



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0003-L/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen AB, geb. X, Adresse, vertreten durch C Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 7. November 2011 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes D als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. Oktober 2011, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid in seinem Ausspruch über die Strafe sowie hinsichtlich der Bestimmung über die Verfahrenskosten wie folgt abgeändert:

Die **Geldstrafe** wird gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit **2.300,00 €** und die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende **Ersatzfreiheitsstrafe** gemäß § 20 FinStrG mit **zehn Tagen** festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die Kosten des Strafverfahrens mit 230,00 € bestimmt.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist seit 1988 als Werbegrafiker selbstständig tätig.

Diverse Außenprüfungen – erstmals dokumentiert für eine Umsatzsteuerprüfung vom 7. August 1991 – führten zur Feststellung, dass der Bw seinen umsatzsteuerrechtlichen Obliegenheiten nicht nachgekommen ist. Wiederholt erstattete der Bw zu Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige und legte die für den jeweils geprüften Zeitraum geschuldete Umsatzsteuer offen (so die Selbstanzeige vom 20. Juni 2005 hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 01-12/2004 und 01-05/2005, Niederschrift über die Außenprüfung vom 21. Juni 2005; Selbstanzeige hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 01-12/2007 und 01-04/2008, Niederschrift über die Außenprüfung vom 29. Juli 2008; Selbstanzeige hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 01-06/2010, Niederschrift über die Außenprüfung vom 1. September 2010).

Bereits mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 10. Dezember 1999 war der Bw der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG schuldig erkannt worden, weil er für die Monate 01-12/1996 und 04-11/1997 weder Voranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen geleistet hatte. Die Geldstrafe wurde mit 30.000,00 S bemessen, die der Bw in Form monatlicher Ratenzahlungen abstattete. Die letzte Zahlung erfolgte im Juli 2001.

Im verfahrensgegenständlichen Finanzstrafverfahren wurde der Bw, nachdem die Finanzstrafbehörde D mit Bescheid vom 22. Juni 2011 das Finanzstrafverfahren gegen ihn eingeleitet hatte, mit Strafverfügung vom 2. August 2011 schuldig erkannt, vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate 01-12/2008 in Höhe von 1.602,66 €, 01-12/2009 in Höhe von 3.718,33 € und 01-06/2010 sowie 08 und 09/2010 in Höhe von 4.344,52 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Er habe dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Die über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG verhängte Geldstrafe wurde mit 3.000,00 € und die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 15 Tagen festgesetzt.

Als mildernd wertete das Finanzamt die Selbstanzeige und die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend dagegen eine Vorstrafe und den langen Tatzeitraum.

Nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens war in der schriftlichen Rechtfertigung vom 20. Juli 2011 eingewendet worden, dass der Bw am 28. Juni 2010 eine Verzichtserklärung abgegeben habe, worin auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet worden sei. Somit könne vor diesem Tag keine Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen bestanden haben. Durch den Verzicht werde die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen nicht rückwirkend strafbar. Die Argumentation der Behörde für die Zeiträume bis einschließlich 04/2010 gehe somit ins Leere. Für die Zeiträume ab 05/2010 verblieben daher folgende Beträge: 05/2010: 425,24 €; 06/2010: 1.388,22 €; 08/2010: 173,13 €; 09/2010: 324,30 €; in Summe daher 2.310,89 €.

Der Bw sei Künstler und erziele mit seinem Betrieb nur relativ geringe Einkünfte. Er sei immer wieder einmal in Zahlungsstockungen verfangen, jedoch stets bemüht, seine Rückstände im Rahmen seiner Möglichkeiten zu begleichen.

Mit Eingabe vom 10. August 2011 wurde Einspruch gegen die Strafverfügung erhoben, wodurch diese außer Kraft gesetzt wurde und das Verfahren nach den Bestimmungen der §§ 115 bis 142 FinStrG durchzuführen war (§ 145 Abs. 2 FinStrG).

Die steuerliche Vertreterin verwies auf die schriftliche Rechtfertigung, wonach für die Jahre ab 2008 erst am 28. Juni 2010 ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung erklärt worden sei, weil die Umsätze der Jahre 2008 und 2009 weniger als 30.000,00 € betragen hätten. Die Finanzstrafbehörde habe ohne weitere Sachverhaltsermittlungen und ohne jegliche Begründung tatsachenwidrig angenommen, dass für die inkriminierten Umsätze zur Gänze Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG ausgestellt worden seien ("Steuerschuld kraft Rechnungslegung"). Auch die behauptete Wissentlichkeit werde bestritten, weil selbst die steuerliche Vertreterin in der Fachliteratur nachlesen habe müssen, ob die Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG in die Umsatzsteuervoranmeldung aufzunehmen sei oder nicht. Einem Kleinunternehmer, der den Begriff der Steuerschuld kraft Rechnungslegung nicht einmal kenne, ohne weiteres Wissentlichkeit zu unterstellen, sei mehr als gewagt.

Auch die persönlichen Umstände des Bw seien nicht ausreichend berücksichtigt worden. Er habe in den Jahren 2008 und 2009 mit seinen Umsätzen nicht einmal die

Kleinunternehmengrenze erreicht, sein Einkommen habe in diesen Jahren 2.100,00 € bzw. 5.400,00 € betragen. Auf Grund fehlender Ersparnisse und geringer Umsätze habe er von der sprichwörtlichen Hand in den Mund gelebt. Außer einer Nachlässigkeit im Umgang mit der Abgabenbehörde, die aber keinesfalls auf eine Schädigungsabsicht zurückzuführen sei, sei dem Bw nichts vorzuwerfen. Aus Sicht der steuerlichen Vertreterin verblieben, wenn überhaupt, nur die Voranmeldungen für den Zeitraum 08 und 09/2010 als strafbar, sodass die verhängte Strafe bei weitem zu hoch sei.

In der vor der Finanzstrafbehörde D am 26. September 2011 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte die steuerliche Vertretung des nicht erschienenen Beschuldigten im Wesentlichen vor, dass keinesfalls "Vorsatzabsicht" bestanden habe; vielmehr sei die Meldung bzw. Zahlung der Umsatzsteuer auf Grund massiver finanzieller Probleme unterblieben. Der Bw mache hauptsächlich Design-Entwürfe für einen Verlag, der auf dem Ausweis der Umsatzsteuer in den Rechnungen bestehe. Obwohl der Umsatz gegenüber den Vorjahren stark rückläufig sei und dies auf Grund der Umsatzgröße nicht notwendig gewesen wäre, habe der Bw die Rechnungen wie bisher mit Ausweis der Umsatzsteuer ausgestellt. Auf die daraus erwachsenen Konsequenzen – die Umsatzsteuerpflicht – habe der Bw nicht Bedacht genommen. Dieser erstelle sämtliche Rechnungen. Die steuerliche Vertretung kümmere sich erst ab dem Jahr 2010 um die Voranmeldungen. Auf Grund der angespannten finanziellen Situation beabsichtige der Beschuldigte, sein Wohnhaus zu verkaufen. Er lebe von seiner Frau getrennt; für seine drei Kinder wäre er grundsätzlich unterhaltpflichtig. Wegen der tristen wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse werde beantragt, das Verfahren einzustellen.

Mit Erkenntnis vom 5. Oktober 2011, welches im Spruch hinsichtlich der vorgeworfenen Abgabenverkürzungen gleich lautend wie die Strafverfügung ist, wurde der Bw zu einer Geldstrafe von 2.800,00 €, im Nichteinbringungsfall zu 14 Tagen Ersatzfreiheitsstrafe, verurteilt.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 280,00 € bestimmt.

Bei Überprüfung des Steueraktes sei festgestellt worden, dass bereits bei der im Jahr 2008 durchgeführten UVA-Prüfung für die Monate Jänner bis April eine Selbstanzeige hinsichtlich nicht bekannt gegebener Umsatzsteuerzahllasten eingereicht worden sei. Die errechneten Zahllasten seien unverzüglich entrichtet worden und somit sei für diese Monate Straffreiheit erwirkt worden. Für die restlichen Monate des Jahres 2008 sowie für das gesamte Jahr 2009

seien hingegen weder Voranmeldungen eingereicht noch Zahllasten entrichtet worden, obwohl die Umsatzsteuer in den ausgestellten Rechnungen ausgewiesen worden sei und diese alleine auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG zu entrichten gewesen wäre. Diese gesetzliche Bestimmung gelte auch für jene Unternehmer, die sich auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG berufen würden. Erst mit Einreichung der als Selbstanzeigen zu wertenden Jahressteuererklärungen 2008 und 2009 seien die fehlenden Umsatzsteuerzahllasten bekannt gegeben und gleichzeitig auch die ab 2008 gültige Erklärung betreffend den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer abgegeben worden. Die Zahllasten seien jedoch nicht in der nach Buchung der jeweiligen Steuerbescheide zur Verfügung stehenden Frist entrichtet worden.

Für die Monate 01-06/2010 sei noch vor Beginn der UVA-Prüfung Selbstanzeige erstattet worden. Die fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen seien dem Prüfungsorgan übergeben, die errechneten Zahllasten jedoch ebenso wenig unverzüglich entrichtet worden wie jene für die verspätet eingereichten Voranmeldungen 08 und 09/2010.

Weder die Selbstanzeigen in Form der Jahressteuererklärungen 2008 und 2009, noch die Selbstanzeige für die erwähnten Monate des Jahres 2010 hätten daher Straffreiheit erwirken können.

Der Bw sei seit Jahren als Unternehmer tätig und habe somit Kenntnis von seinen umsatzsteuerlichen Pflichten gehabt. Zudem sei er wegen eines gleichartigen Deliktes bereits einmal bestraft worden.

Die geltend gemachten finanziellen Schwierigkeiten stellten keinen Rechtfertigungsgrund dar, da dem Gesetz mit der bloßen Meldung der geschuldeten Beträge zu den Fälligkeitsterminen Genüge getan worden wäre.

Als mildernd wertete das Finanzamt bei der Strafbemessung wiederum die Selbstanzeige und die teilweise Schadensgutmachung, zusätzlich die finanziellen Probleme, als erschwerend wie bisher den langen Tatzeitraum und die Vorstrafe.

Auf die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten sei Bedacht genommen worden. Mit der ausgesprochenen Geldstrafe, die bei rund 14,50 % der möglichen Höchststrafe liege, sei den wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Bw sowie seiner Verantwortung mehr Gewicht beigemessen worden als dem längeren Tatzeitraum und den damit einher gehenden Tatwiederholungen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der steuerlichen Vertretung des Beschuldigten vom 7. November 2011. Es solle nicht bestritten werden, dass der Bw seine abgabenrechtlichen Pflichten in der Vergangenheit, vor allem in den verfahrensgegenständlichen Jahren, immer wieder vernachlässigt habe. Dies jedoch nicht mit dem Vorsatz einer Hinterziehung, sondern immer vor dem Hintergrund seiner wirtschaftlichen Schwierigkeiten, die in einem schwachen Geschäftsgang begründet seien. Es sei unbestritten richtig, dass die steuerlichen Pflichten von allen Unternehmern einzuhalten seien, doch ergäben sich immer wieder Fälle, wo absolut steuerehrliche Bürger für ihre Nachlässigkeit bei Voranmeldungen als Vorsatztäter abgestraft würden.

Vorliegend sei für die Jahre ab 2008 erst am 28. Juni 2010 ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung erklärt worden, da die Umsätze 2008 und 2009 jeweils weniger als 30.000,00 € betragen hätten. Die subjektive Tatseite von Vorsatz bzw. Wissentlichkeit müsse im Zeitpunkt der Tatbegehung vorliegen – "dolus superveniens non nocet" bzw. schade selbst Vorsatz nicht, wenn er erst nach Begehung hinzutrete. Die Umsätze 2008 und 2009 seien bis zur Abgabe einer Kleinunternehmer-Verzichtserklärung unecht umsatzsteuerfrei und damit grundsätzlich nicht voranmeldungspflichtig. Die Finanzbehörde führe zwar zutreffend aus, dass eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung ebenfalls in Voranmeldungen aufzunehmen sei, doch werde ausdrücklich bestritten, dass dem Bw dies bewusst gewesen sei. Man möge darüber streiten, ob der Bw diese Tatsache kennen musste, allerdings im Rahmen der Beurteilung einer allfälligen Fahrlässigkeit und nicht bei behauptetem Vorsatz oder gar Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung. Selbst ein allgemeines Unrechtsbewusstsein hinsichtlich der Nichtabgabe der Voranmeldung würde noch keine Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung bewirken. Eine Strafbarkeit nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sei damit nicht gegeben.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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

Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Eine Abgabenverkürzung bei

Selbstberechnungsabgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) gilt bereits dann bewirkt (objektive Deliktsvollendung), wenn diese Abgaben zum gesetzlichen Fälligkeitstermin überhaupt nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet werden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG).

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, der zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Umsatzsteuerverkürzung bewirkt, indem er etwa umsatzsteuerpflichtige Erlöse in der Jahressteuererklärung verheimlicht oder zu hohe Vorsteuern geltend macht, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer bei erklärungsgemäßer Veranlagung durch die Abgabenbehörde zu niedrig festgesetzt wird.

Nach § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch.

Sind der Abgabenbehörde die Steuerpflichten eines Abgabepflichtigen bekannt, kann dennoch der Versuch einer Abgabenhinterziehung vorliegen, wenn dieser Abgabepflichtige die Einreichung der Jahressteuererklärung überhaupt unterlässt und es ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, dass die Nichtabgabe eine zu geringe Abgabenfestsetzung im Schätzungswege zur Folge haben werde, oder eine unrichtige Erklärung abgibt, die Tat aber vor Durchführung der Veranlagung entdeckt wird.

Eine etwaige Strafbarkeit wegen zumindest versuchter Hinterziehung von Jahresumsatzsteuern nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert nach herrschender Judikatur und Lehre die Strafbarkeit diesbezüglicher Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG. Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist daher dann ausgeschlossen, wenn einer Bestrafung infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht.

Gemäß § 21 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, dass in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt.

In der entsprechenden Verordnung betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen (BGBl. II 206/1998 idF BGBl. II 462/2002) war die beschwerdegegenständlichen Zeiträume betreffend in § 1 festgelegt, dass dann, wenn die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben, entfällt.

Werden daher die zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen zu zahlenden Umsatzsteuerbeträge nicht fristgerecht entrichtet, ist jedenfalls eine Voranmeldung einzureichen.

Ein Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet (§ 6 Abs. 3 UStG 1994).

Hat ein Unternehmer in seiner Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtet (§ 11 Abs. 12 UStG 1994).

Mit Eingabe vom 29. Juni 2010 erklärte der Bw fristgerecht einen Verzicht im Sinne des § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2008, sodass er auch ab dem Kalenderjahr 2008, wie schon in den Jahren davor, trotz Unterschreitens der jährlichen Umsatzgrenze von 30.000,00 € die in seinen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer ans Finanzamt zu entrichten hatte und die von ihm bezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen konnte.

Infolge dieses Regelbesteuerungsantrages war der Bw verpflichtet, Umsatzsteuervorauszahlungen zu leisten bzw. für den Fall der nicht fristgerechten Zahlung Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben.

Dem Bw ist insoweit zuzustimmen, dass dann, wenn ein Regelbesteuerungsantrag erst rückwirkend abgegeben wird, im Falle des Nichterreichens der Umsatzgrenze von 30.000,00 € zu den Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuer weder eine Zahlungspflicht noch eine Mitteilungspflicht bestand. Die Steuerschuld entsteht diesfalls erst mit Ausübung der Option. Dies hat jedoch zur Voraussetzung, dass der von der Steuerfreiheit seiner

Umsätze ausgehende Unternehmer in den Rechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen hat. Wird in den Rechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen, ist diese jedenfalls zum betreffenden Fälligkeitstermin zu entrichten bzw. zu melden.

Geht ein Unternehmer zunächst von der Steuerpflicht aus und stellt er Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer aus und ergibt sich am Ende des Veranlagungszeitraumes, dass die 30.000,00 Euro-Grenze nicht überschritten wurde, kann der Unternehmer unter der Voraussetzung, dass er keine Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgibt, die Rechnungen nachträglich berichtigen. Bis zur Berichtigung schuldet der Unternehmer die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994.

Der Bw hat, wie in der mündlichen Verhandlung am 26. September 2011 vorgebracht, auf Wunsch des Verlages, für den er hauptsächlich tätig ist, trotz Unterschreitens der jährlichen Umsatzgrenze von 30.000,00 € die Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer gelegt; eine Rechnungsberichtigung wurde nicht behauptet.

Für die im Spruch des Erkenntnisses angeführten Zeiträume wurde die geschuldete Umsatzsteuer verspätet gemeldet bzw. entrichtet, sodass die objektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt ist.

Auch unter Bedachtnahme darauf, dass der Bw auf Grund der gesetzlichen Bestimmung des § 21 Abs. 2 UStG 1994 zu lediglich vierteljährlichen Vorauszahlungen bzw. Voranmeldungen verhalten war, erfolgten die Zahlungen bzw. Meldungen verspätet.

So wurde die für die Monate 01-06/2010 festgesetzte Umsatzsteuer nicht innerhalb der gesetzten Frist 15. Oktober 2010 entrichtet und wurden die Voranmeldungen 08 und 09/2010 verspätet am 23. Dezember 2010 bei der Abgabenbehörde eingereicht.

Bedingt vorsätzlich handelt 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.

Wissentlichkeit bedeutet, dass der Täter weiß, dass der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges mit seiner Handlung sicher verbunden ist. Dass er diesen auch anstrebt, ist nicht gefordert.

Darauf, ob der Bw die Umsatzsteuer entrichten wollte oder nicht oder ob die Nichtentrichtung aus Gleichgültigkeit oder in Schädigungsabsicht erfolgte, kommt es daher nicht an; wesentlich ist das Wissen um die Verkürzung der Umsatzsteuer, die, gleich, aus welchem Motiv heraus, nicht fristgerecht bezahlt wird.

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verlangt auf der subjektiven Tatseite Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung, wogegen in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bedingter Vorsatz genügt.

Dass der Bw die grundlegende Systematik des Umsatzsteuergesetzes – nämlich die Verpflichtung des die Umsatzsteuer in einer Rechnung ausweisenden Unternehmers zu deren Entrichtung und gleichzeitig Berechtigung des die Rechnung empfangenden Unternehmers zum Abzug der bezahlten Umsatzsteuer als Vorsteuer – sowie die Fälligkeitstermine der Umsatzsteuer kannte, ergibt sich zweifellos nicht nur aus seiner langjährigen selbstständigen Tätigkeit, sondern auch auf Grund der Außenprüfungen, der Selbstanzeigen, der wiederholten Rechtfertigungen, die Leistung der Umsatzsteuervorauszahlungen in erster Linie wegen finanzieller Probleme unterlassen zu haben, sowie der einschlägigen Vorstrafe.

Dass der künstlerisch tätige Bw dem gegenüber, wie in der Berufung eingewendet, Sonderbestimmungen wie die des § 11 Abs. 12 UStG 1994 nicht kannte, wird nicht angezweifelt, hat dieses Vorbringen doch die Lebenserfahrung für sich, wonach Steuerpflichtige in der Regel zwar die im täglichen Geschäftsleben anzuwendenden grundsätzlichen gesetzlichen Bestimmungen kennen, nicht jedoch auf Einzel- und Sonderfälle beschränkte Ausnahmeregelungen.

Ebenso logisch nachvollziehbar ist, dass dem Bw auch die "Kleinunternehmerregelung" nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht geläufig gewesen ist. Dafür spricht nicht nur, dass er die Umsatzsteuer in den Rechnungen wie bisher ausgewiesen hat, obwohl dies auf Grund der Umsatzgröße nicht mehr notwendig gewesen wäre (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 26. September 2011), sondern auch, dass vor Beginn der Außenprüfung am 29. Juli 2008 betreffend die Zeiträume 01-12/2007 sowie 01-04/2008 Selbstanzeige erstattet und somit in keiner Weise von einer unechten Steuerbefreiung ausgegangen wurde. Nahe liegend ist vielmehr, dass die steuerliche Vertreterin, der keine Zustellvollmacht erteilt wurde, erst im Zuge der Erstellung der Jahresumsatzsteuererklärungen 2008 und 2009 Kenntnis von der grundsätzlich auf den Bw anwendbaren

"Kleinunternehmerregelung" erlangte und daher gleichzeitig mit Einreichung der Steuererklärungen einen Regelbesteuerungsantrag stellte.

Für die Verwirklichung der subjektiven Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist das Wissen um die Verkürzung der Umsatzsteuer im Falle der Nichtentrichtung bzw. Nichtmeldung des geschuldeten Betrages zum Fälligkeitszeitpunkt ausreichend. Einer genauen Kenntnis der gesetzlichen Bestimmung, die infolge dieser Untätigkeit verletzt wird, bedarf es nicht.

Für den Bw bestand daher auf Grund des Regelbesteuerungsantrages ab 2008 nicht nur objektiv kein Änderungsbedarf im Vergleich zu den Vorjahren, sondern er nahm einen solchen offenbar auch subjektiv nicht wahr. Dies zeigen nicht nur der unveränderte Umsatzsteuerausweis in den Rechnungen, sondern auch die genannte Selbstanzeige, die mit der Kenntnis der so genannten "Kleinunternehmerregelung" und der damit einher gehenden (unechten) Steuerbefreiung logisch nicht erklärbar wäre.

Entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin waren daher weder das Wissen des Bw, ob eine "Steuerschuld kraft Rechnungslegung" (§ 11 Abs. 12 UStG 1994) in die Umsatzsteuervoranmeldung aufzunehmen sei, noch das Wissen um die so genannte "Kleinunternehmerregelung" und die daraus resultierenden Folgen entscheidend. Wesentlich war, dass der Bw im Ergebnis – gleichgültig, auf Grund welcher gesetzlichen Bestimmung – zu Recht von der Verpflichtung zur Entrichtung der auf seinen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer bzw. der zumindest spätestens zum Fälligkeitstermin erforderlichen Bekanntgabe der entsprechenden Zahllast ausging, dieser Verpflichtung jedoch auf Grund fehlender liquider Mittel wie auch familiärer Probleme (laut undatierter Selbstanzeige betreffend die Umsatzsteuer 01-06/2010) nicht nachkam.

Auch wenn der Finanzstrftäter ein anderes, strafrechtlich unbedenkliches Ziel verfolgt, aber weiß, dass durch die Art, wie er es zu erreichen sucht, der unter Strafdrohung stehende Erfolg verbunden ist, handelt er wissentlich.

Dass es lediglich auf Grund der finanziellen Probleme zur Nichtentrichtung kam, stellt weder einen Strafausschließungs- noch Strafaufhebungsgrund dar und vermag den Bw nicht zu entlasten, im Gegenteil wird dadurch das Motiv für die Nichtentrichtung der Abgaben offenkundig. Der Umstand der finanziellen Schwierigkeiten fließt jedoch – siehe unten – als Milderungsgrund in die Strafbemessung ein.

Gestand daher der Bw selbst zu, dass für die Entrichtung der Umsatzsteuer keine liquiden Mittel vorhanden waren, folgt daraus, dass die Entrichtung mit direktem Vorsatz

(wissentlich) unterblieben ist (Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz³, Band I, K 33/64).

Von einer allfällig versuchten Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer 2008 und 2009 im Sinne der §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG war jedoch im Zweifel zu Gunsten des Bw nicht auszugehen, da die Abgabenerklärungen zeitgerecht eingereicht wurden und der Bw daher nicht ernsthaft mit einer dauerhaften Verkürzung der Umsatzsteuer rechnen konnte. Darüber hinaus würde ein Unternehmer, der die Jahresumsatzsteuer hinterziehen wollte, nicht zu Nachforderungen führende Steuererklärungen einreichen.

Wenn die steuerliche Vertreterin des Bw moniert, dass gerade im Kleinstunternehmerbereich immer wieder absolut steuerehrliche Bürger für ihre Nachlässigkeit im Zusammenhang mit Voranmeldungen als Vorsatztäter bestraft würden, ist zu entgegnen, dass die für Umsatzsteuervorauszahlungen bestehende Systematik, wonach Abgabepflichtige diese selbst zu berechnen und ohne Aufforderung oder bescheidmäßige Festsetzung an das Finanzamt abzuführen haben, als Vertrauensvorschuss anzusehen ist und der Gesetzgeber der Neigung, diese Melde- bzw. Zahlungspflicht wegen finanzieller Engpässe oder anderer für vorrangig erachteter Zahlungen zu missachten, offenbar mit entsprechend strengen Sanktionen begegnen wollte.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Bei der Strafbemessung handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Grundlage für die Bemessung der Strafe ist nach § 23 FinStrG die Schuld des Täters, wobei gemäß Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung bei der Strafausmessung weiters die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Nach § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen beträgt daher bis zu 19.331,02 €.

Zu der durch die Erstbehörde als Erschwerungsgrund herangezogenen Vorstrafe ist zu bedenken, dass getilgte Bestrafungen bei der Strafbemessung nicht berücksichtigt werden dürfen (§ 186 Abs. 2 FinStrG).

Nach Abs. 3 leg.cit. beginnt die Tilgungsfrist, sobald die Strafe vollzogen ist. Sie beträgt bei Bestrafungen wegen Finanzordnungswidrigkeiten drei Jahre und bei Bestrafungen wegen aller übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Gegenständlich durfte daher die Vorstrafe, die bereits 2001 getilgt wurde, bei der Strafbemessung nicht mehr herangezogen werden. Vielmehr war als zusätzlicher Milderungsgrund die (wieder gewonnene) Unbescholtenheit des Bw zu beachten.

Zu Gunsten des Bw war weiters zu würdigen, dass er den Rückstand auf dem Abgabekonto durch monatliche Ratenzahlungen zu je 750,00 € abstattet und aktuell (Stand 29. März 2012) die strafgegenständlichen Umsatzsteuern zur Gänze entrichtet wurden, sodass dem Bw eine gänzliche Schadensgutmachung zu Gute zu halten ist.

In Anbetracht des Wegfalls des Erschwerungsgrundes der Vorstrafe und der zusätzlich für den Bw sprechenden, bislang unberücksichtigt gebliebenen Umstände, waren die Geldstrafe wie auch die Ersatzfreiheitsstrafe auf das im Spruch ersichtliche Ausmaß zu reduzieren.

Wegen der ohnedies bereits im unteren Bereich des möglichen Strafrahmens festgesetzten Strafe, bei deren Ausmessung in besonderer Weise auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw Bedacht genommen wurde, und wegen der Bedachtnahme auf general-, insbesondere aber spezialpräventive Aspekte infolge der fortgesetzten selbstständigen Tätigkeit des Bw kam eine weiter gehende Herabsetzung der Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe nicht in Betracht.

Bei der Strafbemessung war darüber hinaus nicht gänzlich außer Acht zu lassen, dass der Bw seine bereits viele Jahre andauernden Versäumnisse offenbar als mit finanziellen Problemen zu rechtfertigende "Nachlässigkeit" ansieht.

Im Übrigen steht selbst der Umstand, dass Personen weder ein Einkommen noch ein Vermögen haben, ihrer Bestrafung nicht entgegen (VwGH 10.4.1984, 82/04/0220). Gerade für den Fall, dass die Geldstrafe wegen fehlender finanzieller Mittel nicht eingebbracht werden kann, ist die Festsetzung einer Ersatzfreiheitsstrafe zwingend vorgeschrieben (§ 20 Abs. 1 FinStrG).

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach der Bestrafte einen pauschalen Kostenersatz in Höhe von 10 % der verhängten Geldstrafe zu leisten hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. März 2012