Jahr seines Erwerbslebens befindet.

Dazu klarstellend, führte der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht aus, dass er einerseits den Schulterspruch anfechte, weil er nach seiner Ansicht unter anderem nicht absichtlich und nicht gewerbsmäßig gehandelt habe, und andererseits auch den Ausspruch über die Strafe bekämpfe, weil, wenngleich er doch Unregelmäßigkeiten einräumen müsse und er dafür möglicherweise bestraft werde, die ihm aufzuerlegende Strafe entsprechend geringer ausfallen müsste.

Auch von Seite der Amtsbeauftragten wurde Berufung erhoben und "hinsichtlich Spruch und Höhe der ausgesprochenen Geldstrafe" angefochten.

Da sich im Rechtsmittel zum Schulterspruch des angefochtenen Straferkenntnisses keine Ausführungen finden und im Ergebnis lediglich eine Verschärfung der Strafe gefordert wird - nach Ansicht der Amtspartei wären die Strafzumessungsgründe unangemessen zu Gunsten des Beschuldigten gewichtet worden -, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass durch die Amtsbeauftragte auch lediglich eine Strafberufung erhoben worden ist.

Zu seiner persönlichen und wirtschaftlichen Situation hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung wie folgt ausgeführt:

Er sei derzeit noch als Handelsvertreter für die B-GmbH tätig, aber diese selbstständige Tätigkeit sei im Auslaufen begriffen, weil er in den Ruhestand gehe. Er beziehe seit dem 1. Juni 2014 eine Pension von monatlich netto € 2.299,00.

Nach Vorhalt, dass er laut Internet in der Rayonsverteilung der Handelsvertretungen für die obgenannte GmbH nach wie vor für die Schweiz als zuständig aufscheine: Das sei richtig, dort soll aber von der GmbH kein eigener Handelsvertreter mehr installiert werden, weil dies die Muttergesellschaft direkt übernehmen will. Er sei gerade dabei, die dortigen Kunden zu übergeben.

Er habe aufgrund einer Kreditaufstockung zur Begleichung seiner Finanzamtsschulden Verbindlichkeiten in Höhe von circa € 50.000,00, dazu komme noch ein langfristiges Darlehen aus dem Hausbau in Höhe von € 18.000,00.

Er wohne an der Ladungsanschrift in einem Einfamilienhaus mit zwei Wohnungseinheiten. Das dortige Eigentum habe er schon an eine Tochter übergeben, er habe aber dort in einer Wohnung ein persönliches lebenslanges Wohnrecht.

Ein besonderes Aktivvermögen, wie Liegenschaften etc, besitze er nicht.

Er sei geschieden und sorgepflichtig für einen 15-jährigen Sohn und derzeit noch für eine weitere Tochter, welche in London für ihr Doktorat in Physik studiere.

Er sei vor drei Jahren am Herzen operiert worden, ihm wurde ein Stent eingesetzt. Sein Problem sei seine sitzende Lebensweise, so fahre er jährlich 90.000 Km mit dem Auto und mache selbst zu wenig Bewegung.

Der strafrelevante Sachverhalt wurde in der mündlichen Verhandlung ausführlich erörtert.

Dabei hat sich der Beschuldigte wie folgt geäußert:

Auf Vorhalt, dass er betreffend das Veranlagungsjahr 2009 insoweit völlig zeitlich korrekt die Voranmeldungen dem Finanzamt gesendet habe und Zahllasten entrichtet habe, welche aber in Summe nur einen Betrag in Höhe von € 12.000,00 erreichten, währenddessen der Betriebsprüfer auf Basis der Honorarabrechnungen eine USt-Schuld von € 21.851,35 festgestellt habe: Warum es zu dieser Differenz gekommen ist, vermag er jetzt nicht zu erklären. Er hätte jedoch keineswegs den Plan gehabt, irgendwelche Umsätze zu verheimlichen oder allenfalls weniger Steuern zu zahlen.

Auf die Frage, warum er denn für das Veranlagungsjahr 2009 keine USt- und ESt-Erklärung eingereicht habe: Er habe sich zu wenig ausgekannt und für einen Steuerberater habe er zu wenig Geld gehabt.

Nach einem Nachdenken: Es wäre aber eigentlich seine Schlammerei gewesen, dass er keine Jahressteuererklärungen eingereicht habe.

Auf die Frage, ob er für den Fall, wenn das Finanzamt tatsächlich nur eine USt von € 12.000,00 und nicht von rund € 22.000,00 festgesetzt hätte, ein Rechtsmittel hätte ergreifen wollen und die Sache von sich aus richtig gestellt hätte: Er hätte das bezahlt, was ihm in der Sache vorgeschrieben worden wäre.

Das oben Gesagte gelte auch für die Jahre 2010 und 2011.

Der Beschuldigte auf die Frage, was es denn nun zwischen den Ereignissen im Jahre 2009 und im Jahre 2010 für Unterschiede gegeben habe, dass es für 2009 zu einer Differenz von rund € 10.000,00 und betreffend 2010 zu einer Differenz von lediglich rund € 3.000,00 an Umsatzsteuer gekommen ist: Das könne er jetzt nicht mehr beantworten.

Auf ausdrückliches Befragen: Er habe nicht den Plan gehabt, dem Finanzamt zu niedrige Vorauszahlungsbeträge mitzuteilen, keine Jahressteuererklärungen einzureichen und dadurch Schätzungen zu provozieren, welche in Anbetracht der zu gering bekannt gegebenen Beträge zu Steuerfestsetzungen in angegebener, zu niedriger Höhe führen hätten sollen.

Für 2011, möglicherweise auch für 2010, sei es zu den Verkürzungen gekommen, weil er irrtümlich neben den tatsächlichen Vorsteuerbeträgen auch eine Vorsteuerpauschale von 1,8 % des Umsatzes abgezogen habe.

Auf Vorhalt, dass die zitierte Vorsteuerpauschale in seinen Verfahren dermaßen erstmals auftaucht, dass ihm im Mai 2007 bei einer Außenprüfung der Prüfer die in der USt-Jahreserklärung geltend gemachte Vorsteuer verweigerte, weil er die diesbezüglichen

Aufzeichnungen nicht vorlegte, und ihm stattdessen lediglich ein Vorsteuerpauschale gewährte, - ihm also ansich bekannt sein musste, dass die Vorsteuerpauschale ein Ersatz und nicht ein Zusatz zur zustehenden Vorsteuer sein sollte: Das habe er missverstanden.

Zu welchem Zeitpunkt er die konkrete Höhe der Umsatzsteuer, beispielsweise für 2009, gekannt habe: Er lege für jeden Monat an seinen Geschäftsherrn Rechnung und habe zu Jahresende nur die Beträge zusammenzählen müssen. Monate später seien allenfalls noch Retourverrechnungen bei seinen Provision gekommen. Ungefähr ein halbes Jahr später [also Mitte 2010] habe er die Beträge gekannt.

### **Zur Entscheidung wurde erwogen:**

Die vom Beschuldigten und von der Amtsbeauftragten erhobenen Berufungen sind gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG nF zu behandeln.

In der Sache ist auszuführen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hat ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Diese Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfiel gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II 1998/206, für den Fall, dass die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden war oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergeben hatte. Für Voranmeldungszeiträume beginnend ab Jänner 2003 war dazu weitere Voraussetzung, dass die Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von € 100.000,00

nicht überstiegen hatten (BGBl. II 2002/462); ab dem 1. Jänner 2011 reduzierte sich dieser Betrag auf € 30.000,00, weshalb, bezogen auf den gegenständlichen Fall, vom Beschuldigten jedenfalls Monat für Monat bis zum Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstages ordnungsgemäße Umsatzsteuervoranmeldungen bei der Abgabenbehörde einzureichen waren. Diese Verpflichtung unterstreichend, war A überdies bescheidmäig zur Einreichung von Voranmeldungen für die Monate November 2009 bis Dezember 2010 verpflichtet (Finanzstrafakt Band II, StrNr. 052/2011/00849-001, Bl. 11).

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 7.500,00 (ab 2011: € 30.000,00) nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit - hier nicht relevant.

Die Übermittlung der Steuererklärungen hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen. Lediglich für den Fall, dass dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung unzumutbar wäre, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Gleiches gilt gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 auch auf für die erforderliche Veranlagung eines Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer.

Dabei war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn bei Einkunftsarten iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 der Gewinn zumindest teilweise im Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden ist oder sein Einkommen, in dem keine Lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als € 6.975,00 (Veranlagung 2003), € 8.887,00 (Veranlagung 2004), € 10.000,00 (Veranlagung 2005 bis 2008) bzw. € 11.000,00 (Veranlagung ab 2009) betragen hat.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung 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.

Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich eine derartige Person einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG 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 sie beispielsweise im Falle der Kenntnis

des Fiskus vom Abgabenanspruch - der Umstand, dass für ein Veranlagungsjahr gegenüber dem Pflichtigen ein Umsatzsteueranspruch entstanden ist, ist dem Fiskus bekannt - die Festsetzung der Umsatzsteuer im Schätzungswege nach § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit Null oder einem zu niedrigen Betrag anstrebt, indem sie beispielsweise vorerst lediglich Voranmeldungen für die einzelnen Voranmeldungszeiträume mit zu hohen oder nicht zustehenden Guthaben oder zu niedrigen Zahllisten der Abgabenbehörde übersendet und in der Folge die Einreichung der Jahressteuererklärung unterlässt in der Hoffnung, das Finanzamt würde ihren Angaben, tatsächlich keine oder eben nur die bekanntgegebenen Umsätze getätigten zu haben oder die (tatsächlich in den Voranmeldungen überhöht ausgewiesenen) unzutreffenden Vorsteuern geltend machen zu dürfen, Glauben schenken (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Typisch dafür ist die Vorgangsweise, dass der abgabenunredliche Unternehmer die ihm bereits bekannten Daten seines steuerlichen Rechenwerkes zurückhält und die Schätzung der Abgabenbehörde abwartet: Ist, wie von ihm erhofft, die Schätzung zu gering ausgefallen, wird dies freudig zur Kenntnis genommen; ist aber die Schätzung - aus seiner Sicht - bedauerlicherweise zu hoch geraten, wird eine korrigierende Umsatzsteuerjahrserklärung im Rechtsmittelwege nachgereicht.

Gleiches gilt auch für die Hinterziehung von Einkommensteuer, bei welcher auch unter bestimmten Umständen (wenn der zu niedrige Festsetzung der Vorauszahlung ein entsprechender Antrag zugrundeliegt) bereits eine Strafbarkeit einer vorsätzlichen Verkürzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer denkbar ist: Wird die Einreichung der Einkommensteuererklärung unterlassen mit dem Plan, die Abgabenbehörde möge auf Basis der ihr bekannten, aber in Wirklichkeit zu niedrigen Umsatzzahlen die Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr zu niedrig oder sogar mit Null festsetzen, was auch tatsächlich passiert, liegt im Ausmaß der Differenz zu dem Einkommensteuerbetrag, der sich bei Einreichung einer Erklärung und korrekt durchgeföhrter Veranlagung ergeben hätte, eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG vor.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. Abgabepflichtiger vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatz- oder Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß § 13 Abs. 2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist unterlässt mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig oder eben nicht festgesetzt werden).

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,

soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Ebenso konsumierte die Strafbarkeit wegen versuchter Hinterziehung an Einkommensteuer gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG eine Strafbarkeit von darin inkludierten Finanzordnungswidrigkeiten.

Eine solche Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begeht beispielsweise, wer - ohne hiervon den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen - vorsätzlich die oben dargestellte abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, indem er die Einreichung von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen unterlässt.

Gewerbsmäßig begeht jemand Abgabenhinterziehungen, wenn es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG aF bzw. § 38 Abs. 1 FinStrG nF).

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der 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.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Der Aktenlage ist diesbezüglich nun folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Die Umsatzsteuervoranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2009 wurden von A (mit Ausnahme der Voranmeldung für Jänner) verspätet, aber doch dem zuständigen Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr übermittelt, nämlich am 16. März 2009 (01/09), 17. April 2009 (02/09, 2 Tage verspätet), 20. Mai 2009 (03/09, 5 Tage verspätet), 25. Juni 2009 (04/09, 10 Tage verspätet), 20. Juli 2009 (05/09, 5 Tage verspätet), 3. September 2009 (06/09, 17 Tage verspätet), 28. Oktober 2009 (07/09, 43

Tage verspätet), 28. Oktober 2009 (08/09, 13 Tage verspätet), 26. November 2009 (09/09, 10 Tage verspätet), 5. Jänner 2010 (10/09, 20 Tage verspätet), 22. Jänner 2010 (11/09, 7 Tage verspätet) und 22. Februar 2010 (12/09, 7 Tage verspätet), und mit den darin bekannt gegebenen Zahllasten von insgesamt € 11.968,64 auch entrichtet (Abfrage USt-Daten, Finanzstrafakt II, StrNr. 052/2011/00849-001, Bl. 11; Abfrage Abgabenkonto vom 7. September 2014).

Die Zahllasten waren von A allesamt bei weitem zu niedrig angegeben gewesen. Hätte er sie korrekterweise offen gelegt, hätte die Gesamtsumme mindestens € 21.851,35 betragen (siehe die Feststellung des Jahresbetrages anlässlich der Betriebsprüfung laut Niederschrift, ABNr. 124022/12, - worin aber die während des Jahres noch nicht berücksichtigten, späteren Provisionsberichtigungen durch seinen Geschäftsherrn noch nicht sämtlich erfasst sein mochten und solcherart sogar eine unterjährige höhere Zahllastsumme denkbar wäre).

Dem hypothetischen Einwand (vom Beschuldigten wurde dies in der mündlichen Verhandlung für 2009 nicht behauptet), die bekanntgegebenen fiktiven, zu niedrigen Zahllasten hätten sich deswegen ergeben, weil der Unternehmer irrtümlich neben einer Vorsteuerpauschale noch tatsächliche Vorsteuern aus Rechnungen in seinen Voranmeldungen berücksichtigt hätte, wäre entgegenzuhalten, dass ein deratiger nicht zustehender Doppelansatz etwa eine Differenz von maximal € 4.000,00 erklärt hätte (vergleiche das Veranlagungsjahr 2006, bei welchem der Unternehmer Vorsteuern aus - so seine Behauptung - mehrwertsteuergerechten Rechnungen in Höhe von € 3.773,23 geltend machte, im Zuge einer Außenprüfung aber nur ein Vorsteuerpauschale von € 2.675,84 gewährt worden war, nachdem sich A weigerte, entsprechende Aufzeichnungen vorzulegen - Niederschrift vom 8. Mai 2007, Tz.2, Finanzstrafakt Band I, StrNr. 052/2009/00894-001, Bl. 6). Die Differenz zwischen der bei der Betriebsprüfung ermittelten tatsächlichen Summe an Zahllasten von (mindestens) € 21.851,35 zur Summe der offen gelegten Zahllasten von € 11.968,64 beträgt aber € 9.882,71 (!).

Davon abgesehen wäre auch ein Irrtum des Abgabepflichtigen, wonach er neben den tatsächlichen Vorsteuerbeträgen zusätzlich ein Vorsteuerpauschale zum Ansatz bringen dürfte, in Anbetracht des konkreten Geschehensablaufes nicht nachvollziehbar: Bei dieser Schlussbesprechung vom 8. Mai 2007, bei welcher A teilgenommen hat, war gerade dieser Austausch zwischen den beantragten, aber nicht erweislichen Vorsteuerbeträgen und der ersatzweise erfolgten Pauschalierung der Vorsteuerbeträge ein wichtiges Thema (nochmals Niederschrift vom 8. Mai 2007, Finanzstrafakt Band I, StrNr. 052/2009/00894-001, Bl. 6). Der Beschuldigte, der als Handelsagent von Berufs wegen mit Zahlen operiert und dessen geschäftlicher Erfolg unter anderem von der Fähigkeit abhängt, jedenfalls einfach fassliche wirtschaftliche Sachverhalte im Gespräch mit einem Verhandlungspartner auch richtig aufzunehmen, konnte nach menschlichem Ermessen diese Darlegung des Prüfers nicht missverstehen.

Der Vorgang lässt nach der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nur den Schluss zu, dass eben vom Beschuldigten, zumal in Anbetracht seiner finanziellen Notlage, für Jänner bis

Dezember 2009 absichtlich eben nur zu geringe Zahllasten gemeldet worden sind, damit auch nur solche in zu geringer Höhe gegenüber dem Fiskus entrichtet werden müssten.

Obwohl A laut seinen eigenen Angaben die monatlichen Abrechnungen mit seinem Handelsherrn zur Verfügung gestanden sind, er diese nur aufaddieren und allenfalls die noch nachfolgenden Provisionsberichtigungen subtrahieren hätte müssen, hat er bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist am 30. Juni 2010 und auch danach für das Veranlagungsjahr 2009 wider besseres Wissen und trotz Andrängen der Abgabenbehörde (Zusendung von Erklärungsformularen am 17. Dezember 2009, Erinnerung am 5.

August 2010, Erinnerung unter Androhung einer Zwangsstrafe am 13. September 2010, genannter Finanzstrafakt, Band II, Bl. 3) keine Umsatz- und Einkommensteuererklärung eingereicht (Veranlagungsakt).

Er hat dabei - so die Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes - mit dem Tatplan gehandelt, dass die Abgabenbehörde, wenn er nur lange genug untätig bliebe, wohl - wie ihm aus früheren Jahren bekannt - letztendlich eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für 2009 vornehmen würde und dabei wohl oder übel die von ihm gemeldeten unrichtigen Umsatzsteuerdaten verwenden würde, sohin eine Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer auf dieser zu niedrigen Datenbasis erfolgen würde.

Wäre sein Plan aufgegangen, hätte das Finanzamt für das Veranlagungsjahr 2009 die Umsatzsteuer mit € 11.968,64 und die Einkommensteuer mit einem dazu entsprechenden niedrigen Betrag festgesetzt. Der mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist am 30. Juni 2010 begonnene Versuch einer Hinterziehung an Umsatzsteuer im Ausmaß von € 9.882,71 und an Einkommensteuer im Ausmaß der Differenz zwischen dem vom Prüfer festgestellten Betrag in Höhe von € 27.594,72 und dem Schätzungsbetrag aufgrund der angegebenen niedrigen Datenbasis hätte zu vollendeten Hinterziehungen in dieser Höhe nach § 33 Abs. 1 FinstrG geführt.

Tatsächlich war sein Plan aber nur teilweise erfolgreich, weil das Finanzamt mit Bescheiden vom 17. November 2011 für 2009 die Umsatzsteuer mit € 20.000,00 und die Einkommensteuer mit € 15.887,64 geschätzt hat (Abfrage Abgabenkonto).

Von welchen konkreten Details die Abgabenbehörde bei ihren - wohl grifffreien - Schätzungen ausgegangen ist, lässt sich den vorgelegten Akten nicht entnehmen.

Soweit die Schätzungen der Abgabenbehörde die vom Beschuldigten angestrebten zu niedrigen Abgabenbeträge überschritten haben, ist es beim bloßen Versuch von Hinterziehungen an Umsatz- und Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG geblieben: Dieser Sachverhalt ist aber dem Beschuldigten nicht vorgeworfen worden und daher nicht Verfahrensgegenstand.

In Zusammenhang mit der versuchten Hinterziehung an Umsatzsteuer für 2009 nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG in Höhe von € 8.031,36 wurden dem Beschuldigten vielmehr die dieser vorangegangenen Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorgeworfen, deren Strafbarkeit - siehe die obigen Ausführungen

- durch die mögliche Bestrafung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert worden wäre, so der strafrelevante Vorgang dem Beschuldigten zum Vorwurf gemacht worden wäre.

Ein erstmaliger Vorwurf durch das Bundesfinanzgericht ist nicht zulässig.

In Anbetracht des hinsichtlich des Schulterspruches zugunsten für den Beschuldigten bestehenden Verböserungsverbotes nach § 161 Abs. 3 Satz 1 FinStrG brächte es für die Amtsbeauftragte, so sie diesen Aspekt zu verfolgen trachtete, auch keinen Vorteil, würde das Bundesfinanzgericht hinsichtlich des Fakts der vorgeworfenen Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Dezember 2009 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG das Straferkenntnis aufheben und die Sache nach § 161 Abs. 4 FinStrG wieder an die Finanzstrafbehörde zurückverweisen: Das Verböserungsverbot gilt gemäß leg.cit. letzter Satz auch für diesen Fall.

Es verbleibt daher bei der Strafbarkeit der Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2009 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in Höhe von € 8.031,36, wobei diese Gesamtsumme in freier Beweiswürdigung mangels weiterer Anhaltspunkte zu gleichen Beträgen auf die einzelnen Monate aufzuteilen ist.

Soweit die tatsächlichen Abgabenbeträge laut Betriebsprüfung für 2009 die zu niedrigen Schätzungen der Abgabenbehörde überschritten haben, nämlich an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.851,35 und an Einkommensteuer in Höhe von € 11.707,08, ist aber der Tatplan des Beschuldigten tatsächlich erfolgreich gewesen, weshalb er diesbezüglich vollendete Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten hat.

Soweit der Beschuldigte einwendet, in Zusammenhang mit diesen Hinterziehungen nicht gewerbsmäßig gehandelt zu haben, ist ihm zu entgegen, dass selbstverständlich das aus seinem deliktischen Verhalten zu erschließende Ziel darin bestanden hat, bei gleichsam immer wiederkehrendem Tatmuster von während des Jahres gebener relativer Unauffälligkeit und Übermittlung entsprechender Umsatzsteuer-Daten, welche jedoch tatsächlich unvollständig bzw. zu niedrig angegeben wurden, in der Folge die Einreichung von Jahressteuererklärungen zu unterlassen und Schätzungen zu erzwingen - dies in der Hoffnung, sie mögen aufgrund der unvollständigen Information der Abgabenbehörde mit zu niedrigen Beträgen erfolgen, die sich solcherart ergebenden Steuerersparnisse für anderweitige, private Zwecke zu verwenden; so wurde die zwar einkassierte, aber nicht an den Fiskus weitergebene Differenz an Umsatzsteuer eben wohl für private oder anderweitige betriebliche Ausgaben verwendet. Die erforderliche langfristige Vorbereitung der Abgabenhinterziehungen, bei welchen schon unterjährig Monat für Monat dem Fiskus Zahlungen vorenthalten worden sind und das tatsächlich wiederkehrende Tatmuster indizieren die Absicht des Beschuldigten, sich durch die beständige Wiederholung der Abgabenunredlichkeiten eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

A hat daher die obgenannten Hinterziehungen gewerbsmäßig nach § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG aF begangen.

Auch die Umsatzsteuervoranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2010 wurden von A der zuständigen Abgabenbehörde - mit Ausnahme der Voranmeldung für April 2010 - jeweils verspätet übermittelt, nämlich am 17. März 2010 (01/10, 2 Tage verspätet), 30. April 2010 (02/10, 15 Tage verspätet), 1. Juni 2010 (03/10, 13 Tage verspätet), 1. Juni 2010 (04/10), 18. Oktober 2010 (05/10, 93 Tage verspätet), 18. Oktober 2010 (06/10, 62 Tage verspätet), 18. Oktober 2010 (07/10, 33 Tage verspätet), 18. Oktober 2010 (08/10, 3 Tage verspätet), 17. Dezember 2010 (09/10, 32 Tage verspätet), 17. Dezember 2010 (10/10, 2 Tage verspätet), 20. Jänner 2011 (11/10, 3 Tage verspätet) und 23. Februar 2011 (12/10, 8 Tage verspätet (Abfrage USt-Daten, Finanzstrafakt II, StrNr. 052/2011/00849-001, Bl. 11 f; Abfrage Abgabenkonto vom 7. September 2014).

Die Entrichtung der bekanntgegebenen Zahllasten in Höhe von insgesamt € 17.999,93 erfolgte mittels Zahlung mit Verrechnungsweisung am 30. März 2010, 18. Mai 2010, 2. Juni 2010, 29. Juli 2010, 23. August 2010, 17. November 2010, 23. November 2010, 21. Dezember 2010, 28. Dezember 2010, 25. Jänner 2011 und 25. Februar 2011 (Abgabenkonto).

Von der Finanzstrafbehörde wurden diese Säumigkeiten in Zusammenhang mit dem Voranmeldungszeitraum Juli 2010 aufgegriffen:

Betreffend diesen Monat wäre der Beschuldigte verpflichtet gewesen, bis zum Ablauf des 15. September 2010 eine Zahllast von mindestens € 2.702,02 zu entrichten; ebenso hätte er bis zu diesem Zeitpunkt eine ordnungsgemäße Voranmeldung einzureichen gehabt - beides ist nicht geschehen: Erst am 18. Oktober 2010 hat A eine Voranmeldung eingereicht, in welcher eine Zahllast von € 2.702,02 ausgewiesen war. Diese Voranmeldung wurde von der Finanzstrafbehörde als Selbstanzeige nach § 29 FinStrG bewertet, wobei jedoch lediglich hinsichtlich eines Teiles von einer fristgerechten Entrichtung auszugehen war (Berechnung, genannter Finanzstrafakt II, Bl. 11); ein Restbetrag von € 1.697,87 blieb strafverfangen.

Der Überlegung der Finanzstrafbehörde, dass A, veranlasst durch seine finanzielle Zwangslage, wider besseres Wissen die zeitgerechte Übermittlung der Voranmeldung und die zeitgerechte Entrichtung der Zahllast unterlassen und solcherart wissentlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur rechtzeitigen Einreichung einer ordnungsgemäßen Voranmeldung eine Verkürzung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.697,87 bewirkt hat, wird nicht entgegengetreten.

Soweit jedoch die Finanzstrafbehörde die aus diesem Sachverhalt zu erschließende Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als gewerbsmäßig begangen qualifiziert hat, ist im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten anzumerken, dass die in der in Rede stehenden Voranmeldung offengelegte Zahllast nach dem im gesamten Handeln des Finanzstrafäters liegenden Tatplan nicht zu den Abgabenbeträgen gehören sollte, welche er dem Fiskus vorenthalten wollte: Im Gegenteil wollte er sich eigentlich unauffällig verhalten, um die Abgabenbehörde nicht auf sich aufmerksam zu machen;

wenngleich finanzielle Engpässe dann bei Fälligkeit ad hoc eine anderartige Entscheidung des Beschuldigten herbeigeführt haben. Eine Absicht in diesem einen vorgeworfenen Fall, sich durch die wiederkehrende Begehung des Finanzvergehens in dieser Form sich eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, ist aber mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht erweislich.

Die Zahllasten für die Monate Jänner bis Dezember 2010 waren aber von A allesamt zu niedrig angegeben gewesen. Hätte er sie korrekterweise offengelegt, hätte die Gesamtsumme mindestens € 21.189,96 betragen (siehe die Feststellung des Jahresbetrages anlässlich der Betriebsprüfung laut Niederschrift, ABNr. 124022/12, - worin aber die während des Jahres noch nicht berücksichtigten, späteren Provisionsberichtigungen durch seinen Geschäftsherrn noch nicht sämtlich erfasst sein mochten und solcherart sogar eine unterjährige höhere Zahllastsumme denkbar wäre).

Obwohl A laut seinen eigenen Angaben die monatlichen Abrechnungen mit seinem Handelsherrn zur Verfügung gestanden sind, er diese nur aufzufaddieren und allenfalls die noch nachfolgenden Provisionsberichtigungen subtrahieren hätte müssen, hat er bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist am 30. Juni 2011 und auch danach für das Veranlagungsjahr 2010 wider besseres Wissen keine Umsatz- und Einkommensteuererklärung eingereicht (Veranlagungsakt).

Er hat dabei - die höhere Schätzung für 2009 am 17. November 2011 war noch nicht erfolgt, siehe oben - mit dem Tatplan gehandelt, dass die Abgabenbehörde, wenn er nur lange genug untätig bliebe, wohl - wie ihm aus früheren Jahren bekannt - letztendlich eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für 2010 vornehmen würde und dabei wohl oder übel die von ihm gemeldeten unrichtigen Umsatzsteuerdaten verwenden würde, sohin eine Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer auf dieser zu niedrigen Datenbasis erfolgen würde.

Insoweit liegt eine versuchte Hinterziehung an Umsatz- und allenfalls auch Einkommensteuer (dazu nachstehend) vor.

Tatsächlich aber ist es zu keiner Festsetzung im Schätzungswege mehr gekommen, sondern wurde vom Finanzamt eine Außenprüfung veranlasst.

In dieser Außenprüfung zu ABNr. 124022/12 wurde die Höhe der Umsatzsteuer für 2010 mit € 21.189,96 ermittelt, die gemeldeten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer waren daher um € 3.190,03 zu niedrig ausgefallen.

A hat daher für das Veranlagungsjahr 2010 eine absichtliche gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 FinStrG in Höhe von € 3.190,03 zu verantworten, wobei es aber beim bloßen Versuch geblieben ist.

Hinsichtlich der allenfalls angestrebten Verkürzung an Einkommensteuer für 2010 ist hingegen mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht festzustellen, welche Höhe ein derartiger Hinterziehungsversuch erreichen sollte: Der vom Spruchsenat irrtümlich vorgeworfene Betrag von € 10.512,00 umfasst nicht nur die verheimlichten

Erlöse, sondern auch die in den offengelegten Umsätzen abgebildeten Erlöse; die verheimlichten Umsätze haben etwa lediglich ein Siebentel betragen. Auch wenn eine konkrete Vorstellung des Täters über die Höhe des angestrebten Verkürzungserfolges für die Erfüllung des Tatbildes einer Abgabenhinterziehung in objektiver und subjektiver Hinsicht nicht erforderlich ist, verbleibt der Sachverhalt im konkreten Fall zu unbestimmt: So hat bei praktisch gleichbleibendem Umsatz in den beiden Vorjahren der Gewinn einmal um gerundet € 6.000,00 mehr (2009), aber auch einmal um gerundet € 4.000,00 weniger (2008) betragen.

Das Finanzstrafverfahren gegenüber dem Beschuldigten wegen des Vorwurfs einer gewerbsmäßigen Hinterziehung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2010 war daher im Zweifel einzustellen.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2011 wurden von A mit Ausnahme Mai 2011 der zuständigen Abgabenbehörde wie folgt übermittelt:

Jänner 2011: fällig am 15. März 2011, UVA eingereicht am 28. März 2011 mit ausgewiesener Zahllast von € 2.789,73, entrichtet am 25. März 2011 (Finanzstrafakt II, Bl. 93; Kontoabfrage),

Februar 2011: fällig am 15. April 2011, UVA eingereicht am 29. April 2011 mit ausgewiesener Zahllast von € 843,40, wobei ein Betrag von € 906,20 am 20. April 2011 entrichtet wurde (Finanzstrafakt II, Bl. 92; Kontoabfrage),

März 2011: fällig am 16. Mai 2011, UVA eingereicht am 24. Mai 2011 mit ausgewiesener Zahllast von € 2.189,00, entrichtet am 23. Mai 2011 (Finanzstrafakt II, Bl. 91; Kontoabfrage),

April 2011: fällig am 15. Juni 2011, UVA eingereicht am 17. Juni 2011 mit ausgewiesener Zahllast von € 949,11, entrichtet am 21. Juni 2011 (Finanzstrafakt II, Bl. 90; Kontoabfrage),

Juni 2011: fällig am 16. August 2011, UVA eingereicht am 12. August 2011 mit ausgewiesener Zahllast von € 4.873,00, entrichtet am 25. Juli 2011 (Finanzstrafakt II, Bl. 89; Kontoabfrage),

Juli 2011: fällig am 15. September 2011, UVA eingereicht am 23. August 2011 mit ausgewiesener Zahllast von € 1.352,84, entrichtet am 25. August 2011 (Finanzstrafakt II, Bl. 88; Kontoabfrage),

August 2011: fällig am 17. Oktober 2011, UVA eingereicht am 27. September 2011 mit ausgewiesener Zahllast von € 3.673,86, entrichtet am 26. September 2011 (Finanzstrafakt II, Bl. 87; Kontoabfrage),

September 2011: fällig am 15. November 2011, UVA eingereicht am 20. Oktober 2011 mit ausgewiesener Zahllast von € 1.541,92, wobei am 18. November 2011 eine Zahllast von € 3.640,71 entrichtet worden ist (Finanzstrafakt II, Bl. 86; Kontoabfrage),

Oktober 2011: fällig am 15. Dezember 2011, UVA eingereicht am 4. Jänner 2012 mit ausgewiesener Zahllast von € 1.439,57, entrichtet am 20. Dezember 2011 (Finanzstrafakt II, Bl. 85; Kontoabfrage),

November 2011: fällig am 16. Jänner 2012, UVA eingereicht am 17. Jänner 2012 mit ausgewiesener Zahllast von € 773,64, entrichtet am 23. Jänner 2012 (Finanzstrafakt II, Bl. 84; Kontoabfrage),

Dezember 2011: fällig am 15. Februar 2012, eine Zahllast von € 2.909,19 entrichtet am 21. Februar 2012 (Kontoabfrage).

Für den Voranmeldungszeitraum Mai 2011, Fälligkeit 15. Juli 2011, hat der Beschuldigte weder eine Voranmeldung eingereicht noch eine Vorauszahlung entrichtet (Kontoabfrage).

Die Summe solcherart bekanntgegebenen Zahllasten für die Voranmeldungszeiträume Februar bis April, Juni bis Dezember 2011 hat betragen € 22.681,03.

Tatsächlich aber hat laut einer betreffend die Monate Februar bis Dezember 2011 am 16. Februar 2012 begonnen Umsatzsteuer-Nachschauf die tatsächliche Summe der Zahllasten betragen € 28.862,90 (Arbeitsbogen, Niederschrift vom 29. März 2012).

Auch wenn der Tatplan des Beschuldigten darauf ausgerichtet gewesen ist, ebenso wie hinsichtlich der Vorjahre eine zu niedrige Festsetzung der Jahresumsatzsteuer auch für das Veranlagungsjahr 2011 auf Basis der zuvor gemeldeten Umsatzsteuer-Daten zu erzwingen, ist das deliktische Vorhaben des Beschuldigten diesbezüglich vor seiner Aufdeckung noch nicht in das Versuchsstadium vorgedrungen; es bleibt daher bei der Strafbarkeit der zuvor begangenen gewerbsmäßigen Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a iVm § 38 Abs. 1 FinStrG.

Ohne Zweifel hat sich die festgestellte Gesamtsumme an Verkürzungen in Höhe von € 6.181,87 (das Mehrergebnis aufgrund der Nachschauf) auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume verteilt; eine entsprechende Aufteilung ist den vorgelegten Akten aber nicht zu entnehmen.

Realistisch ist auch, dass bei relativ einheitlicher Geschäftstätigkeit in Bezug auf Mai 2011 ein zusätzlicher Betrag anzunehmen ist, der - zusätzlich zur allgemeinen Verkürzung - als Basiswert anzusetzen gewesen wäre, hätte nicht der Beschuldigte für diesen Monat die Mitteilung einer Zahllast gänzlich unterlassen. In freier Beweiswürdigung wird dieser Basiswert als Durchschnittsbetrag aus den anderen gemeldeten Zahllasten errechnet mit € 2.061,91.

Der Rest des anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten Differenzbetrages von € 6.181,87 im Ausmaß von € 4.119,96 ist mangels weiterer Anhaltspunkte gleichmäßig auf die einzelnen Monate zu verteilen, sodass sich pro Monat ein Verkürzungsbetrag von € 374,54 ergibt.

Von Seite der Finanzstrafbehörde wurde lediglich hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Februar, März, April, Mai, Oktober, November und Dezember 2011 ein Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten eröffnet.

Die diesen Monaten zuzurechnenden Verkürzungsbeträge ergeben eine Summe von € 4.683,69 (02/11: € 374,54 + 03/11: € 374,54 + 04/11: € 374,54 + 05/11: € 2.436,45 + 10/11: € 374,54 + 11/11: € 374,54 + 12/11: € 374,54).

Im Ergebnis ist daher der Beschuldigte mit seiner Beschwerde insofern im Recht, als er die ihm durch den Spruchsenat vorgeworfene Hinterziehung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend Juli 2010 in Höhe von € 1.697,87 im Zweifel nicht gewerbsmäßig begangen hat, die gewerbsmäßige Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2010 nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG nur versucht hat, eine versuchte gewerbsmäßige Hinterziehung an Einkommensteuer für 2010 im Zweifel nicht erweislich ist und die gewerbsmäßigen Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 FinStrG für die verfahrensgegenständlichen Monate Februar bis Mai, Oktober bis Dezember 2011 im Zweifel lediglich € 4.683,69 betragen.

Sämtliche strafrelevanten Abgabenbeträgen sind nunmehr entrichtet worden (Kontoabfrage).

Hinsichtlich der Strafbemessung ist auszuführen:

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet; im Falle einer gewerbsmäßigen Begehungsweise erhöht sich diese Strafdrohung bis zum Dreifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge. Dabei sind - im Falle mehrerer Finanzstrftaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen.

Es ergibt sich sohin ein Strafrahmen von € 8.031,36 + € 1.851,35 + € 11.707,08 + € 3.190,03 + € 4.683,69 = € 29.463,51 X 3 ergibt € 88.390,53 zuzüglich € 1.697,87 X 2 = € 3.395,74, sohin € 91.786,27, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist.

Zusätzlich ist gemäß §§ 15 Abs. 2, 33 Abs. 5 FinStrG neben der Geldstrafe auch eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu verhängen, wenn es ihrer bedarf, um den Täter von weiteren Finanzvergehen abzuhalten oder der Begehung von Finanzvergehen durch andere entgegenzuwirken.

Ist der Täter schon zweimal wegen eines der in den §§ 33, 35 oder 37 Abs. 1 FinStrG bezeichneten Finanzvergehen bestraft worden (hier: mit Strafverfügung vom 4. April 2007 u.a. wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. mit [zusätzlichem] Straferkenntnis vom 12. November 2007 wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und mit Strafverfügung vom 1. April 2011 wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) und wurden die Strafen wenigstens zum Teil vollzogen (was der Fall ist), so kann, wenn er nach

Vollendung des neunzehnten Lebensjahres neuerlich ein solches Finanzvergehen - so der verfahrensgegenständliche Schuldspruch - begeht, bei Zuständigkeiten der Finanzstrafbehörde das Höchstmaß der angedrohten Geldstrafe gemäß § 41 Abs. 1 FinStrG um die Hälfte überschritten werden.

Eine frühere Strafe bliebe gemäß § 41 Abs. 2 FinStrG dann außer Betracht, wenn seit ihrem Vollzug bis zur folgenden Tat mehr als fünf Jahre vergangen wären, was im gegenständlichen Fall nicht der Aktenlage entspricht.

Der Spruchsenat hat daher ansich richtig erkannt, dass im gegenständlichen Finanzstrafverfahren eine Rückfallsqualifikation des Beschuldigten nach § 41 FinStrG vorliegt, wodurch sich gegebenenfalls der Strafrahmen für die Ausmessung der Geldstrafe auf bis zu € 137.679,41 erhöhen könnte.

Er hat aber dabei übersehen, dass diese Ausdehnung der Strafe lediglich fakultativ ist: Es ist lediglich die Möglichkeit eingeräumt, bei Vorliegen der Rückfallsqualifikation, wenn es für nötig befunden wird, über die Obergrenze der gesetzlichen Strafandrohung hinauszugehen (vgl. bereits OGH 29.7.1975, 13 Os 64/75). Ein gesetzlicher Auftrag, einen qualifizierten Rückfall allgemein bei der Strafbemessung in dieser Form zu berücksichtigen, liegt nicht vor (*Tannert*, FinStrG<sup>9</sup> MTK (2014) Anm 2 zu § 41); eine Zitierung im Spruch hat nur dann zu erfolgen, wenn die Bestimmung des § 41 FinStrG auch tatsächlich zur Anwendung gelangt (u.a. UFS 20.4.2006, FSRV/0057-L/05; im Detail siehe z.B. *Reger / Nordmeyer / Hacker / Kuroki*, FinStrG I<sup>4</sup>, § 41 Rz 1 ff.).

Diese Notwendigkeit der Überschreitung des Strafrahmens von € 91.786,27 wird aber als nicht erforderlich erachtet:

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

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafandrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen.

Mit Ausnahme der Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für Juli 2010 waren die deliktischen Verhalten des Beschuldigten aus der Natur ihrer Sache heraus auf eine endgültige Abgabenvermeidung hin ausgerichtet.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur vor Vorliegen besonderer Gründe zulässig. Diese besonderen Gründe liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Läge ein durchschnittliches Verschulden des Täters vor, hielten sich die Erschwerungs- und Midlerungsgründe die Waage und bestünden beim Beschuldigten durchschnittliche

persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich solcherart bei einem Strafrahmen von € 91.786,27 eine Geldstrafe von gerundet € 46.000,00.

Nachvollziehbar ist, dass ein selbständiger Unternehmer in großen Geldverlegenheiten nach Mittel und Wegen sucht, seine Liquidität und seinen wirtschaftlichen Gewinn zu steigern und verlockt ist, dies auch mit unredlichen Mitteln zu tun; da kommt ihm die verhasste Steuer wohl gerade recht. Im Gegenzug hat die Republik Österreich eine derartige illegale Steuervermeidung mit einer beträchtlichen Strafandrohung belegt, um einerseits den konkreten Finanzstrftäter von der Begehung weiterer Finanzvergehen, aber auch andere Personen in seiner Lage von solchen abzuhalten.

Im gegenständlichen Fall haben vier Betrafungen und deren Vollzug A nicht davon abhalten können, weiterhin Abgaben zu hinterziehen bzw. zu hinterziehen zu versuchen.

Den vier Vorstrafen des Finanzstrftäters, seinem hartnäckigen Verharren in seinem deliktischen Verhalten, teilweise schon parallel zu einem gerade wegen derartiger Verfehlungen geführten Finanzstrafverfahren, sowie der Vielzahl der deliktischen Angriffe über Jahre hinweg als erschwerend stehen aber entgegen die Milderungsgründe der vollständigen Schadensgutmachung, des Umstandes einer finanziell angespannten Lage im Tatzeitraum, welche den Täter zu seinem Fehlverhalten verleitet hat, seine Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, der Umstand, dass es betreffend die Umsatzsteuer 2010 beim bloßen Versuch geblieben ist, sowie dass betreffend die hinterzogene Umsatzsteuervorauszahlung für Juli 2010 nur eine vorübergehende Abgabenvermeidung vorliegt.

Relativierend ist auch in Bezug auf die beschriebenen vier Vorstrafen anzumerken, dass die erste sich lediglich auf eine Finanordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG bezieht und korrekterweise, wie ausgeführt, die zweite und dritte als eine einzige Bestrafung gewertet werden müsste. Auch waren die verhängten Geldstrafen mit Ausnahme der letzten relativ geringfügig, sodass es scheint, als ob A die Brisanz der möglichen Folgen seines Fehlverhaltens nicht wirklich bewusst gewesen wäre.

Insoweit hat sich die Situation in Anbetracht der Dimensionen der Strafandrohungen doch geändert, sodass - wie vom Beschuldigten in seinem Rechtsmittel angesprochen - eine Geldstrafe in relativ mäßiger Höhe gerade noch, gleichsam letztmalig, als ausreichend erscheint, um dem Gebot der Spezialprävention zu entsprechen.

Auch von der Verhängung einer Freiheitsstrafe wird nochmals abgesehen.

In gesamthafter Abwägung der obigen Argumente ist der Ausgangswert auf € 38.000,00 abzumildern.

Seine Sorgepflichten, wie vom Beschuldigten beschrieben, führen zu einer Verringerung der Geldstrafe auf € 32.000,00.

Sein Alter und die in Aussicht genommene Abschwächung der gebotenen Spezialprävention infolge der geplanten Einstellung der Handelsagentur sind mit einer weiteren Verringerung auf € 28.000,00 zu berücksichtigen.

Seine wirtschaftliche Lage ist mit einem Abschlag auf € 23.000,00, das sind lediglich ein Viertel des Strafrahmens, zu bedenken.

Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Aspekt der angespannten wirtschaftlichen Lage des Finanzstrftäters außer Ansatz zu lassen ist, weil ja eine Ersatzfreiheitsstrafe nach ihrer Natur gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zu bemessen ist.

So gesehen war in teilweiser Entsprechung des Beschwerdebegehrens der Amtsbeauftragten die Ersatzfreiheitsstrafe spruchgemäß nach oben anzupassen.

Die Festsetzung der pauschalen Verfahrenskosten gemäß § 185 Abs. 1 FinStrG mit 10 % der Geldstrafe, maximal aber mit € 500,00 entspricht dem Gesetz und war daher unverändert zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Die zu klärenden Fragen des gegenständlichen Falles waren insbesondere solche der Beweiswürdigung. Gegen diese Entscheidung ist daher 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.

Linz, am 22. September 2014