

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michael Schrattenecker sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Ziesler und Dipl. Ing. Rainer Herbrich als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen W, vertreten durch die Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH in 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten gegen das Erkenntnis eines Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Finanzamt Salzburg-Stadt vom 14. September 2004, StrNr. 2003/00316-001, nach der am 19. Oktober 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten und des Dr. Alois Navara für seine Verteidigerin, des W als Vertreter der nebenbeteiligten T GmbH, des Amtsbeauftragten Mag. Wolfgang Pagitsch sowie der Schriftührerin Katharina Sams durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise dahingehend Folge gegeben, dass

I.1. das unter der StrNr. 2003/00316-001 beim Finanzamt Salzburg-Stadt gegen ihn anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, er habe betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 2002 als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der T GmbH eine

Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG bewirkt, gemäß §§ 82 Abs.3 lit.c, 136, 157 FinStrG eingestellt wird und

I.2. die angefochtene Entscheidung des Spruchsenates betreffend Schulterspruch hinsichtlich der übrigen Fakten, betreffend Straf- und Haftungsausspruch, sowie betreffend den Kostenausspruch aufgehoben und die Finanzstrafsache gemäß § 161 Abs.4 FinStrG an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zur Verbindung mit Erhebungen wegen des Verdachtes vom Beschuldigten als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der T GmbH gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG begangener Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen auch betreffend Jänner 2000 bis Dezember 2001 und im Falle der (derzeit voraussichtlichen) gerichtlichen Zuständigkeit zur Anzeigenerstattung an die Staatsanwaltschaft Salzburg zurückverwiesen wird.

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

Entscheidungsgründe

Der gegenständlichen Aktenlage ist zu entnehmen, dass W ungefähr seit 1999 Geschäftsführer und Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der T GmbH mit Sitz in Y und einer Zweigniederlassung in X gewesen ist (Veranlagungsakt des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend die T GmbH, StNr. 116/0901, u.a. Dauerakt).

Als solcher ist er auch für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen, gegebenenfalls für deren Einreichung bei der zuständigen Abgabenbehörde und für die rechtzeitige Entrichtung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer an das Finanzamt Salzburg-Stadt verantwortlich gewesen (siehe die Umsatzsteuererklärungen der T GmbH für 1999 bis 2001, in denen er als gesetzlicher Vertreter der T GmbH gegenüber dem Fiskus ausgewiesen ist, die Bilanzen der T GmbH für 2000 bis 2002 [wobei für 2000 noch neben W eine weitere Person als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer angegeben ist], den Veranlagungsakt des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend die T GmbH, StNr. 116/0901, sowie die Einlassungen des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung am 19. Oktober 2006).

Als Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der T GmbH waren W entsprechende abgabenrechtliche Pflichten aufgetragen:

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. Wahrnehmende der steuerlichen Interessen derselben (wie im gegenständlichen Fall W) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht des Abgabepflichtigen 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 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen des Unternehmens (also hier W) 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 bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen des Unternehmers hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel gemäß § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBI II 1998/206 die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich allenfalls um einen Monat für den Fall der nicht

zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung).

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er bzw. sein Wahrnehmender der steuerlichen Interessen eine entsprechende Steuererklärung abzugeben hat.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein Wahrnehmender der steuerlichen Interessen eines Unternehmens einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war 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 waren.

Mit anderen Worten, das „Bewirken“ einer Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlung bestand bzw. besteht darin, dass der Täter die Selbstbemessungsabgabe nicht fristgerecht entrichtet, was er – zur Erfüllung des Tatbestandes – für gewiss halten muss.

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 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 auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er unrichtige Jahressteuererklärungen einreicht und das Finanzamt eine erklärungsgemäße Veranlagung durchführt), oder indem infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches (beispielsweise überhaupt für ein dem Finanzamt nicht bekanntes Unternehmen) die Jahresumsatzsteuer nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist bzw. (Gesetzesfassung BGBI I 1999/28) mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden konnte.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen eines Unternehmens 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 (indem er beispielsweise eine falsche Steuererklärung beim Finanzamt einreicht in der Hoffnung, die Abgaben würden wie beantragt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden).

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, 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.

Eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG hat hingegen zu verantworten, wer zumindest bedingt vorsätzlich Umsatzsteuervorauszahlungen nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet. Dieser Tatbestand kommt beispielsweise dann zum Tragen, wenn weder eine vorsätzliche Verkürzung von Jahresumsatzsteuer im Sinne des § 33 Abs.1 leg.cit. noch eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a leg.cit. in Frage kommt (letzteres beispielsweise, weil zwar eine bedingt vorsätzliche Nichtentrichtung spätestens am Fälligkeitstag bzw. am fünften Tag nach Fälligkeit, nicht aber eine wissentliche Nichtentrichtung und / oder eine vorsätzliche Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen erweislich ist).

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

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

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

Laut Buchungsabfrage vom 6. September 2006 bzw. Abfrage der Umsatzsteuer-Daten vom 8. September 2003, Finanzstrafakt des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend den Beschuldigten, Bl. 23) wurden betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2000 die am 15. März 2000, am 15. April 2000, am 15. Mai 2000, am 15. Juni 2000, am 15. Juli 2000, am 15. August 2000, am 15. September 2000, am 15. Oktober 2000, am 15. November 2000, am 15. Dezember 2000, am 15. Jänner 2001 und am 15. Februar 2001 fälligen Voranmeldungen betreffend die T GmbH am 10. März 2000, am 14. April 2000, (für März 2000 verspätet) am 9. Juni 2000, (für April 2000) am 9. Juni 2000, am 11. Juli 2000, am 10. August 2000, am 13. September 2000, am 12. Oktober 2000, am 13. November 2000, am 19. Dezember 2000, am 16. Jänner 2001 und am 13. Februar 2001 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht, wobei in diesen – offenbar von W – Zahllasten in Höhe von ATS 1.229,-- (01/00), ATS 38.682,-- (02/00), ATS 20.538,-- (03/00), ATS 23.340,-- (04/00), ATS 2.965,-- (05/00), ATS 38.367,-- (06/00), ATS 41.612,-- (07/00), ATS 28.350,-- (08/00), ATS 18.441,-- (09/00), ATS 31.878,-- (10/00), ATS 127.629,-- (11/00) und ATS 32.237,-- (12/00), insgesamt in Höhe von ATS 405.268,--, angegeben worden waren.

In der am 21. Februar 2003 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereichten Umsatzsteuererklärung der T GmbH für das Veranlagungsjahr 2000 war jedoch die Summe der Umsatzsteuerzahllasten für die Monate Jänner bis Dezember 2000 mit insgesamt ATS 1.043.866,-- angegeben und eine Restschuld von ATS 638.597,81 nachträglich offengelegt worden (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 2000).

Ein diesbezügliches Anbringen als ausdrückliche Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG ist der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Geht man davon aus, dass sich die Restschuld aus vorerst verheimlichten Umsätzen der T GmbH ergeben hat, so hatte W in den unrichtigen Voranmeldungen Umsätze in Höhe von insgesamt brutto ATS 3.831.587,--, sohin 56,91 % der gesamten Umsätze des Unternehmens, gegenüber dem Fiskus verheimlicht gehabt.

Der obige Sachverhalt wurde durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz vorerst nicht aufgegriffen.

Laut Buchungsabfrage vom 6. September 2006 bzw. Abfrage der Umsatzsteuer-Daten vom 8. September 2003, Finanzstrafakt des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend den Beschuldigten, Bl. 23) wurden betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember

2001 die am 15. Februar 2001, am 15. März 2001, am 17. April 2001, am 15. Mai 2001, am 15. Juni 2001, am 16. Juli 2001, am 16. August 2001, am 17. September 2001, am 15. Oktober 2001, am 15. November 2001, am 17. Dezember 2001 und am 15. Jänner 2002 fälligen Voranmeldungen betreffend die T GmbH (verspätet für Jänner und Februar 2001) am 18. April 2001, (verspätet) am 14. Mai 2001, (verspätet) am 12. Juni 2001, (verspätet) am 9. Juli 2001, (verspätet) am 13. August 2001, (verspätet) am 14. September 2001, (verspätet) am 12. Oktober 2001, (verspätet) am 12. November 2001, (verspätet) am 20. Dezember 2001, (verspätet) am 14. Jänner 2002, sowie (verspätet) am 19. Februar 2002 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht, wobei in diesen – offenbar von W – Zahllasten in Höhe von ATS 20.137,-- (01/01), ATS 33.244,93 (02/01), ATS 36.563,81 (03/01), ATS 20.033,-- (04/01), ATS 23.514,81 (05/01), ATS 24.025,05 (06/01), ATS 14.223,48 (07/01), ATS 34.544,72 (08/01), ATS 57.482,66 (09/01), ATS 55.765,34 (10/01), € 2.235,15 (11/01) und € 1.637,12 (12/01), insgesamt sohin – teilweise umgerechnet – ATS 372.818,59, angegeben worden waren.

In der am 2. Juni 2003 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereichten Umsatzsteuererklärung der T GmbH für das Veranlagungsjahr 2001 wurde nachträglich jedoch die Summe der Umsatzsteuerzahllasten für die Monate Jänner bis Dezember 2001 mit insgesamt ATS 858.842,-- angegeben, womit sich eine Restschuld von ATS 486.023,41 errechnet (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 2001).

Ein diesbezügliches Anbringen als ausdrückliche Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG ist der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Vielmehr findet sich in dem diesbezüglichen Steuererklärungsformular betreffend die Umsatzsteuer 2001 ein Aktenvermerk des Sachbearbeiters vom 18. Juni 2003, wonach sich diese Differenz aus EDV-Fehlern ergeben hätte; u.a. sei nur die deutsche Umsatzsteuer in Höhe von 16 % berechnet worden (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 2001).

Geht man davon aus, dass sich die Restschuld aus vorerst verheimlichten Umsätzen der T GmbH ergeben hat, so hatte W in den unrichtigen Voranmeldungen Umsätze in Höhe von insgesamt brutto ATS 2.916.138,-- sohin 52,42 % der gesamten Umsätze des Unternehmens, gegenüber dem Fiskus verheimlicht gehabt.

Der obige Sachverhalt wurde durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz vorerst nicht aufgegriffen.

Wie die obigen Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für 2000 und 2001 möglicherweise zustande gekommen sind, ist der Aktenlage hinsichtlich der nachfolgenden Voranmeldungszeiträume zu entnehmen. Diesbezüglich scheint sich das Fehlverhalten, hinsichtlich dessen W für 2000 und 2001 zu verdächtigen ist, in gleicher Art fortzusetzen:

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Jänner 2002 in Höhe von € 834,63 ist am 15. Februar 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst ungefähr am 15. April 2002 wurde von W eine Voranmeldung eingereicht, in welcher eine Zahllast von € 1.101,09 ausgewiesen war; die Voranmeldung wurde am 18. April 2002 verbucht (Buchungsabfrage vom 6. September 2006). Eine berichtigte Voranmeldung, von W unterfertigt, wurde der Prüferin K vor Beginn einer UVA-Prüfung durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH am 17. Oktober 2002 übergeben (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Februar 2002 in Höhe von € 1.683,08 ist am 15. März 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst mit Schreiben vom 13. Mai 2002 wurde von W eine Voranmeldung nachgereicht, in welcher aber lediglich eine Zahllast von € 1.368,24 ausgewiesen war (Einbringungsakt I des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend die T GmbH, Buchungsabfrage vom 6. September 2006). Eine berichtigte Voranmeldung, von W unterfertigt, wurde der Prüferin K vor Beginn einer UVA-Prüfung durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH am 17. Oktober 2002 übergeben (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend März 2002 in Höhe von € 4.023,59 ist am 15. April 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst mit Schreiben vom 13. Mai 2002 wurde von W eine Voranmeldung nachgereicht, in welcher aber lediglich eine Zahllast von € 3.209,92 ausgewiesen war (Einbringungsakt I des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend die T GmbH, Buchungsabfrage vom 6. September 2006). Eine berichtigte Voranmeldung, von W unterfertigt, wurde der Prüferin K vor Beginn einer UVA-Prüfung durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei

der T GmbH am 17. Oktober 2002 übergeben (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend April 2002 in Höhe von € 6.042,11 ist am 15. Mai 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst ungefähr am 26. Juni 2002 wurde von W eine Voranmeldung eingereicht, in welcher aber lediglich eine Zahllast von € 4.860,53 ausgewiesen war. Die Voranmeldung wurde am 26. Juni 2002 verbucht (Buchungsabfrage vom 6. September 2006). Eine berichtigte Voranmeldung, von W unterfertigt, wurde der Prüferin K vor Beginn einer UVA-Prüfung durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH am 17. Oktober 2002 übergeben (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Mai 2002 in Höhe von € 4.750,54 ist am 17. Juni 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst am 11. September 2002 übermittelte W der Abgabenbehörde eine Voranmeldung, in welcher aber lediglich eine Zahllast von € 920,54 ausgewiesen war. Dieser Betrag wurde von W am 1. Oktober 2002 entrichtet (Einbringungsakt I des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend die T GmbH, Buchungsabfrage vom 6. September 2006). Eine berichtigte Voranmeldung, von W unterfertigt, wurde der Prüferin K vor Beginn einer UVA-Prüfung durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH am 17. Oktober 2002 übergeben (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Juni 2002 in Höhe von € 8.895,43 ist am 17. Juli 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst am 11. September 2002 übermittelte W der Abgabenbehörde eine Voranmeldung, in welcher aber lediglich eine Zahllast von € 889,23 ausgewiesen war (Einbringungsakt I des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend die T GmbH, Buchungsabfrage vom 6. September 2006). Eine berichtigte Voranmeldung, von W unterfertigt, wurde der Prüferin K vor Beginn einer UVA-Prüfung durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH am 17. Oktober 2002 übergeben (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Zahllastdifferenzen zwischen den ursprünglichen und den berichtigten Voranmeldungen für die Monate Jänner bis Juni 2002 ergeben somit € -266,46 + € 314,84 + € 813,67 + € 1.181,58 + € 3.830,-- + € 8.006,20 = € 13.879,83, das sind 52,91 % der tatsächlichen Zahllasten. Hätten die weiteren Ereignisse nicht zu einer Veränderung der Verhaltensweise von W geführt, hätte sich sohin letztendlich für 2003 eine ähnlich große Restschuld ergeben, welche der Beschuldigte allenfalls wiederum in der Jahressteuererklärung offengelegt hätte.

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Juli 2002 in Höhe von € 4.999,43 ist am 15. August 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Am 17. Oktober 2002 wurde der Prüferin K vor Beginn einer UVA-Prüfung eine Voranmeldung, von W unterfertigt, durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH übergeben (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend August 2002 in Höhe von € 5.442,13 ist am 15. September 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Am 17. Oktober 2002 wurde der Prüferin K vor Beginn einer UVA-Prüfung eine Voranmeldung, von W unterfertigt, durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH übergeben (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Vor Beginn einer UVA-Prüfung für die Monate Jänner bis August 2002 wurden der Prüferin K – wie ausgeführt – am 17. Oktober 2002 durch G die obgenannten Voranmeldungen übergeben, was K als Selbstanzeige im Arbeitsbogen vermerkte. Ein ergänzendes mündliches Vorbringen, beispielsweise dahingehend, dass für den Beschuldigten eine Selbstanzeige erstattet worden wäre, hat nicht stattgefunden (Zeugenaussage K vom 25. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02).

Auch gegenüber Organen der Vollstreckungsstelle der Abgabenbehörde wurde in Zusammenhang mit den Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis August 2002 keine Selbstanzeige erstattet (siehe die zeugenschaftliche Einvernahme von R und S am 20. und 18. September 2006).

Anlässlich einer Betriebsbesichtigung am 21. Oktober 2002 erläuterte W, der als Handelsreisender hauptsächlich in Österreich unterwegs gewesen ist, dass für den Schmuckhandel in Österreich ein Büro [eine Zweigniederlassung] in X erforderlich gewesen ist, weil die Juweliere als Geschäftspartner der T GmbH alles über [in] Österreich abwickeln wollten. Nach Österreich verbrachtes Gold und Silber muss punziert werden, was einen erheblichen Zeit- und Geldaufwand bedeutet. Beim Ankauf von der T GmbH erhalten sie aber bereits punzierte Ware (Arbeitsbogen zu ABNr. 206085/02, Bl. 17).

Die Umsätze der gegenständlichen Zweigniederlassung der T GmbH enthalten daher keine (weil im Ausland getätigten) in Österreich nicht steuerbaren Umsätze.

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend September 2002 in Höhe von € 3.931,17 ist am 15. Oktober 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Am 22. November 2002 wurde der Prüferin H vor Beginn einer UVA-Prüfung eine Voranmeldung, von W unterfertigt und mit dem Firmenstempel versehen, durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH übergeben (Zeugenaussage H vom 15. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 207039/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Oktober 2002 in Höhe von € 10.278,74 ist am 15. November 2002 fällig gewesen; ebenfalls wäre bis zum Ablauf dieses Tages die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Am 22. November 2002 wurde der Prüferin H vor Beginn einer UVA-Prüfung eine Voranmeldung, von W unterfertigt und mit dem Firmenstempel versehen, durch die Angestellte G der Steuerberatungskanzlei der T GmbH übergeben (Zeugenaussage H vom 15. September 2006, Arbeitsbogen zu ABNr. 207039/02, darin enthaltene Voranmeldung).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend November 2002 in Höhe von € 9.106,68 ist am 16. Dezember 2002 fällig gewesen. Zeitgerecht wurde eine entsprechende Voranmeldung eingereicht (Buchungsabfrage vom 6. September 2006).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Dezember 2002 in Höhe von € 2.659,02 ist am 15. Jänner 2003 fällig gewesen. Zeitgerecht wurde eine entsprechende Voranmeldung eingereicht (Buchungsabfrage vom 6. September 2006).

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Jänner 2003 in Höhe von € 1.768,28 ist am 17. Februar 2003 fällig gewesen. Ein Teilbetrag von € 1.000,-- wurde am 21. Februar 2003 entrichtet. Am selben Tage wurde eine entsprechende Voranmeldung eingereicht (Buchungsabfrage vom 6. September 2006, Abfrage der USt-Daten, Finanzstrafakt Bl. 23). Der Sachverhalt wurde durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen.

Betreffend Februar 2003 ist die Vorauszahlung an Umsatzsteuer am 17. März 2003 fällig gewesen. Dazu hat W am 31. März 2003 – verspätet – einen Teil der Zahllast in Höhe von € 800,-- entrichtet und eine Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht, in welcher eine Zahllast von € 1.506,02 ausgewiesen war (Buchungsabfrage vom 6. September 2006).

Betreffend März 2003 ist die Vorauszahlung an Umsatzsteuer am 15. April 2003 fällig gewesen. Dazu hat W am 23. April 2003 – verspätet – einen Teil der Zahllast in Höhe von € 1.094,87 entrichtet und dabei die Höhe der geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlung mit € 2.094,87 angegeben (Buchungsabfrage vom 6. September 2006).

Betreffend April 2003 ist die Vorauszahlung an Umsatzsteuer am 15. Mai 2003 fällig gewesen. Dazu hat W am 21. Mai 2003 – verspätet – einen Teil der Zahllast in Höhe von € 2.000,-- entrichtet und dabei die Höhe der geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlung mit € 3.570,85 angegeben (Buchungsabfrage vom 6. September 2006).

Betreffend Mai 2003 ist die Vorauszahlung an Umsatzsteuer am 16. Juni 2003 fällig gewesen. Dazu hat W am 24. Juni 2003 – verspätet – einen Teil der Zahllast in Höhe von € 1.000,-- entrichtet und in einer am selben Tage eingereichten Voranmeldung die Höhe der geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlung mit € 1.400,25 angegeben (Buchungsabfrage vom 6. September 2006).

Betreffend Juni 2003 ist die Vorauszahlung an Umsatzsteuer am 15. Juli 2003 fällig gewesen. Dazu hat W zeitgerecht eine Voranmeldung eingereicht, in der die Höhe der geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlung mit € 2.306,11 angegeben war (Buchungsabfrage vom 6. September 2006).

Betreffend Juli 2003 ist die Vorauszahlung an Umsatzsteuer am 18. August 2003 fällig gewesen. Dazu hat W zeitgerecht eine Voranmeldung eingereicht, in der die Höhe der geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlung mit € 17.736,17 angegeben war (Buchungsabfrage vom 6. September 2006).

Anlässlich einer UVA-Prüfung betreffend die Voranmeldungszeiträume April bis Juni 2003 stellte der Prüfer A fest, dass in der Voranmeldung für Juli 2003 auch vorerst nicht erfasst gewesene 20 %ige Erlöse aus den Monaten Februar bis Juni 2003 in Höhe von netto € 67.000,-- enthalten waren, die in die nunmehrige Voranmeldung für Juli 2003 miteinbezogen worden waren (Niederschrift vom 27. August 2003 zu ABNr. 202.100.703, Tz.1, Finanzstrafakt Bl. 77).

Vor und während der obgenannten UVA-Prüfung ist keine Rede von einer Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG gewesen (Zeugenaussage des A vom 15. September 2006).

Mit Beschluss des Amtsgerichtes Traunstein, Deutschland, vom 15. März 2004 wurde über das Vermögen der T GmbH bei diesem Gerichte ein Insolvenzverfahren eröffnet, wobei aber durch den beauftragten Insolvenzverwalter am 6. Mai 2004 eine Unzulänglichkeit der Masse gemeldet wurde (Veranlagungsakt, Veranlagung 2004).

Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 19. Juli 2004 wurde ein dort behangener Konkursantrag gegen die T GmbH mangels kostendeckendem Vermögen abgewiesen (Veranlagungsakt, Dauerakt).

Es besteht daher laut den vorgelegten Akten – neben dem bereits verfahrensgegenständlichen Vorwurf – der Verdacht, W habe – veranlasst durch die schlechte Finanzlage des Unternehmens – als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der T GmbH im Amtsreich des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 2000 bis Dezember 2001 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 638.597,81 und ATS 486.023,41, insgesamt ATS 1.124.621,22 (€ 81.729,41) bewirkt, indem er die selbst zu berechnenden Vorauszahlungen zum Teil nicht bis zum Ablauf der jeweiligen Fälligkeitstage entrichtet hat und diesbezüglich allenfalls falsche Voranmeldungen der Abgabenbehörde übermittelt hat, um die Höhe der tatsächlich getätigten Erlöse gegenüber dem Fiskus vorerst zu verheimlichen, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er habe hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG begangen, wobei die konkrete Höhe der Verkürzungen, bezogen auf die jeweiligen Voranmeldungszeiträume, noch zu ermitteln sein wird.

Seit Tatplan war offenkundig auf die Erzwingung entsprechender Abgabenkredite mittels Finanzvergehen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG gerichtet, nicht jedoch auf das Bewirken der bescheidmäßigt festzusetzenden Jahresumsatzsteuern, da ja – offenkundig von W gebilligt – die vorerst verschwiegenen Umsatzsteuerschulden der T GmbH in den Jahressteuererklärungen offen gelegt worden waren.

Ein allfälliger Einwand, dass etwa die Verkürzungen der Jahre 2000 und 2001 durch die irrtümliche Verwendung eines Steuersatzes von 16 % zustande gekommen wäre, entkräftet den Verdacht vorerst nicht, da eine Differenz von 4 % die Höhe der Fehlbeträge nicht zu erklären vermag.

Mit Erkenntnis eines Spruchsenates als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 14. September 2004, StrNr. 2003/00316-001, wurde W der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG für schuldig erkannt, weil er als verantwortlicher Geschäftsführer der T GmbH vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Zeiträume Jänner bis Oktober 2002 und Februar bis Juni 2003 eine Verkürzung von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 49.578,97 (Jänner bis August 2002 € 24.321,39 + September und Oktober 2002 € 14.209,91 + Februar bis Juni 2003 € 11.047,67) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, und über ihn nach dem Strafsatz des § 33 Abs.5 FinStrG [iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG] eine Geldstrafe in Höhe von € 7.000,-- sowie [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen verhängt.

Auch wurden W pauschale Verfahrenskosten im Sinne des § 185 Abs.1 FinStrG in Höhe von € 363,-- und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt.

Gemäß § 28 Abs.1 FinStrG wurde die T GmbH zur Haftung für die über W verhängte Geldstrafe herangezogen.

Hinsichtlich eines Teilbetrages von € 2.352,33 in Zusammenhang mit den W vorgeworfenen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar bis Juni 2003 wurde das Finanzstrafverfahren förmlich eingestellt (Finanzstrafakt Bl. 100).

Gegen dieses Erkenntnis des Erstsenates, konkret wohl nur gegen den nicht einstellenden Spruchteil des Erkenntnisses, hat der Beschuldigte durch seine Verteidigerin fristgerecht Berufung erhoben und beantragt, das Finanzstrafverfahren hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Jänner bis Oktober 2002 einzustellen.

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Februar bis Juni 2003 mit einer Summe an strafrelevanten Verkürzungsbeträgen in Höhe von € 11.047,67 werde ein umfassendes und reumütiges Geständnis abgegeben und um eine möglichst milde Bestrafung ersucht.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 14. September 2004 habe der Verteidiger mitgeteilt, "dass im Zuge der Überreichung der Umsatzsteuervoranmeldung und der Abgabe der Selbstanzeige sehr wohl der Geschäftsführer W benannt wurde."

Am 15. Oktober 2002 sei vor Beginn der UVA-Prüfung für Jänner bis August 2002 Selbstanzeige erstattet worden, nach Jahrzehntlang geübter Praxis der Name des Täters am Prüfungsauftrag jedoch nicht vermerkt worden. Immer schon seien bei Selbstanzeigen vor Beginn einer Prüfung die näheren Umstände erläutert worden. Dies hätten auch Dr. N, Mag. F und G so gehandhabt und W als Täter genannt.

Als Täter wäre auch keine andere Person in Betracht gekommen, da W Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der T GmbH und allein verantwortlich für das Rechnungswesen des Unternehmens gewesen sei.

Auch seien die Prüfungsorgane jeweils darauf hingewiesen worden, dass die zur Selbstanzeige notwendigerweise erforderlichen Ratenvereinbarungen direkt bei der zuständigen Stelle (bei R bzw. später S) beantragt werde. Ratenansuchen waren ein unverzichtbarer Teil der Selbstanzeigen, da aufgrund der Liquiditätslage des Unternehmens eine sofortige Zahlung der rückständigen Umsatzsteuern nicht möglich gewesen wäre. Der Beschuldigte könne sich genau erinnern, mit R über die Notwendigkeit einer rechtzeitigen Selbstanzeige gesprochen zu haben.

Richtig sei, dass Umsätze des Zeitraumes Februar bis Juni 2003 in der Voranmeldung für Juli 2003 nachgemeldet worden seien, sodass eine verspätete Meldung erfolgt sei. Man ["Wir"] habe diesen Umstand dem Prüfer A vor Beginn der Prüfung mitgeteilt und ihn ersucht, dies als Selbstanzeige zu qualifizieren.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten oder der nebenbeteiligten T GmbH liegt nicht vor.

Die oben beschriebene Aktenlage wurde in einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat erörtert.

Mit der Vorhaltung des Verdachtes einer Hinterziehung auch der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner 2000 bis Dezember 2001 gegenüber W in der Berufungsverhandlung ist diesbezüglich Anhängigkeit eingetreten.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 53 Abs.1 lit.b FinStrG ist das Gericht zur Ahndung von Finanzvergehen zuständig, wenn die Finanzvergehen vorsätzlich begangen wurden und die Summe der relevanten strafbestimmenden Wertbeträge aus den zusammentreffenden vorsätzlich begangenen Finanzvergehen (hier laut Aktenlage jeweils Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG) 75.000 € übersteigt und alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen.

Diese gerichtliche Zuständigkeit ist in jeder Lage des Finanzstrafverfahrens wahrzunehmen, und zwar auch dann, wenn die einzelnen Verfahren nicht gemäß § 61 Abs.1 FinStrG miteinander verbunden sind oder teilweise bereits vor dem Unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz geführt werden. Ihre Grenze findet diese gerichtliche Zuständigkeit lediglich in einer eingetretenen Rechtskraft hinsichtlich einzelner Fakten (siehe FSRV/0005-S/04 vom 20.5.2005; vergleiche auch nunmehr beispielsweise die diesen Umstand erläuternde Ergänzung des § 53 Abs.1 lit.a FinStrG idF BGBI I 2007/44, mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 2008).

Ergibt noch vor Einleitung eines finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahrens die Prüfung einer sich aus den Akten erschließenden Verdachtslage (hier bezüglich der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner 2000 bis Dezember 2001), dass für die Durchführung des Finanzstrafverfahrens das Gericht zuständig ist, hat die Finanzstrafbehörde (hier angesprochen das Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz) gemäß § 82 Abs.2 FinStrG die Finanzvergehen ungesäumt der Staatsanwalt anzuzeigen und

eine weitere Tätigkeit nur so weit zu entfalten, als dies § 197 FinStrG vorsieht (Rechtslage bis zum 31. Dezember 2007).

Ab dem 1. Jänner 2008 hat die genannte Finanzstrafbehörde das Strafverfahren nach den Bestimmungen des Dritten Unterabschnittes des FinStrG (unter Anwendung der allenfalls modifizierten Regelungen der Strafprozessordnung [StPO]) zu führen (§ 82 Abs.2 leg.cit. idF des BGBI I 2007/44)

Findet die Finanzstrafbehörde nach der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens (hier bezüglich der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Oktober 2002, Februar bis Juni 2003), dass – in Anbetracht der übergreifenden gerichtlichen Zuständigkeit – zur deren Durchführung das Gericht (hier: das Landesgericht Salzburg) zuständig ist, so hat sie gemäß § 54 Abs.1 FinStrG in jeder Lage des Verfahrens ohne unnötigen Aufschub ebenfalls die Anzeige an die Staatsanwaltschaft zu erstatten und hievon den Beschuldigten und die gemäß § 122 FinStrG dem Verfahren zugezogenen Nebenbeteiligten (hier: die T GmbH) zu verständigen. Nach Erstattung der Anzeige hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz eine weitere Tätigkeit nur so weit zu entfalten, als dies § 197 FinStrG vorsieht (Rechtslage bis zum 31. Dezember 2007).

Nach der ab dem 1. Jänner 2008 geltenden Rechtslage (§ 54 Abs.1 FinStrG idF BGBI I 2007/44) hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz hingegen das Strafverfahren nach den Bestimmungen des Dritten Unterabschnittes des FinStrG (unter Anwendung der allenfalls modifizierten Regelungen der StPO) weiter zu führen und von diesem Umstand den Beschuldigten und die gemäß § 122 FinStrG dem Verfahren zugezogenen Nebenbeteiligten (die T GmbH) zu verständigen.

Die Summe an verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen, betreffend welcher W laut derzeitiger Aktenlage der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG zu verdächtigen ist, überschreitet bei Weitem die obgenannte Gerichtszuständigkeitsgrenze.

Es wird daher mit einer Gerichtsanzeige (alte Rechtslage) bzw. mit ergänzenden Erhebungen unter Beachtung der StPO und Berichten nach § 100 Abs.2 StPO (neue Rechtslage) durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz vorzugehen sein.

In Anbetracht der offenkundigen Ähnlichkeiten der Faktenlagen wird eine abschließende Klärung der vorgeworfenen Hinterziehungen in den Jahren 2002 und 2003 nur in Einklang mit

einer Verifizierung der scheinbaren Hinterziehungen in Zusammenhang mit den Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate Jänner 2000 bis Dezember 2001 gelingen können.

Gemäß § 161 Abs.4 FinStrG kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz die Aufhebung eines angefochtenen Erkenntnisses unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält (bzw. – dem gleichzuhalten – eine gerichtliche Zuständigkeit zur Führung der Erhebungen als gegeben erachtet).

Beide Umstände sind – siehe die obigen Ausführungen – im gegenständlichen Fall eingetreten.

Im Zuge der weiteren Ermittlungen wird zu klären sein, welche Form der Manipulation hinsichtlich der einzelnen Voranmeldungszeiträume Jänner 2000 bis Dezember 2001 allenfalls tatsächlich angewendet wurde und wie sich die Verkürzungsbeträge tatsächlich auf die einzelnen Zeiträume verteilt haben.

Zu klären wird weiters sein, ob bzw. von welchem Zeitpunkt an dem Beschuldigten nachzuweisen ist, dass ihm die einmonatige Vorverlegung der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlungen bekannt gewesen ist. Je nachdem, ob dieser Umstand nachzuweisen ist oder nicht, wird die subjektive Tatseite hinsichtlich der objektiv erfolgten Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für August bis Oktober 2002 beweisbar sein.

Mangels einer Berufung des Amtsbeauftragten ist im vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz fortzusetzenden Verfahren ein Verböserungsverbot im Sinne des § 161 Abs.3 FinStrG zu beachten.

Aus diesem Grund kann der Aspekt, dass auch die Bekanntgabe der bereits ursprünglich offengelegten Zahllisten für die Monate Jänner bis Juni 2002 verspätet erfolgte (siehe oben), nicht mehr finanzstrafrechtlich verfolgt werden.

In Anbetracht des Umstandes, dass W für Jänner 2002 in seiner ursprünglichen Voranmeldung einen überhöhten Betrag gemeldet hatte, ist diesbezüglich festzustellen, dass betreffend diesen Voranmeldungszeitraum jedenfalls kein Finanzvergehen des Beschuldigten vorliegt. Insoweit konnte also das Finanzstrafverfahren eingestellt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Mit seinen weitergehenden Anträgen ist der Beschuldigte vorerst auf diese Entscheidung zu verweisen.

Hinsichtlich eines allfälligen Einwandes, W habe mittels der Jahressteuererklärungen der T GmbH für 2000 und 2001 betreffend sich selbst strafaufhebende Selbstanzeigen erstattet, ist anzumerken:

Gemäß § 29 Abs.1 FinStrG wird derjenige, der sich Finanzvergehen schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde (hier: dem Finanzamt Salzburg-Stadt als Abgabenbehörde) oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Der Selbstanzeiger zeigt eben an, dass er selbst bestimmte Finanzvergehen begangen hat.

War mit den Verfehlungen eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt die Straffreiheit – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (§ 29 Abs.2 leg.cit.).

Gemäß § 29 Abs.5 FinStrG wirkt eine Person nur für die Personen, für die sie erstattet wird (vgl. z.B. VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207; 27.2.2002, 2001/13/0297; 24.6.2004, 2001/15/0134; 20.10.2004, 2002/14/0060 [Selbstanzeige im Namen einer GmbH mit dem Besch als alleinigen Geschäftsführer und Gesellschafter]; 15.6.2005, 2002/13/0048; 20.9.2006, 2006/14/0046).

Mit einer derartigen Person ist gemeint diejenige, für welche nach der förmlichen Erklärung des Einschreiters das Prozessanbringen der Selbstanzeige gelten solle.

Diese Person als Zielobjekt der Straffreiheit darf nicht verwechselt werden mit derjenigen, welche im Zuge der Darlegung der Verfehlung (§ 29 Abs.1 FinStrG) bzw. der Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung (§ 29 Abs.2 FinStrG) gegebenenfalls sogar notwendigerweise als Täter oder Mittäter identifiziert werden muss.

Eine Selbstanzeige ist also ein Prozessanbringen, in welchem ein Einschreiter – für seine eigene Person (§ 29 Abs.1 leg.cit.) oder als Vertreter für einen anderen in dessen Namen (§ 29 Abs.5 leg.cit.) – sich selbst als Anzeiger bestimmter Finanzvergehen bezichtigt.

Ob ein Anbringen als Selbstanzeige zu werten ist bzw. die Wirksamkeit einer Selbstanzeige entfaltet, hängt logischerweise vom Inhalt des Anbringens ab.

Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserkklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte. Allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich (vgl. bereits VwGH 16.7.1996, 95/14/0148). Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind also nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, das heißt, es kommt darauf an, wie ein Anbringen unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (vgl. bereits VwGH 26.6.1995, 92/18/0199, ZFVB 1996/4/1626).

Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens wäre eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (vgl. z.B. VwGH 20.2.1998, 96/15/0127).

Im gegenständlichen Fall – siehe oben – liegen nach der derzeitigen Akten- und Beweislage hinsichtlich der in Rede stehenden Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner 2000 bis Dezember 2001 überhaupt keine Anbringens des Beschuldigten vor. Er hat diesbezüglich also keine Selbstanzeige erstattet.

Eingeschritten ist vielmehr die im verfahrensgegenständlichen Finanzstrafverfahren (aber noch nicht betreffend die Hinterziehungen aus 2000 und 2001) als Nebenbeteiligte zugezogene T GmbH, welche im sie betreffenden Abgabenverfahren ordnungsgemäß durch ihre Steuerberatungskanzlei in Vertretung gezeichnete und unterschriebene Umsatzsteuerjahreserklärungen eingereicht hat.

Eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG, also eine Strafanzeige, ist überdies eine schwerwiegende ernsthafte Angelegenheit, welche in weiterer Folge einer Überprüfung durch die zuständige Finanzstrafbehörde erster Instanz im Sinne des § 82 Abs.1 FinStrG unterliegt. Es geht nicht an, anzunehmen, das alle Anbringens eines Einschreiters gleich jedweder Art bei den Abgabenbehörden – ohne dass dies dem objektiven Erklärungswert dieser Anbringen zu entnehmen wäre – automatisch als Selbstanzeigen zu werten wären.

So gesehen, hat auch die Nebenbeteiligte im gegenständlichen Fall durch die Einreichung der Jahressteuererklärungen keine Selbstanzeige erstattet.

Davon abgesehen, dass also überhaupt kein Prozessanbringen im Sinne des § 29 FinStrG vorliegt, fehlte jedenfalls die ausreichende Darlegung der Verfehlung, die unverzügliche Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände, sowie die zwingend geforderte Benennung des W als diejenige Person, für welche Selbstanzeige erstattet werden sollte.

Laut Praxis der Finanzstrafbehörden erster Instanz werden aber teilweise bloße Abgabenerklärungen von Steuersubjekten als Selbstanzeigen umgedeutet und entfalten bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – siehe unten – auch als gelebte Verwaltungsrealität insoweit eine strafaufhebende Wirkung.

Maßgeblich in diesem Zusammenhang muss aber sein, um den Widerspruch zwischen dem objektiven Erklärungsinhalt derartiger Abgabenerklärungen und dem Umstand, dass das geforderte Begehr, eine Strafanzeige gegen sich selbst im Sinne des § 29 FinStrG zu erstatten, aber objektiv nicht ersichtlich ist, aufzulösen, dass zumindest aus der Aktenlage im Rahmen der Beweiswürdigung zu erschließen ist, dass der Abgabepflichtige bzw. der potentielle Selbstanzeiger überhaupt eine Selbstanzeige erstatten wollte – beispielsweise indem im Zusammenhang mit dem Beginn einer Betriebsprüfung nach der Anmeldung des Prüfers, einer erfolgten Rechtsbelehrung des Steuerberaters, vom Abgabepflichtigen ein finanzstrafrechtlich bedeutsamer Sachverhalt auf geeignete Weise offen gelegt bzw. angezeigt wird, ohne aber dabei die förmliche Benennung des Vorganges als „Selbstanzeige“ zu verwenden.

Ein derartiges Motiv der T GmbH im Zusammenhang mit den von ihr eingereichten gegenständlichen Jahressteuererklärungen ist an sich aus der Aktenlage nicht zu erkennen.

Will man aber die Aktenlage in dieser Hinsicht aufgeschlossen interpretieren, hat es voraussichtlich einen Unterschied zu machen, dass in der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2000 noch immerhin eine "Restschuld" ausgewiesen wird, in der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2001 nicht einmal aber dieses.

Schwerwiegend zu Lasten der T GmbH als allfällige "Selbstanzeigerin" wird überdies zu werten sein die fehlende unverzügliche Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzungen

bedeutsamen Umstände (es ist ja ungeklärt, auf welche Voranmeldungszeiträume tatsächlich welche Hinterziehungen entfallen).

Zu guter Letzt (wenn man zur Ansicht gelangte, dass die T GmbH Selbstanzeige erstattet hätte und die übrigen Kriterien für die Rechtswohltat des § 29 FinStrG vorlägen) wäre zu klären, ob die Vorauszahlungen rechtzeitig im Sinne der Abgabenvorschriften entrichtet wären.

Gemäß § 28 Abs.1 FinStrG haften nach der für die gegenständlichen Finanzvergehen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG anzuwendenden Rechtslage juristische Personen wie die T GmbH für Geldstrafen, die über Mitglieder ihrer Organe (den Geschäftsführer W) wegen Finanzvergehen verhängt worden sind, zur ungeteilten Hand mit dem Bestraften, wenn dieser – wie hier – die Vergehen in Ausübung seiner Organfunktion hinsichtlich der Abgabepflicht begangen hat.

Erstattete eine derartige in Gefahr einer Haftung nach § 28 Abs.1 FinStrG befindliche juristische Person eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 Abs.1 FinStrG betreffend sich selbst, würde dies – bei Vorliegen der sonstigen, oben geschilderten Voraussetzungen – im Übrigen nicht von vornherein zu einem Haftungsausschluss führen. Ein solcher ist gemäß § 30 Abs.2 FinStrG zwingend nur bei verschuldensabhängiger Haftungen in Vertretungsfällen (§ 28 Abs.2 leg.cit.) und bei Fällen einer Dienstgeberhaftung (§ 28 Abs.3 leg.cit.) vorgesehen, nicht wie im gegenständlichen Fall jedoch bei Haftungen für Organe der juristischen Person (§ 28 Abs.1 leg.cit.).

Dennoch ginge eine derartige Selbstanzeige einer nach § 28 Abs.1 FinStrG haftenden juristischen Person nicht ins Leere, weil ein derartiges zur Tatsaufklärung und Entrichtung der geschuldeten Abgaben führendes Anbringen entscheidend bei der Ermessensübung anlässlich des Haftungsausspruches zu berücksichtigen wäre.

Zu den Ausführungen des Beschuldigten betreffend erstattete Selbstanzeigen für die Hinterziehungen der Jahre 2002 und 2003 ist für das weitere Verfahren auch anzumerken, dass nach den Angaben der zeugenschaftlich befragten Finanzbeamten offenbar lediglich jeweils zu Prüfungsbeginn am 17. Oktober 2002 bzw. am 27. November 2002 entsprechende Voranmeldungen übergeben wurden, wobei dieser Vorgang von den Prüfern jeweils als Selbstanzeige gewertet und solcherart im Arbeitsbogen vermerkt wurde. Ergänzende mündliche Anbringen, in welchen hinsichtlich des Beschuldigten eine ausreichend förmlich

Erklärung abgegeben worden wäre, dass betreffend seine Person nunmehr Selbstanzeige erstattet wird, liegen demnach nicht vor.

Wohl eher wäre der Vorgang zu werten als Anbringen der T GmbH, allenfalls als deren Selbstanzeige (siehe die obigen Ausführungen).

Allenfalls anlässlich von Prüfungshandlungen abgegebene Erläuterungen, dass W der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der T GmbH gewesen ist und als solcher auch die Nichtentrichtung von Vorauszahlungen, die Einreichung falscher Voranmeldungen etc. zu verantworten hat, sind Wissensmitteilungen, aber kein Anbringen, wonach hinsichtlich W Selbstanzeige erstattet werden wollte.

Jedenfalls aber wäre die Mitwirkung des W bzw. die von ihm als Entscheidungsträger der T GmbH gebilligte Mitwirkung der Sterberatungskanzlei der T GmbH an der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte ein wesentlicher Milderungsgrund im Falle einer Strafausmessung im fortgesetzten Verfahren zu bedenken.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten und der nebenbeteiligten T GmbH 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, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Salzburg, 19. Oktober 2006