



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Finanzstrafsenat Salzburg 7

GZ. FSRV/0026-S/08

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 7 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Peter Maurer sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Zisler und Mag. Gottfried Warter als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen G, vertreten durch Dr. Thomas Stoiber, Rechtsanwalt, 5400 Hallein, Davisstraße 7, wegen der Finanzvergehens der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 8. April 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 9. Oktober 2007, StrNr. 093/2004/00000-001, nach der am 19. Mai 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Mag. Josef Nußbaumer sowie der Schriftführerin Ulrike Kranzinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und die Entscheidung des Spruchsenates hinsichtlich des Schulterspruches betreffend die Fakten der Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen für April, Mai und Oktober 2000 sowie hinsichtlich des Ausspruches über die Strafe und Verfahrenskosten dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

G. ist schuldig, er hat im Amtsreich des Finanzamtes Salzburg-Land als verantwortlicher Unternehmer vorsätzlich betreffend die Voranmeldungszeiträume April, Mai und Oktober 2000 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 835.551,00 (04/00 ATS 487.197,00 + 05/00 ATS 62.217,00 + 10/00 ATS 286.137,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wird daher über ihn eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 15.000,00 (in Worten: Euro fünfzehntausend)

und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

zwei Monaten

verhängt.

G. hat auch gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 363,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges zu tragen, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden.

II. Im Übrigen wird die Berufung des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

III. Von Amts wegen wird das gegen G. betreffend die Voranmeldungszeiträume September und November 2000 beim Finanzamt Salzburg-Land unter der StrNr. 093/2004/00000-001 wegen des Vorwurfs, er habe auch diesbezüglich Hinterziehungen von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG im Zweifel eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 9. Oktober 2007, StrNr. 093/2004/00000-001, hat der Spruchsenat III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz G. schuldig erkannt, er habe als verantwortlicher Unternehmer in

Salzburg vorsätzlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume April 2000 in Höhe von ATS 487.197,00 (umgerechnet € 35.405,99), Mai 2000 in Höhe von ATS 62.517,00 (umgerechnet € 4.543,29), September 2000 in Höhe von ATS 21.572,00 (umgerechnet € 1.567,70), Oktober 2000 in Höhe von ATS 286.137,00 (umgerechnet € 20.794,39) und November 2000 in Höhe von ATS 23.136,00 (umgerechnet € 1.681,36), insgesamt S 880.559,00 (umgerechnet € 63.992,72) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 49 Abs. 2 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 3.000,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 300,00 bestimmt.

Hingegen wurde das Finanzstrafverfahren in Ansehung des weiters gegen den Beschuldigten erhobenen Vorwurfs, wonach dieser in Salzburg als verantwortlicher Unternehmer Umsatzsteuer für die Jahre 2001 in Höhe von ATS 3.792,00 (umgerechnet € 275,58) [richtig: ATS 52.180,00 (umgerechnet € 3.792,07)] und 2003 in Höhe von ATS 366.239,00 (umgerechnet € 26.615,63), insgesamt sohin ATS 360.031,00 (umgerechnet € 26.891,20) [richtig: ATS 418.419,00 (umgerechnet € 30.407,69)] nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe, gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Der gegebenen Aktenlage sei zu entnehmen, dass der Beschuldigte im gegenständlichen Zeitraum einen Landmaschinenhandel betrieben habe und seit 1985 Klient des Wirtschaftstreuhänders W in H gewesen sei.

Um Einsparungen zu tätigen, habe der Beschuldigte beschlossen, die Buchhaltung ab Beginn des Jahres 1999 teilweise im eigenen Betrieb zu erledigen, und dafür Frau M angestellt. Da Frau M im gegenständlichen Zeitraum noch nicht über die entsprechende fachliche Qualifikation verfügt habe, habe es weiterhin der Beziehung des W bedurft.

Für die Monate April, Mai, September, Oktober und November 2000 habe der Beschuldigte nicht innerhalb der gesetzlichen Frist Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet.

Der Beschuldigte habe von seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen gewusst und aufgrund finanzieller Schwierigkeiten nicht innerhalb der gesetzlichen Fristen entsprechende Zahlungen

geleistet. Nicht festgestellt könne aber werden, dass er vorgehabt oder in Kauf genommen habe, Umsatzsteuervoranmeldungen nicht abzugeben.

In diesem Umfang erging der Schulterspruch nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Bei der Strafzumessung wurden keine Umstände als erschwerend, als mildernd hingegen die Unbescholtenheit des Beschuldigten, das Geständnis und die Schadensgutmachung, der lange zurückliegende Tatzeitraum und die schwierige wirtschaftliche und private Situation des Beschuldigten gewertet.

Zum freisprechenden Teil des Erkenntnisses wurde vom Spruchsenat festgestellt, es könne nicht nachvollzogen werden, wie es zu den Umsatzsteuer-Zahllasten [gemeint offenbar: Restschulden] für 2001 und 2003 gekommen sei. Es könne auch nicht restlos aufgeklärt werden, welche Vereinbarungen zwischen dem Beschuldigten und seinem Steuerberater bestanden hätten, sodass ein Vorsatz nicht hinreichend nachgewiesen werden könne.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der damaligen Amtsbeauftragten vom 8. April 2008, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Das Erkenntnis des Spruchsenates vom 9. Oktober 2007 werde im Hinblick auf die im Spruch festgestellte Tatsache der Begehung der Schuldform des bedingten Vorsatzes, nämlich dass der Sachverhalt unter den Tatbestand des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu subsumieren wäre, angefochten.

Überdies habe der Spruchsenat den weiteren gegen den Beschuldigten erhobenen Tatvorwurf hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2003 gemäß § 136 FinStrG [zu Unrecht] eingestellt.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung werde der Berufungssenat daher festzustellen haben, dass G. vorsätzlich

a) durch die Nichtabgabe bzw. durch die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume April 2000 in Höhe von ATS 487.197,00 (umgerechnet € 35.405,99), Mai 2000 in Höhe von ATS 62.517,00 (umgerechnet € 4.543,29) September 2000 in Höhe von ATS 21.572,00 (umgerechnet € 1.567,70) Oktober 2000 in Höhe von ATS 286.137,00 (umgerechnet € 20.794,39) und November 2000 in Höhe von ATS 23.136,00 (umgerechnet € 1.681,36), insgesamt ATS 880.559,00 (umgerechnet € 63.992,72) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und

b) Umsatzsteuer für die Jahre 2001 in Höhe von ATS 3.792,00 (umgerechnet € 275,58) und 2003 in Höhe von € 26.615,62 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt)

und hiermit zu Pkt. a) eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu Pkt. b) eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe, wofür eine schuldangemessene Strafe festzusetzen sei.

Der Spruchsenat habe in seinem Erkenntnis festgestellt, dass das Unternehmen des Beschuldigten von einem schweren Unglück, und zwar einem Brand, bei welchem sein Sohn ums Leben gekommen sei, betroffen gewesen sei und sich durch die Unterversicherung des Betriebes eine sehr schwierige finanzielle Situation ergeben habe.

Wörtlich werde im Erkenntnis ausgeführt: "Es kann nicht festgestellt werden, dass der Beschuldigte vorhatte und vorgehabt hatte, oder nur billigend in Kauf genommen hätte, Umsatzsteuervoranmeldungen nicht abzugeben. Es wird jedoch festgestellt, dass der Beschuldigte nicht innerhalb der gesetzlichen Fristen hier Zahlungen geleistet hat, wobei es finanzielle Schwierigkeiten waren, die ihn zu dieser Handlungsweise schreiten ließen. Es wusste der Beschuldigte als langjähriger Unternehmer über die ihn hier treffenden Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde Bescheid."

Dieser Begründung des Spruchsenates für die Umqualifizierung des eingeleiteten Deliktes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. lit. a FinStrG auf eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG könne sich die Amtsbeauftragte nicht anschließen, da nach ihrer Meinung bei Pkt. a) sehr wohl das Delikt der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorliegen würde und die dafür geforderte Schuldform des dolus directus auch nachweisbar sei.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handle vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Dazu genüge es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Vorsatz würde daher eine zielgerichtete, subjektive Einstellung des Täters bedeuten, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden könne.

Eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG werde nur dann verwirklicht, wenn der Abgabenschuldner wider besseres Wissen gehandelt habe, also mit qualifiziertem Vorsatz. Er müsse wissen und nicht nur für möglich halten, dass er durch die Tathandlung den verlönten Erfolg bewirkt. Dass er diesen Erfolg auch anstrebt, sei allerdings nicht gefordert.

Sogar wenn der Täter ein anderes, strafrechtlich unbedenkliches Ziel verfolgen würde, er aber wisse, dass durch die Art, wie er es zu erreichen sucht, der unter Strafdrohung stehende Erfolg verbunden ist, würde er direktem Vorsatz, also wissentlich handeln.

Das finanzstrafrechtliche Untersuchungsverfahren, bei welchem auch zahlreiche Zeugenbefragungen durchgeführt worden seien, habe zu Tage gebracht, dass die Aussagen des Beschuldigten nicht der Wahrheit entsprechen könnten und vielmehr Schutzbehauptungen darstellen würden.

Wie bereits in der ersten Beschuldigteneinvernahme am 8. März 2005 (Strafakt BI. 38ff) protokolliert, habe G. sehr wohl über seine Verpflichtung gegenüber der Finanzverwaltung, nämlich monatlich die geschuldete Umsatzsteuer zu melden und zu bezahlen, Bescheid gewusst.

Infolge des Firmenbrandes im Jahr 1998 seien große persönliche und wirtschaftliche Probleme aufgetreten, die finanzielle Schwierigkeiten bedingt hätten und aufgrund derer der Beschuldigte seiner Verpflichtung als Unternehmer, nämlich rechtzeitig und richtig die Umsatzsteuer dem Finanzamt bekannt zu geben und auch die entsprechenden Zahlungen zu leisten, nicht mehr habe nachkommen können. Es sei ihm demnach bewusst gewesen, dass durch seine Unterlassungen, nämlich der Nichtbekanntgabe der entsprechenden Umsatzsteuerbeträge und der weiteren Nichteinzahlung der unter Strafdrohung bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stehende Erfolg, also die Abgabenverkürzung, gegeben sei.

Er habe somit wissentlich gehandelt und nachdem sich diese Wissentlichkeit nur auf das Bewirken der Abgabenverkürzung richten müsse, sei die bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geforderte Vorsatzform des *dolus directus* gegeben.

Grundsätzlich müsse festgehalten werden, dass „aufgrund der Aktenlage und des durchgeführten Untersuchungsverfahren“ dem Spruchsenat bei der Feststellung des Sachverhaltes schwerwiegende Fehler unterlaufen seien.

Dies vor allem im Hinblick auf den Punkt b) des eingeleiteten Finanzstrafverfahrens, der zu Unrecht mit nachstehender Begründung eingestellt worden sei: „Bezüglich der Zahllast von € 26,891,20 konnte im abgeföhrten Beweisverfahren, im Besonderen auch durch Einsichtnahme in die Veranlagungsakten nicht mehr hinreichend nachvollzogen werden, wie es zu dieser Zahllast gekommen war. Im Besonderen war hier die Verantwortung des Beschuldigten, diese resultiere aus Umbuchungsmaßnahmen bei der Bilanzerstellung, nicht zu widerlegen.“

Auch wenn nämlich der Spruchsenat nicht mehr genau die Ursache für die erklärte Restschuld in der Jahresumsatzsteuer 2003 habe nachvollziehen und klären können, sei es eine Tatsache, dass diese [offenbar die Restschuld] vorhanden sei. Der Rückschluss, dass damit nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit die entsprechenden Vorauszahlungsbeträge der Monate 01-12/2003 um diesen bekannt gegebenen Restschuldbetrag entrichtet worden seien, sei daher von Seite des Finanzamtes legal [gemeint: zutreffend]. Nachdem es sich beim Bestraften um einen langjährigen Unternehmer handle und er somit – wie er auch zugeben würde – seine Verpflichtungen gegenüber der Finanzverwaltung kennen würde, sei hier die mildere Form des Vorsatzes, nämlich der dolus eventualis (das in Kauf nehmen der nicht rechtzeitigen Meldung und Abfuhr der Umsatzsteuer 2003) durchaus gegeben. Für solche Fälle der Erklärung von Restschulden in Jahresumsatzsteuererklärungen sei sogar in jedem Umsatzsteuerformular – so auch bei jener des Herrn G. für die Umsatzsteuer 2003 (Strafakt Bl. 5) - der Passus vorgedruckt : „Bitte zu beachten: Bestimmte nachteilige Folgen der nicht zeitgerechten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen (Vollstreckungsmaßnahmen, Einleitung eines Finanzstrafverfahrens) können durch die umgehende Entrichtung der bereits fälligen Restschuld vermieden werden.“

Dies würde in der Praxis bedeuten, dass von Seiten des Finanzamtes die Bekanntgabe einer Restschuld in einer Jahresumsatzsteuererklärung zunächst als Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG zu werten sei, nachdem eine Darlegung der Verfehlung unzweifelhaft vorliegen würde. In diesem Sinne sei auch die von G. durch seinen Steuerberater W eingereichte Jahresumsatzsteuererklärung 2003 vom Finanzamt als Selbstanzeige gewertet worden. Die Veranlagung der Umsatzsteuer 2003 sei am 26. April 2004 erfolgt und als Frist zur Bezahlung der Restschuld sei der 3. Juni 2004 festgelegt worden. Ein Zahlungserleichterungsansuchen sei zu keinem Zeitpunkt gestellt worden. Die zweite Prämissse, die bei einer wirksamen Selbstanzeige gefordert sei, nämlich die rechtzeitige Entrichtung des bereits fälligen Abgabenbetrages (im gegenständlichen Fall die aus der Jahresumsatzsteuererklärung 2003 fällige Restschuld in Höhe von € 26.615,62) sei bis zum Fälligkeitszeitpunkt, dem 3. Juni 2003, nicht erfolgt. Die Selbstanzeige habe somit keine strafbefreiende Wirkung entfaltet. Hierzu sei noch anzumerken, dass der mit dem Finanzamt Salzburg- Land vereinbarte außergerichtliche Ausgleich spätestens mit 30. April 2004 in Höhe von € 99.853,29 unter Einschluss der Veranlagung des Jahres 2003 zu bezahlen gewesen wäre. Es seien bis zu jenem Zeitpunkt jedoch nur € 50.000,00 (28. April 2004) bezahlt worden. Aus der Form der Einzahlung (Beleg im Strafakt, Bl. 25) sei jedoch nicht ersichtlich, dass dieser Betrag die Umatzsteuer 2003 enthalten hätte. Somit sei dieser Zahlungsverzug als Terminverlust zu werten und die Restschuld des Jahres 2003 würde keine Selbstanzeige darstellen. Vielmehr sei dadurch der

Tatbestand einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a. FinStrG in objektiver und auch – wie das Untersuchungsverfahren gezeigt habe – in subjektiver Hinsicht gegeben.

Warum die Restschuld der Jahresumsatzsteuererklärung 2001 vom Spruchsenat eingestellt worden sei, könne überhaupt nicht nachvollzogen werden. Der Grund würde wahrscheinlich darin liegen, dass dem Erkenntnis vom 9. Oktober 2007 die Seite 4 fehlen würde.

Aus den festgestellten Tatsachen und den angeführten Gründen sei die Begründung des Spruchsenates sowohl bei der Umqualifizierung des Pkt. a) von einer Abgabenhinterziehung zu einer Finanzordnungswidrigkeit, als auch die Einstellung bei Pkt. b) nicht schlüssig und es werde von der Amtsbeauftragten beantragt, einen Schulterspruch im Sinne der Tatvorwürfe des Einleitungsbescheides zu fällen.

Eine Berufung des Beschuldigten liegt nicht vor.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vom 19. Mai 2009 wurde der gegenständliche Sachverhalt ausführlich erörtert.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen gab der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat an, er würde als Einzelunternehmer einen Landmaschinenhandel betreiben und nebenher eine kleine Landwirtschaft unterhalten, und zwar einen Schafzuchtbetrieb. Für seine privaten Zwecke würde er monatlich ungefähr € 1.000,00 entnehmen.

Seine Gattin sei im Landmaschinenhandel angestellt und würde dort im Büro arbeiten. Er habe keine Sorgepflichten.

Seine wirtschaftlichen Aussichten als Unternehmer bezeichnete er als „mittelprächtig“; im Landmaschinenhandel gebe es saisonale Schwankungen, und es sei bei einem sinkenden Milchpreis eher schwierig, landwirtschaftliche Geräte an Milchbauern zu verkaufen. Auch die Wirtschaftskrise würde sich bemerkbar machen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige 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, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum der Unternehmer (hier also G.) 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. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

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

Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden sind.

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 im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem bestimmte erzielte Umsätze gegenüber dem Fiskus in den Steuererklärungen verheimlicht mit dem Ziel, dass die Abgabenbehörde die Jahresumsatzsteuer erklärungsgemäß zu niedrig festsetzen möge, was tatsächlich geschieht) (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise Umsatzsteuer nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abführt.

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.

Den vorgelegten Akten ist folgender Sachverhalt zu entnehmen.

Der finanzstrafrechtlich unbescholtene G. ist seit 1985 unternehmerisch tätig. Er betreibt in A als Einzelunternehmer einen Landmaschinenhandel.

Bereits sei 1985 ist er Klient des Wirtschaftstreuhänders und Steuerberaters W in H.

Am 20. Dezember 1997 ist der Betrieb mit den Landmaschinen abgebrannt. Dieses Unglück hatte aufgrund der gegebenen Unterversicherung letztlich den Konkurs des Beschuldigten zur Folge. Der am 12. März 1998 beim Landesgericht Salzburg zu 123 eröffnete Konkurs endete mit einem Zwangsausgleich und der Aufhebung des Konkursverfahrens am 10. Juni 1998.

Die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens des Beschuldigten stellt sich wie folgt dar:

Im Jahr 1998 betrug der Umsatz rund ATS 8,100.000,00 und letztlich ein Gewinn durch Erlass von Verbindlichkeiten im Zuge des Zwangsausgleiches von rund ATS 6,900.000,00, im Jahr 1999 Umsatz rund ATS 20,000.000,00 und ein Gewinn von rund ATS 370.000,00, im Jahr 2000 Umsatz rund ATS 27,000.000,00 und ein Verlust von rund ATS 1,500.000,00, im Jahr 2001 Umsatz rund ATS 29,500.000,00 und ein Verlust von rund ATS 1,000.000,00, im Jahr 2002 Umsatz umgerechnet rund ATS 20,000.000,00 und ein Verlust von umgerechnet rund ATS 2,700.000,00 sowie 2003 Umsatz umgerechnet rund ATS 20,600.000,00 und ein Gewinn von umgerechnet rund ATS 374.000,00.

Um Einsparungen zu tätigen, hat der Beschuldigte beschlossen, die Buchhaltung teilweise im Betrieb zu erledigen und dafür Frau M angestellt. M wurde 1998 durch die Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders und Steuerberaters W eingeschult und hat ab Jänner 1999 die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Beschuldigten erstellt. Dabei wurde Frau M von der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders und Steuerberaters W, und zwar durch Herrn R, unterstützt.

Zunächst sind die Tatvorwürfe hinsichtlich der Zeiträume April, Mai, September, Oktober und November 2000 zu analysieren:

Betreffend April 2000 hätte der Berufungswerber bis zum Ablauf des 15. Juni 2000 die Vorauszahlung an Umsatzsteuer zu entrichten bzw. eine entsprechende Voranmeldung einzureichen gehabt, was nicht geschehen ist. Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer für April 2000 wurden erst im Zuge der am 23. Jänner 2001 begonnenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu AB-Nr. 208010/01 bekannt gegeben. Nach einer Korrektur der Vorsteuer wurde die Umsatzsteuervorauszahlung für diesen Zeitraum mit ATS 487.197,00 festgesetzt.

Betreffend Mai 2000 hätte der Berufungswerber bis zum Ablauf des 17. Juli 2000 die Vorauszahlung an Umsatzsteuer zu entrichten bzw. eine entsprechende Voranmeldung einzureichen gehabt, was nicht geschehen ist. Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer für April 2000 wurden erst im Zuge der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu AB-Nr. 208010/01 bekannt gegeben. Die Umsatzsteuervorauszahlung für diesen Zeitraum betrug ATS 62.517,00.

Betreffend September 2000 hätte der Berufungswerber bis zum Ablauf des 15. November 2000 die Vorauszahlung an Umsatzsteuer zu entrichten bzw. eine entsprechende Voranmeldung einzureichen gehabt. Am 16. November 2000 wurde die Umsatzsteuervoranmeldung für September 2000 eingereicht, aus welcher sich eine Umsatzsteuervorauszahlung von ATS 128.106,00 ergab.

Bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu AB-Nr. 208010/01 wurde festgestellt, dass für die Eingangsrechnung ER 479 der S-AG vom 17. Juli 2000 sowohl Einfuhrumsatzsteuer als auch Vorsteuer abgezogen bekannt gegeben. Die Vorsteuer für September 2000 wurde daher um S 21.572,00 verringert, sodass sich eine Nachforderung an die Umsatzsteuer für September 2000 in dieser Höhe ergab.

Betreffend Oktober 2000 hätte der Berufungswerber bis zum Ablauf des 15. Dezember 2000 die Vorauszahlung an Umsatzsteuer zu entrichten bzw. eine entsprechende Voranmeldung einzureichen gehabt, was nicht geschehen ist. Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer für Oktober 2000 wurden erst im Zuge der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu AB-Nr. 208010/01 bekannt gegeben. Die Umsatzsteuervorauszahlung für diesen Zeitraum betrug ATS 286.137,00.

Betreffend November 2000 wurde für den Berufungswerber am 11. Dezember 2000 – sohin vor Eintritt der Fälligkeit – eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht, aus welcher sich eine Umsatzsteuergutschrift von ATS 33.105,00 ergab.

Bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu AB-Nr. 208010/01 wurde festgestellt, dass für die Eingangsrechnung ER 601 der T-GmbH vom 30. November 2000 Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ATS 23.136,00 abgezogen wurde, obwohl der Betrag erst im Dezember 2000 entrichtet wurde. Es wurde daher eine entsprechende Korrektur vorgenommen, sodass sich eine Nachforderung an die Umsatzsteuer für November 2000 in Höhe von ATS 23.136,00 ergab.

Zusammenfassend lässt sich somit für die Zeiträume April, Mai und Oktober 2000 feststellen, dass die Entrichtungen der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bzw. das Einreichen entsprechender Voranmeldung unterlassen wurde.

Von der Vorinstanz erging diesbezüglich ein Schulterspruch nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Zur Beantwortung der Frage, ob – wie auch der nunmehrige Amtsbeauftragte beantragt – der Sachverhalt unter die Bestimmung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu subsumieren ist, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Umsatzsteuerzahllasten und Guthaben in den Zeiträumen 1999 bis 2003 – ausgenommen eben akkurat die Zeiträume April, Mai und Oktober 2000 – durchwegs rechtzeitig und richtig bekannt gegeben wurden.

Der am 22. Juni 2005 zeugenschaftlich einvernommene Bilanzbuchhalter der Kanzlei W, Herr R, gab an, die Kanzlei W sei davon ausgegangen, dass der Unternehmer, sobald er die Höhe der Umsatzsteuer kenne, diese auch melden und bezahlen würde. Die Kanzlei des Steuerberaters des Beschuldigten habe keine Umsatzsteuervoranmeldungen an das Finanzamt gemeldet und auch keine Geldvollmacht über das Betriebskonto des Beschuldigten gehabt. Es sei allein im Unternehmen des Beschuldigten gelegen, dass entsprechende Meldungen und Zahlungen an das Finanzamt erfolgen.

Die ebenfalls am 22. Juni 2005 zeugenschaftlich einvernommene M gab zu Protokoll, sie habe die „Grundbuchhaltung“ – Eingabe des Zahlenmaterials für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen – durchgeführt und gehe davon aus, dass sie dies auch für die Tatzeiträume gemacht habe. Im Zusammenwirken mit der Kanzlei W seien die Umsatzsteuerberechnungen durchgeführt worden. Die Berechnung der Umsatzsteuervoranmeldungen sei „ihrem Chef“ (gemeint ganz offenkundig: G.) vorgelegt worden, der die Berechnung kontrolliert habe. Die Zeugin habe nie eine Bankvollmacht gehabt und keine Bankgeschäfte getätigt.

Es steht aufgrund dieser schlüssigen und glaubwürdigen Angaben der Zeugen fest, dass die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. die Entrichtung der Zahllasten dem Beschuldigten oblag.

Dieser gab in der mündlichen Verhandlung vom 9. Oktober 2007 vor dem Spruchsenat an, die Nichtbezahlung der Beträge erkläre sich daraus, dass er durch den Wiederaufbau „nicht flüssig“ gewesen sei.

Der Umstand, dass letztlich die finanziellen Probleme des Unternehmens der Grund für die Nichtentrichtung war, wird auch dadurch bestätigt, dass die Umsatzsteuererklärung für März 2000, mit welcher ein Überschuss von ATS 202.754,00 geltend gemacht wurde, am 16. Mai 2000 eingebbracht wurde. Die Umsatzsteuervorauszahlung für April 2000 in Höhe von ATS 487.197,00 wurde jedoch nicht gemeldet bzw. entrichtet.

Die wirtschaftlich schlechte Entwicklung im Landmaschinenhandel des Beschuldigten im gegenständlichen Zeitraum ist aktenkundig. Der Beschuldigte musste befürchten, dass er – nach 1998 abermals – in ein Konkursverfahren gezogen werde. Ab Mitte 1999 ist der Rückstand auf dem Abgabenkonto angewachsen; hätte der Beschuldigte die Zahllasten der Voranmeldungszeiträume ordnungsgemäß gemeldet, hätte sich der Rückstand auf seinem Abgabenkonto um über ATS 835.000,00 erhöht.

Es ist einsichtig, dass gerade in Phasen eines Liquiditätsengpasses eine der Hauptaufgaben eines Unternehmers ist, die Geldflüsse zu überwachen und die Entscheidung zu treffen, welche Verbindlichkeiten bedient werden und bei welchen eine Kreditierung angestrebt werden sollte.

In der Gesamtschau geht der Berufungssenat daher davon aus, dass dem Beschuldigten vor den diesbezüglichen Fälligkeiten der Vorauszahlungen diese bekannt gewesen sind und er – um vom Fiskus einen vorübergehenden Kredit zu erzwingen – nicht nur die Entrichtung unterlassen, sondern konsequenterweise auch die Übermittlung der Voranmeldungen an das Finanzamt unterbunden hat, weil er – zumal in Anbetracht seiner bisherigen Erfahrungen mit dem Vollstreckungsbeamten – andernfalls Einhebungsmaßnahmen und allenfalls einen neuerlichen Konkursantrag befürchtet hat.

G. hat daher betreffend die Monate April, Mai und Oktober 2000 tatsächlich Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Insoweit erweist sich die Berufung des Amtsbeauftragten als berechtigt.

Zu prüfen ist noch, ob nicht überdies durch das Verhalten des Beschuldigten der Tatbestand einer versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer verwirklicht wurde.

Von einer (versuchten) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG (in Verbindung mit § 13 FinStrG) hingegen wäre zu sprechen, wenn ein Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr bewirkte bzw. zu bewirken versuchte, 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 unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt einreicht mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen obgenannten, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 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 allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Im gegenständlichen Fall kommt aber eine Bestrafung wegen zumindest versuchter Hinterziehung von Jahresumsatzsteuer im Sinne der §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG schon deshalb nicht in Frage, weil die Bemessungsgrundlagen bereits im Jänner 2001 offen gelegt bzw. vom Prüfer festgestellt wurden, somit zu einem Zeitpunkt, an dem die Erklärungsfrist für die Jahresumsatzsteuererklärung für 2000 noch nicht abgelaufen war.

Was die Voranmeldungszeiträume September und November 2000 betrifft, liegen hier dem Tatvorwurf – wie oben dargestellt – lediglich die im Zuge der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu AB-Nr. 208010/01 festgestellten Fehlberechnungen der Vorsteuern bzw. der Einfuhrumsatzsteuer zugrunde. Es sind aber keine Hinweise ersichtlich, dass der Beschuldigte diese Fehlberechnungen bewusst herbeigeführt hätte. Es ist ebenso möglich, dass diese lediglich auf Missgeschicke der Buchhalterin M zurückzuführen sind.

Im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten war daher diesbezüglich von Amts wegen mit der Einstellung des Verfahrens gemäß §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen.

In ähnlicher Weise sind auch vorsätzliche Nichtentrichtungen von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis Dezember 2001 und Jänner bis Dezember 2003 nicht erweislich:

Bezüglich der objektiven Tatseite ist dazu festzustellen, dass mit der Jahresumsatzsteuererklärung für 2001 vom 31. Oktober 2002 eine Restschuld von ATS 52.180,00 (anzumerken ist, dass im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses aufgrund zweimaliger Umrechnung von Schilling- in Eurobeträgen ein unrichtiger strafbestimmender Wertbetrag angeführt wurde) und mit der Jahresumsatzsteuererklärung für 2003 (undatiert eingebracht am 9. April 2004) eine Restschuld von € 26.615,62 ausgewiesen wurde.

Es bleibt allerdings völlig unbestimmt, welchen Voranmeldungszeiträumen die Restschulden zuzurechnen sind. Es ist auch hier möglich, dass Fehlberechnungen während des Jahres stattgefunden haben, von welchen der Beschuldigte zum Zeitpunkt der Fälligkeiten bzw. bis zum fünften Tag danach keine Kenntnis gehabt hat.

Ein entsprechender Nachweis begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist daher mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht zu führen.

Soweit jedoch der Amtsbeauftragte vermeint, eine vorsätzliche Nichtentrichtung der bescheidmäßigt festgesetzten Umsatzsteuerrestschulden selbst würde derartige Finanzordnungswidrigkeiten darstellen, ist einzuwenden, dass ein derartiger Sachverhalt diesen Tatbestand nicht erfüllen kann: Derartige Restschulden sind lediglich eine Differenz zwischen dem Saldo der Zahllasten oder Gutschriften der jeweiligen Voranmeldungszeiträume und dem durch den Umsatzsteuerjahresbescheid konkretisierten diesbezüglichen Abgabenzahlungsanspruch, ohne neue Abgabenschulden darzustellen. Zudem mangelt es aber auch an der Qualität einer Selbstberechnung der Jahresumsatzsteuer, welche vielmehr nach Einreichung einer Jahresumsatzsteuererklärung nicht selbst berechnet, sondern mittels Bescheid festgesetzt wird.

In diesem Umfang war die Berufung des Amtsbeauftragten daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

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

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwagen und auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet, wobei nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe auszusprechen ist, die nach der Summe dieser Strafdrohungen zu berechnen ist.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen beträgt somit bis zu ATS 835.551,00 x 2 = ATS 1.671.102,00, umgerechnet € 121.443,72.

Berücksichtigt man betreffend den bei Hinterziehungen der Umsatzsteuervorauszahlungen tatbildimmanenter Aspekt der nur vorübergehenden Abgabenvermeidung mit einem Abschlag um ein Drittel der Strafdrohung, ergibt sich solcherart als Ausgangswert ein Betrag von € 80.962,46.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre also eine Geldstrafe von rund € 40.000,00 zu verhängen gewesen.

Dem Erschwerungsgrund der Mehrzahl der deliktischen Angriffe stehen als mildernd gegenüber die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Beschuldigten, die finanzielle Zwangslage im Begehungszeitraum, welche ihn offenkundig zu seinen Verfehlungen verleitet hat, sowie die zwischenzeitlich erfolgte Schadensgutmachung, weshalb der obige Betrag auf € 30.000,00 abzumildern ist.

Das nunmehrige Wohlverhalten des Beschuldigten nach seinen bereits über acht Jahre zurückliegenden Taten rechtfertigt einen weiteren Abschlag um ein Drittel, sohin auf € 20.000,00.

Die Bedachtnahme auf die wirtschaftliche Lage des Beschuldigten schlägt sich mit einer weiteren Reduzierung um ein Viertel zu Buche, weshalb sich in der Gesamtschau eine Geldstrafe in Höhe von € 15.000,00, das sind lediglich 12,35% des Strafrahmens, als tat- und schuldangemessen erweist.

Die obigen Ausführungen zur Geldstrafe gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe.

Dabei bleibt der Umstand einer schlechten wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten ohne Relevanz, weil ja eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechen ist.

Unter gesamthafter Abwägung der obgenannten Argumente ergibt sich im gegenständlichen Fall daher eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von zwei Monaten.

Zum Vergleich: Nach ständiger Rechtssprechung und Verwaltungspraxis wird üblicherweise pro einer Geldstrafe in Höhe von € 7.000,00 bis € 8.000,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt, was – bei Anwendung auf den gegenständlichen Fall – sogar eine noch höhere Ersatzfreiheitsstrafe indiziert hätte.

Die Höhe der Verfahrenskosten berechnet sich pauschal mit 10% der Höhe der Geldstrafe, maximal aber mit € 363,00 (§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 19. Mai 2009