

GZn. FSRV/0036-L/08,  
FSRV/0067-L/10

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Matthias Skopek und DI Mag. Klemens Weiß als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen den W, vertreten durch Mag. Harald Schuh, Mag. Christian Atzwanger, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Lüfteneggerstraße 12, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG über die Berufungen des Beschuldigten vom 17. April 2008 und des Amtsbeauftragten vom 25. März 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 14. Dezember 2007, StrNr. 046/2006/00000-001, nach der am 21. Dezember 2010 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Mag. Christian Atzweger, des Amtsbeauftragten AR Gottfried Haas sowie der Schriftührerin Marija Schistek durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die bekämpfte Entscheidung in ihrem Ausspruch über Schuld, Geldstrafe und Kosten wie folgt abgeändert, sodass sie zu lauten hat:

W ist schuldig, er hat in den Jahren 2005 und 2006 im Amtsbereich des Finanzamtes Linz als Geschäftsführer der WT KEG vorsätzlich Selbstbemessungsabgaben, nämlich die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2006 in Höhe von € 6.189,48 sowie Lohnabgaben für die Zeiträume Juli, August, September, Oktober und Oktober 2005 in Höhe von insgesamt € 9.576,51 (Lohnsteuer: 07/05 € 895,14 + 08/05 € 895,14 + 09/05 € 1.252,98 + 10/05 € 1.400,82 + 11/05 € 2.740,58; Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:

07/05 € 293,43 + 08/05 € 293,43 + 09/05 € 395,39 + 10/05 € 442,03 + 11/05 € 790,41; sowie Zuschläge zu letzteren: 07/05 € 23,47 + 08/05 € 23,47 + 09/05 € 31,63 + 10/05 € 35,36 + 11/05 € 63,23) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 49 Abs.2 iVm. § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 1.000,00**

**(in Worten: Euro eintausend)**

verhängt wird.

Überdies wird W der Ersatz von Verfahrenskosten in Höhe von € 100,00 gemäß § 185 Abs.1 lit.a FinStrG und der Kosten eines allfälligen Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mittels gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden, auferlegt.

**II.** Der Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise dahingehend stattgegeben, als die bekämpfte Entscheidung in ihrem Ausspruch über Ersatzfreiheitsstrafe wie folgt zu lauten hat:

Auf Basis der Strafentscheidung laut Punkt I wird über W gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine **Ersatzfreiheitsstrafe** in Höhe von

**zehn Tagen**

verhängt.

**III.** Im Übrigen werden die Berufungen des Beschuldigten und des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 14. Dezember 2007, StrNr 046/2006/00000-001, ist W schuldig

gesprochen worden, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Linz als Geschäftsführer der WT KEG vorsätzlich

a.) unter Nichtbefolgung der Verpflichtung zur Abgabe von einer dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldung betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 2006 eine Verkürzung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.189,48 bewirkt, indem er die Entrichtung unterlassen habe, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

b.) Selbstbemessungsabgaben, nämlich Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu diesen, für die Monate Juli bis November 2005 in der Höhe von insgesamt € 9.576,51 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt

und hiedurch zu Faktum a.) eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG und zu Faktum b.) Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen,

weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs.5, 49 Abs.2 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 2.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Wochen verhängt worden ist.

Überdies wurde W gemäß § 185 FinStrG der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten in Höhe von € 200,00 auferlegt.

Begründend führte der Erstsenat in seiner Entscheidung im Wesentlichen aus, die verfahrensgegenständliche, im Trockenbaugewerbe tätig gewesene WT KEG habe seit 22. Juni 2006 bestanden. Persönlich haftender Gesellschafter und als Geschäftsführer für die Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten zuständiger Entscheidungsträger sei W gewesen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 24. März 2006 sei über das Vermögen der WT KEG das Konkursverfahren eröffnet worden.

Auch über das Vermögen des W sei ein Konkursverfahren eröffnet worden.

W habe für die Monate Juli, August, September, Oktober und November 2005 die Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu diesen in Höhe von insgesamt € 9.576,51 vorsätzlich nicht [ergänze: spätestens] jeweils am fünften Tag entrichtet bzw. abgeführt.

Weiters habe W für den Monat Jänner 2006 weder die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.189,48 entrichtet noch [bis] zum Fälligkeitszeitpunkt eine Voranmeldung eingereicht, obwohl ihm die Verpflichtung hiefür bekannt gewesen sei. Er habe es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, die Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldung zu verletzen. Er habe gewusst, dass er „durch die Nichtentrichtung der fälligen Umsatzsteuervorauszahlung eine Abgabenverkürzung bewirke“.

Hinsichtlich der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten stellte der Erstsenat fest, dass dieser, von Beruf Bautechniker, derzeit arbeitslos sei. Der finanzstrafrechtlich unbescholtene W sei geschieden und sorgepflichtig für ein Kind; die monatliche Alimentation betrage € 550,00.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenat als mildernd die obgenannte Unbescholtenseit des Täters sowie ein abgelegtes Teilgeständnis, als erschwerend einen langen Tatzeitraum.

Gegen diese Entscheidung haben sowohl der Beschuldigte als auch der Amtsbeauftragte zeitgerecht Berufung erhoben.

In der Berufung des Beschuldigten wird im Wesentlichen ausgeführt:

Es sei irrelevant, ob „die Umsatzsteuer Dezember 2005 rechtzeitig oder zu spät abgegeben“ wurde.

Faktum sei, dass offenbar einzelne Lohnabgaben verspätet gemeldet, aber tatsächlich bis zum Zeitpunkt der Konkursöffnung bezahlt worden seien.

Wieso die Lohnabgaben zu spät gemeldet und bezahlt wurden, entziehe sich der Kenntnis des Herrn W und hätte auch im Beweisverfahren nicht geklärt werden können. Es Verschulden des Geschäftsführers habe nicht nachgewiesen werden können.

Das angesprochene Geständnis beziehe sich daher nur auf die faktische Seite des Tatgeschehens.

Das wissentliche Handeln des W sei aus dem Erkenntnis und aus dem Beweisverfahren, insbesondere den Aussagen der Zeugen DW und Dr. S nicht abzuleiten.

Es sei naheliegend, dass aufgrund der Wirren im Zusammenhang mit der Konkursöffnung die an sich fertig gestellte Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2006 nicht dem Finanzamt übermittelt worden sei.

Es sei im Verfahren in keiner Weise hervorgekommen, dass der Steuerberater Dr. S in irgendeiner Form W darauf hingewiesen habe, dass er Arbeit verweigere, da Rechnungen offen seien. Vielmehr habe der Zeuge klar und unmissverständlich darauf hingewiesen, dass seine Kanzlei gerade so nicht vorgehe, sondern Klienten auch in schwierigen Zeiten normal weiter betreut würden.

Aus dem Beweisverfahren ergebe sich auch nicht, dass W Unterlagen gar nicht oder nur unvollständig übermittelt habe oder dadurch, dass er die Rechnungen des Steuerberaters nicht bezahlt habe, „wissen hätte müssen“, dass dieser die Umsatzsteuervoranmeldung nicht erstellt.

Selbst bei Heranziehen der verfehlten Argumentation des Spruchsenates, dass infolge Nichtbezahlung der Rechnungen die Steuerberatungskanzlei keine Voranmeldungen mehr erstellt hätte und dies W auch mitgeteilt hätte, könnte dem Beschuldigten lediglich bedingter Vorsatz vorgeworfen werden.

Die im Erkenntnis selbst zitierte Forderungsanmeldung der Steuerberatungskanzlei umfasse die Tätigkeiten ab Dezember 2005. Rechnungen seien allenfalls erst 2006 nicht bezahlt worden, da eine Verpflichtung zur Akonto-Zahlung den Akten nicht zu entnehmen sei.

Beantragt werde daher eine Einstellung des Verfahrens oder ein Absehen von der Verhängung einer Strafe, in eventu aber eine erhebliche Herabsetzung der verhängten Strafe.

Der Amtsbeauftragte hingegen beantragt eine Erhöhung der ausgesprochenen Strafsanktion, weil die verhängte Geldstrafe lediglich etwa 12,5 % des Strafrahmens betrage.

Im Zuge der Berufungsverhandlung führte der Beschuldigte zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen ergänzend aus:

Bis vor einer Woche sei er als Bauleiter bei einem Unternehmen in Wien tätig gewesen, nunmehr wäre er wieder arbeitslos. Ihm wäre aber zugesagt worden, dass er etwa im März / April kommenden Jahres wieder halbtags beschäftigt werden könnte.

Seine aus der Insolvenz der WT KEG stammenden Verbindlichkeiten beliefen sich derzeit auf € 1,4 Millionen. Er sei vor kurzem bei einer Schuldenberatung gewesen; eine Privatinsolvenz sei geplant.

An Sorgepflichten bestünde noch zusätzlich eine Unterhaltpflicht gegenüber seiner geschiedenen Gattin, wobei er derzeit in Absprache mit dieser aber keine Leistung erbringen könnte.

Zu seinem beruflichen Werdegang befragt, führte der Beschuldigte aus:

Er habe die HTL besucht, aber die letzte Klasse nicht abgeschlossen. Er habe dann im Hoch- und Tiefbau und als Brückenbauer gearbeitet und sei vor ca. 15 Jahren nach Oberösterreich gekommen. Dort habe er in die Sparte Innenausbau zu arbeiten begonnen und eine Gewerbeprüfung abgelegt. Ab Juli 2002 habe er dann mit der WT KEG gearbeitet.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. die Wahrnehmenden deren steuerlichen Interessen (im gegenständlichen Fall: W als Geschäftsführer der WT KEG) 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. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum der Unternehmer bzw. der Wahrnehmende 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) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung.

Die Verpflichtung zur Einreichung von Voranmeldungen entfiel vormals gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen für den Fall, dass die errechnete Zahllast spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurde oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergeben hatte. Für Voranmeldungszeiträume, welche nach dem 31. Dezember 2002 begonnen hatten, kam dazu als weiteres – im gegenständlichen Fall nicht vorliegendes – Erfordernis, dass der Umsatz des diesbezüglichen Unternehmers gemäß § 1 Abs.1 Z.1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,00 nicht überstiegen haben durfte.

Der Unternehmer bzw. der Wahrnehmende hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen gemäß § 134 Abs.1 BAO bis Ende März des folgenden Jahres bzw. bis Ende April bzw. Juni (im Falle der elektronischen Übermittlung) des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagungsjahr 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnende Abgabe (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet wird.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a iVm Abs.3 lit.b FinStrG besteht somit aus zwei Tatelementen, nämlich der zumindest wissentlichen Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bis zum Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstages und der zumindest bedingt vorsätzlich Nichteinreichung der diesbezüglichen Voranmeldung bis zum Ablauf dieses Tages, welche beide für sich erfüllt sein müssen.

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich in diesem Zusammenhang einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich derartige selbst zu berechnende Umsatzsteuervorauszahlungen nicht spätestens jeweils am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet. Dabei wirkt aber strafbefreiend, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wird.

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG oder Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise unrichtige Jahressteuererklärungen einreicht oder auch deren Einreichung unterlässt mit dem Ziel, dass die Umsatzsteuer für das betreffende Veranlagungsjahr von der Abgabenbehörde nicht oder zu niedrig festgesetzt werden solle, was auch tatsächlich geschieht.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung von Umsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG wäre zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. dessen Wahrnehmender vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer 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.

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG bzw. von Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter bzw. nicht binnen fünf Tage nach Fälligkeit zu entrichtender Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer enthalten ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a oder c FinStrG zu bestrafen wären.

Eine allenfalls lediglich versuchte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG kommt im gegenständlichen Fall für die verkürzte Zahllast betreffend Jänner 2006 schon deswegen nicht in Betracht, weil noch weit vor Ablauf der Frist zur Einreichung der Jahressteuererklärung, nach Eröffnung des Konkurses über die WT KEG am 24. März 2006 die fällige Umsatzsteuervorauszahlung im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung (Niederschrift zur ABNr. 228110/05 vom 27. April 2006, Tz. 5) nachträglich bekannt worden ist und nicht anzunehmen ist, W wäre der Meinung gewesen, dass dieser Umstand bei der Abgabenbehörde anlässlich der Festsetzung der Jahresumsatzsteuer für 2006 am 23. Juli 2007 analog den Voranmeldungsdaten (siehe Buchungsabfrage betreffend die WT KEG vom 25. November 2010) in weiterer Folge wieder in Vergessenheit geraten könnte, was ja auch tatsächlich nicht geschehen ist.

Gemäß § 79 Abs.1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ist dem Arbeitgeber bzw. dem Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen im strafrelevanten Zeitraum auch aufgetragen gewesen, die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

In gleicher Weise waren die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs.1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und allenfalls Zuschläge zu

diesen gemäß § 122 Abs.7 Wirtschaftskammergesetz 1998 iVm. § 43 Abs. 1 FLAG zu entrichten.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit.a FinStrG macht sich in diesem Zusammenhang wiederum einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich derartige selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise Lohnabgaben, Dienstgeberbeiträge oder Zuschläge zu diesen nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abführt. Dabei hätte wiederum strafbefreien gewirkt, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben worden wäre.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs.1 FinStrG bereits derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei es genügt, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

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

Gemäß § 98 Abs.3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Den vorgelegten Unterlagen in Verbindung mit Abfragen des Abgabenkontos betreffend die WT KEG ist nun folgender Sachverhalt zu entnehmen:

W als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der WT KEG war verpflichtet, bis zum Ablauf des 15. Februar 2005 eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer für Dezember 2004 in Höhe von € 18.406,60 sowie Lohnsteuern in Höhe von € 721,88, Dienstgeberbeiträge in Höhe von € 269,82 und Zuschläge zu diesen in Höhe von € 21,59 für Jänner 2005 zu entrichten bzw. abzuführen, was auch verspätet am 25. Februar 2005 stattgefunden hat (Buchungsabfrage).

Ebenso war bis zum Ablauf dieses Fälligkeitstages eine entsprechende Umsatzsteuervoranmeldung an die Abgabenbehörde zu übersenden, was offenbar auch geschehen ist. Offenkundig hatte die Steuerberatungskanzlei des Dr. S um den diesbezüglichen Fälligkeitstag herum die Höhe der Umsatzsteuervorauszahlung und der Lohnabgaben ermittelt und dem Geschäftsführer W bekannt gegeben, welcher die Entrichtung bzw. Abfuhr durchführte bzw. veranlasste.

Am 24. März 2005 wurde noch eine von W unterfertigte korrigierte Voranmeldung beim Finanzamt nachgereicht, in welcher eine Zahllast von lediglich € 7.629,61 ausgewiesen gewesen ist (Buchungsabfrage, Veranlagungsakt betreffend die WT KEG, Veranlagung 2004).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. März 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 15. März 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von -€ 16.099,95 ausgewiesen war. Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend Februar 2005 in Höhe von insgesamt € 1.013,29 ermittelt und W bekannt gegeben, welcher die verspätete Entrichtung bzw. Abfuhr am 24. März 2005 veranlasste (Buchungsabfrage).

Am 7. April 2005 wurde das am Abgabenkonto angesammelte Guthaben der WT KEG in Höhe von € 27.151,25 auf Antrag des W zur Gänze ausbezahlt (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Februar 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. April 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 15. April 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von -€ 5.936,61 ausgewiesen war. Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend März 2005 in Höhe von insgesamt € 1.013,29 ermittelt und W bekannt gegeben, welcher die verspätete Entrichtung bzw. Abfuhr am 20. April 2005 veranlasste (Buchungsabfrage).

Am 25. April 2005 wurde das am Abgabenkonto angesammelte Guthaben der WT KEG in Höhe von € 5.936,61 auf Antrag des W zur Gänze ausbezahlt (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum März 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 17. Mai 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 17. Mai 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von -€ 10.650,61 ausgewiesen war. Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend April 2005 in Höhe von insgesamt € 1.013,29 ermittelt und W bekannt gegeben, welcher die rechtzeitige Entrichtung bzw. Abfuhr am 17. Mai 2005 veranlasste (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum April 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. Juni 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 15. Juni 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von -€ 16.217,98 ausgewiesen war. Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend Mai 2005 in Höhe von insgesamt € 2.413,45 ermittelt und W bekannt gegeben, welcher die verspätete Entrichtung bzw. Abfuhr am 20. Juni 2005 veranlasste (Buchungsabfrage).

Am 4. Juli 2005 wurde das am Abgabenkonto angesammelte Guthaben der WT KEG in Höhe von € 26.620,70 auf Antrag des W zur Gänze ausbezahlt (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Mai 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. Juli 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 14. Juli 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von -€ 9.168,18 ausgewiesen war. Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend Juni 2005 in Höhe von insgesamt € 1.635,52 ermittelt und W bekannt gegeben, welcher die verspätete Entrichtung bzw. Abfuhr am 22. Juli 2005 veranlasste (Buchungsabfrage).

Noch am 14. Juli 2005 wurde das am Abgabenkonto angesammelte Guthaben der WT KEG in Höhe von € 9.168,18 auf Antrag des W zur Gänze ausbezahlt (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Juni 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 16. August 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 16. August 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von -€ 11.535,94 ausgewiesen war. Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend Juli 2005 (Lohnsteuer € 895,14 + Dienstgeberbeiträge € 293,43 + Zuschläge € 23,47) ermittelt und W bekannt gegeben, welcher jedoch – so die Schlussfolgerung des Berufungssenates – infolge der drückenden Finanznot des Unternehmens es unterließ, die Entrichtung bzw. Abfuhr zu veranlassen (Buchungsabfrage).

Am 23. August 2005 wurde das am Abgabenkonto angesammelte Guthaben der WT KEG in Höhe von € 11.172,94 auf Antrag des W zur Gänze ausbezahlt (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Juli 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. September 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 14. September 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von -€ 149,90 ausgewiesen war. Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend August 2005 (Lohnsteuer € 895,14 + Dienstgeberbeiträge € 293,43 + Zuschläge € 23,47) ermittelt und W bekannt gegeben, welcher jedoch infolge der drückenden Finanznot des Unternehmens es unterließ, die Entrichtung bzw. Abfuhr zu veranlassen (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum August 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 17. Oktober 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 13. Oktober 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuerzahllast von € 14.401,16 ausgewiesen war (Abfrage der USt-Daten vom 18. August 2006, Finanzstrafakt, Bl. 13). Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend September 2005 (Lohnsteuer € 1.252,98 + Dienstgeberbeiträge € 395,39 + Zuschläge € 31,63) ermittelt und W bekannt gegeben, welcher jedoch infolge der drückenden Finanznot des Unternehmens es unterließ, die Entrichtung bzw. Abfuhr zu veranlassen (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum September 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. November 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 15. November 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von -€ 5.339,47 ausgewiesen war (Abfrage der USt-Daten vom 18. August 2006, Finanzstrafakt, Bl. 13). Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend Oktober 2005 (Lohnsteuer € 1.400,82 + Dienstgeberbeiträge € 442,03 + Zuschläge € 35,36) ermittelt und W bekannt gegeben, welcher jedoch infolge der drückenden Finanznot des Unternehmens es unterließ, die Entrichtung bzw. Abfuhr zu veranlassen (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Oktober 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. Dezember 2005 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 15. Dezember 2005 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von

-€ 3.429,80 ausgewiesen war (Abfrage der USt-Daten vom 18. August 2006, Finanzstrafakt, Bl. 13). Ebenso wurde offenbar am selben Tage die Höhe der fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend November 2005 (Lohnsteuer € 2.740,58 + Dienstgeberbeiträge € 790,41 + Zuschläge € 63,23) ermittelt und W bekannt gegeben, welcher jedoch infolge der drückenden Finanznot des Unternehmens es unterließ, die Entrichtung bzw. Abfuhr zu veranlassen (Buchungsabfrage).

Am 9. Jänner 2006 wurden – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei, nachdem die Säumnisse des W aufgefallen waren – die Lohnabgaben für die Lohnzahlungszeiträume Juli bis November 2005 nachgemeldet, welche nachträglich – offenbar unter Einwirkung der Steuerberatungskanzlei – durch Umbuchung am 8. Februar 2006 bzw. Überrechnung vom 23. Juni 2006 entrichtet wurden (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum November 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 16. Jänner 2006 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – am 16. Jänner 2006 eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuerzahllast von € 4.627,16 ausgewiesen war (Abfrage der USt-Daten vom 18. August 2006, Finanzstrafakt, Bl. 13). Ebenso wurden am 27. Jänner 2006 die bereits fälligen Lohnabgaben für die WT KEG betreffend Dezember 2005 (Lohnsteuer € 1.172,80 + Dienstgeberbeiträge € 403,03 + Zuschläge € 32,24) ermittelt und der Abgabenbehörde verspätet bekannt gegeben. Eine Entrichtung bzw. Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben ist infolge der drückenden Finanznot des Unternehmens unterblieben (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Dezember 2005 war für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. Februar 2006 eine Voranmeldung einzureichen. Tatsächlich wurde – offensichtlich durch die Steuerberatungskanzlei des Dr. S – verspätet (Buchung am 27. Februar 2006) eine solche Voranmeldung an die Abgabenbehörde per FinanzOnline überendet, in welcher eine Umsatzsteuerzahllast von € 20.182,10 ausgewiesen war (Buchungsabfrage). Ebenso wurden bereits am 27. Jänner 2006 die am 15. Februar 2006 fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend Jänner 2006 (Lohnsteuer € 357,84 + Dienstgeberbeiträge € 152,25 + Zuschläge € 12,18) ermittelt und der Abgabenbehörde bekannt gegeben. Eine Entrichtung bzw. Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben ist infolge der drückenden Finanznot des Unternehmens unterblieben (Buchungsabfrage).

Anlässlich einer am 27. April 2006 durchgeföhrten Außenprüfung wurde die Umsatzsteuerzahllast der WT KEG für Dezember 2005 im Schätzungswege erhöht um €

24.757,91 als einen für Finanzstrafrechtszwecke nicht erweislichen Sicherheitszuschlag, weil der Prüferin trotz Andrängen die diesbezügliche Buchhaltung des Unternehmens nicht vorgelegt worden war (Niederschrift vom 27. April 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 228110/05).

Laut fermündlicher Darlegung der Sachbearbeiterin EK in der Steuerberatungskanzlei des Dr. S gegenüber der Betriebsprüferin am 27. April 2006 war die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2006 zwar noch erstellt worden, wurde jedoch der Prüferin – ebenso wie die Unterlagen – aufgrund der offenen Honorarforderungen nicht zur Verfügung gestellt (Aktenvermerk vom 27. April 2006, genannter Arbeitsbogen).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 2006 wäre für die WT KEG bis zum Ablauf des 15. März 2006 eine Voranmeldung einzureichen und die diesbezügliche Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 6.189,10 zu entrichten gewesen. Ebenso wären die am 15. März 2006 fällig werdenden Lohnabgaben für die WT KEG betreffend Februar 2006 zu entrichten bzw. abzuführen gewesen. Eine Einreichung der Voranmeldung sowie eine Bekanntgabe der Lohnabgaben, geschweige denn eine Entrichtung bzw. Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben hat jedoch nicht mehr stattgefunden (Buchungsabfrage).

Am 24. März 2006 wurde über das Vermögen der WT KEG der Konkurs eröffnet und das Unternehmen geschlossen (Insolvenzdatei, Veranlagungsakt).

Der Berufungssenat hegt keine Zweifel ob des zu den strafrelevanten Fälligkeitszeitpunkten aktuellen Wissens des W um seine Verpflichtung zur Entrichtung bzw. Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben als Geschäftsführer der WT KEG: W ist unter akkurate und zeitnauer Betreuung der Steuerberatungskanzlei des Dr. S gestanden und hat ursprünglich die ihm bekannt gegebenen Lohnabgaben auch tatsächlich zeitgerecht bezahlt (siehe ua. die obigen Ausführungen hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume bis Mai 2005).

Niemand anderem als dem Geschäftsführer W selbst war die Aufgabe auferlegt gewesen, in der finanziellen Notlage des Unternehmens hinsichtlich der fälligen Forderungen der andrängenden Gläubiger der WT KEG die Entscheidung zu treffen, welche von ihnen in welchem Ausmaß und wann beglichen werden sollten. Die Aufrechterhaltung einer kurzfristigen Liquidität des Unternehmens mit dem Ziel einer soweit als möglichen Fortführung des Betriebes zwang ihn dazu, notgedrungen und tagtäglich die Überlegungen anzustellen, welche fälligen Rechnungen bzw. Forderungen unbedingt bezahlt werden müssten: die Löhne der Arbeiter, die Eingangsrechnungen diverser Geschäftspartner etc. oder doch die Abgabenschulden beim Finanzamt?

Offensichtlich hat die Abgabenbehörde bei diesem Wettstreit nicht den Sieg davongetragen und hat W für sich die Entscheidung getroffen, die ihm von der Steuerberatungskanzlei zur Kenntnis gebrachten strafrelevanten Selbstbemessungsabgaben nicht bis zum Ablauf der jeweiligen Fälligkeitstage und auch nicht bis zum Ablauf des jeweils fünften Tages danach entrichten bzw. abführen zu lassen.

Anders stellt sich die Beweislage hinsichtlich der Nichteinreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2006 dar:

Mag zwar W als erfahrener Geschäftsmann im März 2006 eine grundsätzliche Kenntnis von der Verpflichtung eines Unternehmers zur zeitgerechten Einreichung einer ordnungsgemäßen Voranmeldung gehabt haben, steht auch fest, dass zuvor diese Aufgabe von der Steuerberatungskanzlei zeitgerecht wahrgenommen worden war und nunmehr diesbezüglich eine erstmalige Säumnis aufgetreten war.

Zwar ist auch einsichtig, dass eine Steuerberatungskanzlei als gewinnorientiertes Unternehmen auf längere Sicht nicht gleichsam als karitative Einrichtung gegenüber in Geldverlegenheiten befindlichen Klienten tätig sein, weil sie sonst selbst in finanzielle Schwierigkeiten geraten muss, weshalb ob dieses ökonomischen Zwanges die inhaltlich insoweit anders lautende Aussage des Dr. S vor dem Spruchsenat am 14. Dezember 2007 (Finanzstrafakt Bl. 95), wonach seine Kanzlei die Klienten unbeschadet ob ihrer Zahlungsfähigkeit betreue, zu relativieren ist auf einen – nunmehr wieder mit der wirtschaftlichen Realität übereinstimmenden – Kern, wonach auch in finanziellen Schwierigkeiten befindliche Klienten zumindest eine Zeitlang weiter betreut werden (vgl. diesbezüglich den Umstand, dass in der Aufstellung der offenen Posten „Kreditoren“, Konto 30101, anlässlich der Konkurseröffnung lediglich Forderungen der Steuerberatungskanzlei für Leistungen ab einschließlich September 2005 aufscheinen, siehe genannter Arbeitsbogen, Aufstellung Seite 1), im Falle des völligen Zusammenbruches dieser Klienten (wie hier der WT KEG) aber selbstredend keine weiteren Leistungen ohne Aussicht auf Bezahlung erbracht werden.

Zwischen der Fälligkeit der Voranmeldung und der Konkurseröffnung liegen aber lediglich neun Tage, sodass es mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht auszuschließen ist, dass in Anbetracht des Umstandes, wonach zuvor die Voranmeldungen immer ohne Befassung des W erstellt worden waren, der Beschuldigte auf die nunmehrige diesbezügliche Leistungseinstellung der Steuerberatungskanzlei auch in Zusammenhang mit der noch ausständigen Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2006 – gerade in Anbetracht

der Offensichtlichkeit dieses Umstandes – nicht ausdrücklich aufmerksam worden ist und seiner Beobachtung dies daher in den geschäftlichen Wirren der WT KEG vor Konkurseröffnung vorübergehend entgangen ist.

Im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten ist daher der Nachweis einer vorsätzlichen Nichteinreichung der Voranmeldung betreffend Jänner 2006 durch den Genannten nicht zu führen, weshalb sich der gegen ihn in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG auf eine bloße Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG reduziert.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

In Anbetracht der Strafberufung des Amtsbeauftragten besteht kein Verböserungsverbot im Sinn des § 161 Abs.3 FinStrG.

Hat jemand – wie im gegenständlichen Fall der Beschuldigte – durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben Art begangen, was mit von strafbestimmenden Wertbeträgen abhängigen Geldstrafen bedroht wird, ist gemäß § 21 Abs.1 und 2 FinStrG auf eine einzige (einheitliche) Geldstrafe zu erkennen, wobei hinsichtlich des Strafrahmens die Summe dieser Strafdrohungen maßgeblich ist.

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 Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Dabei darf zusätzlich gemäß § 23 Abs.4 FinStrG in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBI I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, die Bemessung der Geldstrafe ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Strafe nur unterschreiten, wenn besondere Gründe vorliegen.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe möglicherweise nicht anlässlich ihrer Fälligkeit in Einem entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. z.B. bereits VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 FinStrG werden mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der nicht zeitgerecht entrichteten Selbstbemessungsabgaben geahndet.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen beträgt daher neu nur mehr € 7.882,81.

Hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und wäre von durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten auszugehen, ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert von gerundet € 4.000,00.

Dem Erschwerungsgrund der Mehrzahl der deliktischen Angriffe stehen als mildernd gegenüber die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Beschuldigten, die finanzielle Zwangslage, in welche er bzw. die WT KEG sich bei der Tatbegehung befunden hat, die – in Anbetracht der gegebenen Konstellation bemerkenswerte – Schadensgutmachung hinsichtlich der Lohnabgaben sowie das nunmehrige Wohlverhalten.

Nicht außer Ansatz gelassen werden darf aber auch die ebenfalls zu beachtende Generalprävention, welche bei einem abgabenrechtlichen Fehlverhalten wie im gegenständlichen Fall eine ausreichende Bestrafung fordert, um andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage des Beschuldigten nicht zu der irrgen Annahme zu verleiten, es sei von keiner besonderen Bedeutung, in Zeiten einer unternehmerischen Krise dem Fiskus Selbstbemessungsabgaben vorzuenthalten – ein Vorgang, der in seiner Gesamtheit durchaus budgetäre Auswirkungen zeitigt.

In Abwägung dieser in der Gesamtschau doch überwiegend zugunsten des W sprechenden Aspekte ist der Ausgangswert auf € 2.600,00 zu verringern.

Die derzeitige schlechte Finanzlage des Beschuldigten in Verbindung mit den von ihm geschilderten Sorgepflichten berechtigt, einen Abschlag um die Hälfte vorzunehmen.

Eine überlange Verfahrensdauer schlägt mit einer weiteren Verringerung um € 300,00 zu Buche, sodass sich eine nunmehr angemessene Geldstrafe von € 1.000,00, das sind lediglich 12,69 % des neuen Strafrahmens, ergibt.

Die obigen Argumente gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei anzumerken ist, dass dabei der Umstand der derzeitigen schlechten Finanzlage des Beschuldigten unbeachtet zu bleiben hat.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs.1 lit.a FinStrG, wonach ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe festzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden, wobei sich sowohl die Berufung des Beschuldigten als auch die des Amtsbeauftragten teilweise als berechtigt erwiesen haben – die des letzteren jedoch lediglich insoweit, als die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe auf Basis der genannten Erwägungen eigenständig – statt ausgehend von der erstinstanzlichen Entscheidung verhältnismäßig auf eine Woche – lediglich auf zehn Tage abzumildern ist.

Linz, 21. Dezember 2010