



Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Graz 3, HR Dr. Wilhelm Pistotnig, in der Finanzstrafsache gegen den Bf., vertreten durch Dr. Walter Solic, wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 des FinStrG über die Beschwerde des Beschuldigten vom 15. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 20. Dezember 2002 über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2002 hat das Hauptzollamt Graz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur Zahl: xxxxx ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Hauptzollamtes Graz vorsätzlich im Zeitraum 1. Mai 2001 bis 30. April 2002 den Altlastenbeitrag für insgesamt 4.797 to Abfälle im Betrage von € 29.859,48 nicht im Sinne des § 9 Abs. 2 ALSaG angemeldet, selbst berechnet und hiermit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich eines Verkürzungsbetrages von € 29.859,48 verwirklicht habe.

Der Bf., vertreten durch Dr. Walter Solic, Verteidiger in Strafsachen, Augasse 52, 8430 Kaindorf-Leibnitz, ist Geschäftsführer der L. Ges.m.b.H., situiert in W.

Auf der Grundlage einer durch die Abteilung Verbrauchsteuern des Hauptzollamtes Graz beauftragten Nachschau durch die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2001 bis 30. April 2002 erging der Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 14. Oktober 2002. Darin werden gegenüber der L. Ges.m.b.H. Altlastenbeiträge gemäß den §§ 3 Abs. 1 Z 2, 4 Z 3, 6 Z 1a und 7 Abs. 1 Z 2 des Bundesgesetzes vom 7. Juni 1989 zur Finanzierung und Durchführung der Altlastensanierung (Altlastensanierungsgesetz - ALSaG, BGBl.Nr. 299/1989 idgF) iVm § 201 des Bundesgesetzes vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO; BGBl.Nr. 194/1961 idgF) in Höhe von € 29.859,48 festgesetzt und ein Säumniszuschlag sowie ein Verspätungszuschlag in der Höhe von jeweils € 597,19 ausgemessen. Der Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Wesentlichste Prüfparameter der Nachschau waren die Überprüfung der Altlastenbeitragsanmeldungen und die Verprobung der betrieblichen Aufzeichnungen im Hinblick auf die deponierten Mengen und im Hinblick auf den jeweiligen Tarif.

Dem geprüften Unternehmen war mit Schreiben des Hauptzollamtes Graz vom 3. März 2001 mitgeteilt worden, dass die seitens des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung mit Bescheid vom 26. November 1999 befristet bis 31. Dezember 2002 bewilligte Menge von 43.000 m³ zum Zwecke der Herstellung einer bebaubaren Fläche für die Errichtung einer Recyclinganlage sowie von erforderlichen Fahr-, Zwischenlager- und Manipulationsflächen und zur Herstellung eines Lärmschutzwalles bereits geschüttet worden sei und dass für weitere Verfüllungen ab Mai 2002 ein Altlastenbeitrag zu entrichten wäre. Seitens des streitverfangenen Unternehmens seien im Zeitraum 1. Mai bis 31. Dezember 2001 3.742 to Abfälle und im Zeitraum 1. Jänner bis 30. April 2002 1.037 to Abfälle in die Grundstücke Nr. 560 und Nr. 561, KG H., eingebracht worden. Das Unternehmen habe diesbezüglich keine Altlastenbeiträge entrichtet.

Der Bf. wurde am 19. November 2002 vom Hauptzollamt Graz als Finanzstrafbehörde erster Instanz niederschriftlich als Verdächtiger einvernommen, dadurch, dass Altlastenbeiträge für insgesamt 4.779 to Baurestmassen nicht entrichtet worden seien, eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetzes – FinStrG; BGBl.Nr. 129/1958 idgF) begangen zu haben.

Im Wesentlichen verantwortet sich der Bf. dahingehend, dass er der L. Ges.m.b.H. seit der Gründung im Jahre 1991 als Geschäftsführer vorstehe. Das Unternehmen beschäftige siebzig Mitarbeiter und sei hauptsächlich im Hoch- und Tiefbau engagiert. Im Jahre 1995 habe er

zwei Grundstücke - Nr. 560 und Nr. 561, KG H. - erworben, um dort mit der betriebseigenen Recyclinganlage jenen Bauschutt zu zerkleinern, der im Zuge verschiedenster Baustellen anfalle. Die Grundstücke hätten deutlich unter dem Straßenniveau liegend zur Gänze einen sumpfigen Untergrund aufgewiesen.

Seitens des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung sei ihm deshalb zur Verbesserung der Folgenutzung und der Wasserverhältnisse die (im Einvernehmen mit dem Hauptzollamt Graz beitragsfreie) Schüttung von 43.000 m³ genehmigt worden.

Glaublich im Herbst 2000 sei Herr S. vom Hauptzollamt Graz im Unternehmen erschienen und habe ihm mitgeteilt, dass er - obwohl die Kubatur von 43.000 m³ bei weitem noch nicht erreicht gewesen sei - ab April 2001 den Altlastenbeitrag entrichten müsse. Um endlich Ruhe zu haben, habe er der Meinung von Herrn S. zugestimmt und sei dies auch in einer Niederschrift festgehalten worden.

Basierend auf den Ergebnissen der Überprüfung durch die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll habe er den Festsetzungsbescheid erhalten. Seine Schuld sei es gewesen, ab dem Frühjahr 2001 den Altlastenbeitrag nicht entrichtet und keine Beitragsanmeldungen beim Hauptzollamt Graz abgegeben zu haben. Im Schreiben des Hauptzollamtes Graz vom 3. März 2001 sei er aufgefordert worden, ab Mai 2001 die Beitragspflicht wahrzunehmen.

Herr S. habe sich dabei - entgegen dem Bescheid der Rechtsabteilung 3 des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung – darauf bezogen, dass bis zum 2. Quartal die bewilligte Menge bis auf eine Restmenge von ca. 400 m³ erreicht gewesen sei. In diesem Fall habe sein Fehler darin gelegen, dem Hauptzollamt Graz die Beitragsanmeldungen nicht vierteljährlich zukommen zu lassen.

Das Hauptzollamt Graz als Finanzstrafbehörde erster Instanz hat mit Bescheid vom 20. Dezember 2002 gegen den Bf. das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, der Bf. habe im Zeitraum 1. Mai 2001 bis 30. April 2002 den Altlastenbeitrag für insgesamt 4.779 to Abfälle in der Höhe von € 29.859,48 nicht im Sinne des § 9 Abs. 2 ALSaG angemeldet, selbst berechnet und entrichtet.

Das Hauptzollamt Graz als Finanzstrafbehörde erster Instanz begründet die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG damit, dass mit Bescheid des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung vom 26. November 1999 der L. Ges.m.b.H. die wasserrechtliche Bewilligung für eine Aufschüttung auf den Grundstücken 560 und 561, beide KG H., mit Inertstoffen wie Bodenaushub und sortiertem Material im maximalen Ausmaß von 43.000 m³ zum Zwecke der Herstellung einer bebaubaren Fläche für die Errichtung einer

Recyclinganlage sowie der erforderlichen Fahr-, Zwischenlager und Manipulationsflächen und zur Herstellung eines Lärmschutzwalles erteilt worden sei.

Im Zuge einer behördlichen Nachschau am 28. Februar 2001 sei der Bf. als verantwortlicher Geschäftsführer der L. Ges.m.b.H. darüber informiert worden, dass die auf den Grundstücken vom vorgenannten Unternehmen vorgenommenen Schüttungen ein Ausmaß erreicht hätten, welches nicht mehr als in unmittelbarem Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme stehend angesehen werden könne und dass weitere Schüttungen ab Mai 2002 daher der Altlastenbeitragspflicht unterliegen würden.

Dies sei dem Verdächtigen mittels Schreiben des Hauptzollamtes Graz vom 3. März 2001 ausdrücklich mitgeteilt worden.

Trotz dieser ausdrücklichen Aufforderung seien seitens der L. Ges.m.b.H. in der Folge jedoch weder Altlastenbeitragsanmeldungen abgegeben noch Altlastenbeiträge abgeführt worden, obwohl im verfahrensgegenständlichen Zeitraum insgesamt 4.779 to Abfälle in die Grundstücke eingebracht worden seien, weshalb es in der Folge am 14. Oktober 2002 zur Festsetzung der Altlastenbeiträge für den Zeitraum 1. Mai 2001 bis 30. April 2002 in der Höhe von insgesamt € 29.859,48 gekommen sei. Dieser Abgabenbescheid des Hauptzollamtes Graz sei mittlerweile in Rechtskraft erwachsen.

Als verantwortlicher Geschäftsführer der L. Ges.m.b.H. sei der Bf. daher verdächtig, vorsätzlich unter Verletzung der in § 9 Abs. 2 ALSaG normierten Pflicht zur Anmeldung, Selbstberechnung und Entrichtung der Altlastenbeitragsschuld eine Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG im Ausmaß von € 29.859,48 verwirklicht zu haben.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 31. Dezember 2002. In ihr wird der angefochtene Bescheid seinem gesamten Umfange nach bekämpft.

Nach den Ausführungen in der Beschwerde bestehe kein begründeter Verdacht, dass der Bf. den ihm zur Last gelegten Finanzstraftatbestand in subjektiver und objektiver Hinsicht erfüllt habe.

Es sei darauf zu verweisen, vermerkt der Bf., dass im angefochtenen Bescheid offensichtlich hinsichtlich der Jahresangaben unrichtige Zahlen angegeben worden seien. Im Spruch des Bescheides sei vom Zeitraum 01. Mai 2001 bis 30. April 2002 die Rede, in der Begründung auf Seite zwei wiederum von Schüttungen ab Mai 2002.

Eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung durch den Bf. liege nicht vor, bestenfalls könne dem Bf. eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 FinStrG vorgeworfen werden.

Im Zuge des verfahrensgegenständlichen Abgabenverfahrens sei die gegenständliche Geländeverfüllung vom Hauptzollamt Graz mit dem Bf. eingehend erörtert worden und habe dieser sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit der Geländeverfüllung offen gelegt.

Nach eingehenden Erörterungen sei es zu einer Einigung des Bf. mit dem Hauptzollamt Graz und damit in der Folge zur Festsetzung des Altlastenbeitrages in der Höhe von € 29.859,49 und des Säumniszuschlages bzw. des Verspätungszuschlages gekommen.

Im Prüfungsauftrag vom 31. August 2001 sei zwar der Prüfungsumfang festgehalten, der Bf. aber nicht darauf hingewiesen worden, dass eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG strafbefreiend sei.

Mit der Offenlegung sämtlicher Unterlagen im Zuge des Abgabenverfahrens habe der Bf. trotz unterlassener Belehrung inhaltlich eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 leg. cit. erstattet und komme ihm deswegen Strafbefreiung zu.

Durch die zwischen dem Bf. und dem Hauptzollamt Graz vereinbarte Abgabenfestsetzung sei es auch zu keiner Abgabenverkürzung im Sinne der Bestimmungen des § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG gekommen, weil die festgesetzte Abgabe vom Bf. mittlerweile samt Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag entrichtet worden sei.

Eine Abgabenhinterziehung im Sinne dieser Gesetzesbestimmung liege nur dann vor, wenn die Selbstberechnungsabgabe ganz oder teilweise nicht entrichtet worden sei. Bei einer Entrichtung der Abgabe auch nach dem Fälligkeitszeitraum sei daher eine Bestrafung wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht möglich.

Ausdrücklich werde nochmals darauf hingewiesen, dass durch die Unterlassung der Belehrung zur Erhebung einer Selbstanzeige im Prüfungsauftrag vom 31. August 2001 durch das Hauptzollamt Graz dem Bf. die Möglichkeit genommen worden sei, seine Offenlegung der Unterlagen formell als Selbstanzeige zu bezeichnen. Zur entsprechenden Belehrung wäre das Hauptzollamt Graz jedenfalls verpflichtet gewesen. Durch die Verletzung dieser Belehrungspflicht habe das Hauptzollamt Graz gegen die Dienstanweisung für die Betriebsprüfung des Bundesministeriums für Finanzen vom 30. Juli 199, AÖFV Nr. 280 verstoßen.

Bei einer Einhaltung der Belehrungspflicht hätte der Bf. die Gelegenheit gehabt, die Offenlegung seiner Unterlagen auch formell als Selbstanzeige zu bezeichnen und wäre wegen der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens von vornherein nicht möglich gewesen.

Der Bf. habe seine Verpflichtung der abgabenrechtlichen Anzeigepflicht im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG nicht verletzt, weil er im Zuge des Abgabenverfahrens im gemeinsamen Zusammenwirken mit der Zollverwaltung sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Geländeüberfüllung offen gelegt habe und dementsprechend nach einer eingehenden Buchprüfung und Geländebegehung gemeinsam mit der Zollverwaltung die Abgabe festgesetzt worden sei.

Der Bf. stellt abschließend die Anträge, es möge der Beschwerde Folge gegeben, der angefochtene Bescheid aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gegen den Bf. eingestellt werden, in eventu der angefochtene Bescheid aufgehoben und die Angelegenheit zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung an die Behörde erster Instanz zurück verwiesen werden.

Das Hauptzollamt Graz als bescheiderlassende Behörde beantragt im Zuge der Vorlage der Beschwerde die Abweisung im Hinblick auf den Streitpunkt des (Nicht)-Erfüllt-Seins des Tatbestandes einer Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG und die Abweisung der Zuerkennung der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sei der Deliktserfolg einer Verkürzung von Selbstbemessungsabgaben schon dann eingetreten, wenn sie ganz oder teilweise nicht im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit abgeführt werden. Das Hauptzollamt Graz als Finanzstrafbehörde erster Instanz verweist in diesem Zusammenhang auf "Reger/Hacker/Kneidinger: Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung, § 33, RZ 47". Die nach dem Fälligkeitszeitpunkt erfolgte Abgabentrichtung könne die Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals einer Abgabenverkürzung nicht ausschließen.

Hinsichtlich der Zuerkennung der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige sei den Ausführungen des Bf. entgegenzuhalten, dass die reine Offenlegung sämtlicher Unterlagen im Zuge des Abgabenverfahrens / der Betriebsprüfung den inhaltlichen Erfordernissen einer ordnungsgemäßen Selbstanzeige nicht annähernd gerecht werde, da darin weder eine Darlegung der Verfehlung im Sinne des § 29 Abs. 1 FinStrG zu erblicken, noch die Behörde dadurch in die Lage versetzt worden sei, unverzüglich den ausstehenden Abgabebetrag zu errechnen und sei dieser in der Folge auch nicht unverzüglich entrichtet worden.

Obwohl der Bf. anlässlich der Betriebsprüfung in der Tat nicht ausdrücklich auf die Möglichkeit der Abgabe einer Selbstanzeige hingewiesen worden sei, so sei hinsichtlich der zitierten Dienstanweisung für die Betriebsprüfung auszuführen, dass eine interne Dienstanweisung für Finanzbeamte nicht geeignet erscheine, den gesetzlichen Anwendungsbereich des in § 29 des

FinStrG normierten Strafaufhebungsgrundes über die dort umschriebenen Grenzen hinaus auszu dehnen.

Überdies beziehe sich der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 30. Juli 1991, GZ xxxxx, lediglich auf die Betriebsprüfung als organisatorische Einheit (Amtsbetriebsprüfung und Großbetriebsprüfung) von Finanzämtern, nicht aber auch auf die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll, welche im vorliegenden Falle tätig geworden sei.

Über die Entscheidung wurde erwogen:

Im Sinne des § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen. Nach Abs. 2 leg. cit. ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der ihm zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen.

Es ist richtig, dass im angefochtenen Bescheid hinsichtlich der Jahresangaben unrichtige Zahlen angegeben wurden. Im Spruch des angefochtenen Bescheides - nur dieser erwächst in Rechtskraft - ist richtigerweise vom Zeitraum 01. Mai 2001 bis 30. April 2002 im Sinne des gegenstandsrelevanten Festsetzungsbescheides des Hauptzollamtes Graz vom 14. Oktober 2002 die Rede. In der Begründung wird zu Unrecht von Schüttungen ab Mai 2002 gesprochen.

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

Gemäß § 140 BAO gelten die Bestimmungen des § 119 leg. cit. (Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) auch für Personen, die zur Abfuhr von Abgaben verpflichtet sind, ohne selbst Schuldner dieser Abgaben zu sein (z.B. Geschäftsführer).

Gemäß § 9 Abs. 2 ALSaG hat der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum; ist jener Zeitraum in dem beitragspflichtige Tätigkeiten im Sinne des § 3 iVm. § 6 leg. cit. erfolgen) zweitfolgenden Kalendermonates eine Anmeldung beim zuständigen Hauptzollamt einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Beitrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Beitragsschuldner hat den Beitrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Im Sinne des §§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 bewirkt (verursacht), wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gehört neben der Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht auch ein Erfolg, nämlich das Bewirken einer Abgabenverkürzung im Sinne einer kausalen Handlung. Das kausale Handeln des Bf. als Unterlassen kann im Gegenstande nicht weggedacht werden, ohne dass der eingetretene Erfolg weggedacht wird.

Nach § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt gemäß Abs. 2 leg. cit. die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden.

Gemäß Abs. 3 lit. c leg. cit. tritt Straffreiheit u.a. nicht ein, wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird. Gemäß Abs. 5 leg. cit. wirkt die Selbstanzeige nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Der Berufungssenat kann die in der Beschwerde geäußerte Ansicht des Bf., dass kein begründeter Verdacht bestehe, dass er den bescheidgegenständlichen Finanzstraftatbestand in subjektiver und objektiver Hinsicht erfüllt habe, nicht teilen.

Dass eine Abgabenhinterziehung vorliegen könnte, ergibt sich in objektiver Hinsicht daraus, dass der Festsetzungsbescheid in Rechtskraft erwachsen ist. Wenn im Grunde der Ausführungen des Bf. ihm bestenfalls eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 FinStrG vorgeworfen werden könnte, so impliziert diese Bemerkung vorsätzliche Begehung, dies umso mehr, als der Bf. in der am 19. November 2002 aufgenommenen Niederschrift ausführt, sich mit dem Hauptzollamt Graz dahingehend geeinigt zu haben, dass ab dem Frühjahr 2001 der

Altlastenbeitrag zu entrichten sei und dass sein Fehler darin gelegen habe, dem Hauptzollamt Graz nicht vierteljährlich die Beitragsanmeldungen geschickt zu haben.

Dass im Zuge des verfahrensgegenständlichen Abgabenverfahrens die Geländeverfüllung seitens des Hauptzollamtes Graz mit dem Bf. eingehend erörtert worden sei, dass der Bf. sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit der Geländeverfüllung offen gelegt habe und dass es nach eingehenden Erörterungen zu einer Einigung des Bf. mit dem Hauptzollamt Graz und damit in der Folge zur Festsetzung des Altlastenbeitrages von € 29.859,49 und eines Säumniszuschlages bzw. eines Verspätungszuschlages gekommen sei, ist reguläre Bedingung und Konsequenz von Überprüfungsmaßnahmen, nicht jedoch eine strafbefreiende Selbstanzeige.

Dass der Bf. im Prüfungsauftrag vom 31. August 2001 oder gar vom Prüfungsorgan nicht auf die Möglichkeit einer Selbstanzeige hingewiesen worden ist bzw. darauf, dass eine solche gemäß § 29 FinStrG strafbefreiend sein kann, kann eine so verstandene im Gesetz selbst aber nicht verankerte Strafbefreiung nicht erzeugen. Es ist im Gegenstande nicht zutreffend, dass der Bf. mit der Offenlegung sämtlicher Unterlagen im Zuge des Abgabenverfahrens trotz unterlassener Belehrung inhaltlich eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 leg. cit. erstattet hat und dass ihm deswegen Strafbefreiung zukommt. Es ist hinsichtlich der Zuerkennung der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige den Ausführungen des Bf. nämlich entgegenzuhalten, dass die mehrfach als strafbefreiend umschriebene Offenlegung sämtlicher Unterlagen im Zuge der Betriebsprüfung den inhaltlichen Erfordernissen einer ordnungsgemäßen Selbstanzeige nicht annähernd gerecht wird. In der vom Bf. umschriebenen und sich aus der Aktenlage ergebenden Offenlegung sämtlicher Unterlagen ist weder eine Darlegung der Verfehlung im Sinne des § 29 Abs. 1 FinStrG zu erblicken, noch wurde die Behörde dadurch in die Lage versetzt, unverzüglich den ausstehenden Abgabebetrag zu errechnen. Schließlich ist derselbe in der Folge auch nicht unverzüglich, sondern erst infolge der Festsetzung entrichtet worden. Ferner ist fraglich, ob dies bei vorliegendem Vorsatz nicht hätte zu Beginn der Betriebsprüfung geschehen müssen.

Es ist - wie oben näher ausgeführt - schlichtweg unrichtig, dass es im Sinne der Einwendungen in der Beschwerde durch die zwischen dem Bf. und dem Hauptzollamt vereinbarte Abgabenfestsetzung zu keiner Abgabenverkürzung im Sinne der Bestimmungen des § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG gekommen wäre, weil die festgesetzte Abgabe vom Bf. mittlerweile samt Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag bezahlt worden sei. Unrichtig ist die Ansicht des Bf. auch dahingehend, dass eine Abgabenhinterziehung im Sinne dieser Gesetzesbestimmung nur dann vorliegen könne, wenn die Selbstberechnungsabgabe ganz

oder teilweise nicht entrichtet worden sei und dass bei einer Entrichtung der Abgabe auch nach dem Fälligkeitszeitraum daher eine Bestrafung wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung aufgrund des Gesetzeswortlautes nicht möglich wäre.

Ob bzw. dass dem Bf. durch die Unterlassung der Belehrung zur Erhebung einer Selbstanzeige im Prüfungsauftrag vom 31. August 2001 durch das Hauptzollamt Graz die Möglichkeit genommen wurde, eine Selbstanzeige zu erstatten, ist ohne Belang, weil das Hauptzollamt Graz zur entsprechenden Belehrung jedenfalls nicht verpflichtet gewesen ist. Dass das Hauptzollamt Graz durch die Verletzung dieser Belehrungspflicht gegen die Dienstanweisung für die Betriebsprüfung des Bundesministeriums für Finanzen vom 30. Juli 1991, AÖFV Nr. 280 verstoßen hat, ist zum einen schon deshalb unzutreffend, als sich diese Dienstanweisung als interne Vorschrift nur an Finanzbehörden und nicht an Zollbehörden richtet und kann zum anderen ein Gesetzeswortlaut nicht durch eine Dienstanweisung erweitert werden. Eine als Serviceleistung zu verstehende Dienstanweisung kann dem Gesetzeswortlaut nicht derogieren, also im Gegenstande den gesetzlichen Anwendungsbereich der in § 29 FinStrG normierten Strafaufhebungsgründe über die dort umschriebenen Grenzen hinaus ausdehnen.

Die Ansicht, der Bf. habe seine Verpflichtung zur abgabenrechtlichen Anzeigepflicht im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG nicht verletzt, wenn er im Zuge des Abgabenverfahrens im gemeinsamen Zusammenwirken mit der Zollverwaltung sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Geländeüberfüllung offen gelegt habe und dementsprechend nach einer eingehenden Buchprüfung und Geländebegehung gemeinsam mit der Zollverwaltung die Abgabe festgesetzt worden sei, muss als nicht zielführend bewertet werden.

Ein Deliktserfolg einer Verkürzung von Selbstbemessungsabgaben ist - wie dies oben näher ausgeführt wurde - nämlich schon dann eingetreten, wenn Selbstbemessungsabgaben im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit nicht ganz oder teilweise abgeführt werden. Die nach dem Fälligkeitszeitpunkt erfolgte Abgabentrachtung vermag die Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals einer Abgabenverkürzung nicht auszuschließen oder rückgängig zu machen.

Der unabhängige Finanzsenat gelangt daher zu dem Ergebnis, dass der Verdacht einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in subjektiver und objektiver Hinsicht begründet ist, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Graz, 5. Juni 2003