

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Senat in der Finanzstrafsache gegen Ing. P, Adresse1, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert, WT Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 1. August 2012 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 8/16/17 als Finanzstrafbehörde (damals erster Instanz) vom 21. Mai 2012, SpS 11, in der Sitzung am 14. Oktober 2014 in Anwesenheit der Schriftührerin folgendes Erkenntnis gefällt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben, die angefochtene Entscheidung des Spruchsenates aufgehoben und das gegen Herrn Ing. P beim (nunmehr als Finanzstrafbehörde zuständigen) Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg zur Strafnummer 006/001 geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate 12/2007, 4-7 und 9-12/2009 und 1-2/2010 in Höhe von € 99.855,00 (Abgaben der GmbH) gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 21. Mai 2012, SpS 11, wurden Ing. P (in weiterer Folge: Beschuldigter) und die Firma GmbH als belangter Verband für schuldig erkannt,

"I. Der Beschuldigte ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes Wien 8/16/17 in Wahrnehmung der Angelegenheiten der Firma GmbH vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate

12/2007 in Höhe von € 1.935,00

4/2009 in Höhe von € 2.827,00

5/2009 in Höhe von € 10.550,00

6/2009 in Höhe von € 9.743,00

7/2009 in Höhe von € 14.521,00

9/2009 in Höhe von € 8.298,00

10/2009 in Höhe von € 8.903,00

11/2009 in Höhe von € 10.270,00

12/2009 in Höhe von € 18.064,00

1/2010 in Höhe von € 9.151,00

2/2010 in Höhe von € 7.593,00

gesamt € 99.855,00

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er hat hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und wird hiefür gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 32.000,00 bestraft, für den Fall der Uneinbringlichkeit wird eine Ersatzfreiheitsstrafe von 2 Monaten festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat der Beschuldigte die Kosten des Verfahrens in der Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

II.) Die Firma GmbH trifft gemäß § 3 Abs. 1 und 2 VbVG iVm § 28a Abs. 2 FinStrG die Verantwortung dafür, dass der Beschuldigte als deren Geschäftsführer - sohin als Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 VbVG zu Gunsten der Firma GmbH die oben angeführten Finanzvergehen begangen hat.

Gemäß § 33 Abs. 5 und § 49 Abs. 2 FinStrG wird unter sinngemäßer Anwendung des § 4 VbVG über die GmbH eine Geldbuße in der Höhe von € 32.000,00 verhängt sowie die GmbH gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG zum Ersatz der mit € 500,00 bestimmten Kosten des Finanzstrafverfahrens verurteilt.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass auf Grund des durchgeführten Finanzstrafverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und den Strafakt, nachfolgender Sachverhalt feststeht:

Die Firma GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag gegründet und im Firmenbuch eingetragen. Steuerlich erfasst ist das Unternehmen beim Finanzamt Wien 8/16/17 unter der Steuernummer 123.

Betriebsgegenstand ist gemäß dem zentralen Gewerberegister der Betrieb des Schlossergewerbes.

Seit Betriebsbeginn ist der Erstbeschuldigte als handelsrechtlicher Geschäftsführer für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich.

Entgegen der ihn diesbezüglich treffenden und ihm auch bekannten Verpflichtung hat der Beschuldigte es jedoch unterlassen, die in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen im Unternehmen erzielten Erlöse mittels Umsatzsteuervoranmeldungen offenzulegen und die darauf entfallenden Umsatzsteuern zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu entrichten.

Die geschuldeten Umsatzsteuerbeträge für 1/2009 – 2/2010 wurden erst anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung mittels schriftlicher Selbstanzeige vom 11. Mai 2010 bekanntgegeben.

Die Umsatzsteuer 1-11/2009 war bereits zuvor im Schätzungswege ermittelt und mit Bescheid vom 11. Februar 2010 vorgeschrieben worden.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich, unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Im vorliegenden Fall ist dies wie oben ausgeführt geschehen, wodurch das Tatbild objektiv erfüllt wurde.

Das Verhalten des Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht. Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens steht fest, dass dem Beschuldigten als realitätsbezogenem im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt waren, er handelte hinsichtlich seiner Pflichtverletzung zumindest mit bedingtem Vorsatz, den Eintritt des Erfolges hat er nicht nur für möglich, sondern auch für gewiss gehalten.

Der Beschuldigte war als Geschäftsführer, sohin als Entscheidungsträger für den Verband (GmbH) verantwortlich, er hat die Tat rechtswidrig und schulhaft begangen. Die Tat wurde zu Gunsten des Verbandes (der GmbH) begangen und wurden darüber hinaus durch diese Tat auch Pflichten verletzt, die den Verband treffen.

Die Verantwortlichkeit des Verbandes gründet sich daher auf die Bestimmung des § 3 Abs. 1 und 2 VbVG.

Die Verantwortung des Beschuldigten ist schon deshalb unglaublich, weil er seit 1996 als Geschäftsführer seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen hatte. Ob eine Forderung sich als uneinbringlich erweist oder nicht, ist für die Beurteilung der abgabenrechtlichen Verpflichtung im konkreten Fall ohne Relevanz.

Als Ursache für die steuerlichen Malversationen kann daher der finanzielle Engpass angesehen werden, welcher auch vom Beschuldigten in der Verhandlung zugegeben worden ist.

Der Selbstanzeige (11. Mai 2010) kommt keine strafbefreiende Wirkung zu, weil die Entrichtung der Beträge nicht zeitgerecht erfolgt ist. Abgesehen davon erfolgte die Schätzung vor der Selbstanzeige, weshalb diese auch nicht als rechtzeitig anzusehen ist.

Betreffend 12/2007 basiert die gegenständliche Anlastung auf der sich durch die eingereichte Jahressteuererklärung im Verhältnis zur Summe der mittels Umsatzsteuervoranmeldungen 1-11/2007 bekannt gegebener Umsatzsteuerbeträge ergebenden Nachforderung in Höhe von € 1.935,00.

Diese Offenlegung unter gleichzeitiger zeitgerechter Entrichtung der Nachforderung kann zwar für die GmbH als Selbstanzeige eine strafbefreiende Wirkung entfalten, jedoch mangels darin enthaltener dem § 29 Abs. 5 FinStrG entsprechender Täterbenennung nicht für den Beschuldigten.

Nach der Bestimmung des § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Die Strafbarkeit nach dem VbVG gründet sich auf die im Spruch genannten Gesetzesstellen.

Bei der Strafbemessung war erschwerend: der lange Tatzeitraum; mildernd: die Schadensgutmachung, die Unbescholtenheit.

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

In Anbetracht der vorliegenden besonderen Strafzumessungsgründe im Zusammenhang mit den allgemeinen Grundsätzen der Strafbemessung und den persönlichen Verhältnissen des Täters ist die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die übrigen Entscheidungen gründen sich auf die im Spruch angeführten Gesetzesstellen."

Die dagegen fristgerecht eingebauchte Berufung des Beschuldigten vom 1. August 2012 richtet sich gegen den Schulterspruch des (vorsätzlichen) Begehens einer Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 2 lit. a sowie der daraus resultierenden Verurteilung zu einer Geldstrafe gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG.

Beantragt werden die Aufhebung des Schulterspruches, der Geldstrafe und des Kostenersatzes sowie die Einstellung des Verfahrens.

Begründung

"Laut dem Erkenntnis des Spruchsenates soll der Beschuldigte vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden

Voranmeldungen eine Umsatzsteuerverkürzung für 12/2007, 4-12/2009 und 1-2/2010 in der Höhe von gesamt € 99.855,00 bewirkt haben. Hierdurch soll der Beschuldigte das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen haben.

Diese Ansicht ist unrichtig und steht im Widerspruch zum tatsächlichen Sachverhalt, wobei wir dies wie folgt erläutern:

1. Umsatzsteuer 12/2007

Bezüglich der Umsatzsteuer 12/2007 verweisen wir auf unsere Rechtfertigungen vom 30.8.2010 und 20.9.2011, wonach die eingereichte Jahresumsatzsteuererklärung 2007 als Selbstanzeige anzusehen ist und Straffreiheit vorliegt, da der Betrag von € 1.935,00 innerhalb der Monatsfrist des § 210 Abs 4 BAO entsprechend den Abgabenvorschriften (mit Überweisungen vom 6.10.2008 und 11.10.2008) entrichtet wurde.

Während der Spruchsenat die Jahresumsatzsteuererklärung 2007 für die GmbH als strafbefreiende Selbstanzeige anerkannt hat, sei sie für den Beschuldigten mangels einer dem § 29 Abs. 5 FinStrG entsprechenden Täterbenennung nicht strafbefreiend. Hierzu haben wir bereits in unserer Rechtfertigung vom 20.9.2011 dargelegt, dass das BMF - entgegen der mittlerweile beim VwGH anhängigen Entscheidung des UFS vom 29.4.2010 (GZ FSRV/0033-L/09) - nach wie vor die Meinung vertritt, dass sich mit der Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung und anschließender umgehender Bezahlung der Restschuld eine gesonderte Selbstanzeige erübrigte. Überdies ist darauf zu verweisen, dass im konkreten Fall eine Ein-Mann-GmbH mit dem Beschuldigten als einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer vorliegt, bei der noch dazu im relevanten Zeitraum keine Dienstnehmer beschäftigt wurden. Hinzu kommt, dass sich die Zahllast idH von € 1.935,00 erst aufgrund einer von unserer Kanzlei eingereichten berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung 2007 ergab. Konsequenterweise kamen als Täter nur die GmbH als auch der Beschuldigte in Frage.

Wäre etwa ein Mitarbeiter unserer Kanzlei als Täter in Betracht gekommen, so hätten wir - wie jeder andere steuerliche Vertreter auch - die Selbstanzeige in Form eines Schriftsatzes erstattet. Somit liegt der Paradefall einer konkludenten Selbstanzeige vor, bei der gar keine andere Deutungsmöglichkeit bestand.

Nochmals sei erwähnt, dass der Amtsbeauftragte bei dem gegen die Gesellschaft eingeleiteten Finanzstrafverfahren - nach den Ausführungen im Einstellungsbescheid vom 16.5.2011 - bezüglich der Umsatzsteuer 12/2007 kein Finanzvergehen nachweisen konnte. Seitens des Spruchsenates wurden keine weiteren Nachforschungen oder Ermittlungen angestellt, weshalb dies auch für den Beschuldigten gelten muss, da es sich bei einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG lediglich um einen Strafaufhebungsgrund handelt.

2. Umsatzsteuer 4-11/2009

2.1. Ausführungen zur Entrichtung entsprechend den Abgabenvorschriften

Im angefochtenen Erkenntnis geht der Spruchsenat davon aus, dass der Selbstanzeige vom 11.5.2010 keine strafbefreiende Wirkung zukommt, "weil die Entrichtung der Beträge nicht zeitgerecht erfolgt ist". Unser Vorbringen in der Rechtfertigung vom 20.9.2011, Seite 2ff wurde vom Spruchsenat nicht gewürdigt, weshalb wir den Sachverhalt und die finanzstrafrechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes nochmals darlegen:

Sachverhalt:

- Gleichzeitig mit der Selbstanzeige wurde am 11.5.2010 ein Ratenansuchen gemäß § 212 BAO eingebbracht. Mit Bescheid vom 23.7.2010, eingelangt am 27.7.2010, wies das Finanzamt das Ansuchen ab, da die Begründung im Ansuchen für eine stattgebende Erledigung nicht ausreiche und in der sofortigen Zahlung von selbst zu berechnenden und abzuführenden Abgaben keine erhebliche Härte zu erblicken sei.

Gegen den Abweisungsbescheid wurde am 27.7.2010 von der GmbH (nachfolgend auch G) Berufung erhoben, auf den Zahlungsrückstand des Kunden K-GmbH (nachfolgend auch K) verwiesen und ausgeführt, dass der Abgabenzückstand im Ausmaß von € 97.925,50 aufgrund von bis dato nicht bezahlten Lieferungen an die K entstanden ist. Da dem Abgabenzückstand eine entsprechend hohe und bereits an das Finanzamt verpfändete Forderung gegenüber der K gegenübersteht, sei die Einbringlichkeit nicht gefährdet.

Am 6.8.2010 wurde die Berufung von der Abgabenbehörde dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

- Am 4.11.2010 wurde von der G ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO bis zur Berufungserledigung eingebbracht, welcher am 16.12.2010 auch hinsichtlich der hier gegenständlichen Umsatzsteuerzahllasten in nachfolgendem Ausmaß genehmigt wurde:

Umsatzsteuer 1-11/2009 € 62.392,61

Umsatzsteuer 12/2009 € 18.064,81

Umsatzsteuer 1-2/2010 € 14.745,08

€ 95.202,50

- Am 27.1.2011 entschied der UFS (GZ RV/2782-W/10) über die Berufung gegen den Bescheid über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens vom 23.7.2010 und stellte zunächst fest, dass gemäß dem Abgabenkonto bestimmte Abgaben gemäß § 212a BAO ausgesetzt sind und daher nur über die beantragte ratenweise Entrichtung des nicht von der Aussetzung betroffenen Abgabenzückstandes abzusprechen sei. Inhaltlich führte der UFS aus, dass dem angefochtenen Abweisungsbescheid keine Rechtswidrigkeit anlastet, da die Einbringlichkeit der Außenstände ungewiss bzw. zweifelhaft ist. Begründet wurde dies mit den offenen Lieferforderungen gegenüber der K, deren Einbringlichkeit - nach Ansicht des UFS - ebenfalls ungewiss war, zumal die K selbst Abgabenzückstände idH von mehr als € 1 Mio hat. Dies muss dem Beschuldigten auch bekannt sein, zumal dieser sowohl bei der G als auch bei der K Geschäftsführer ist.

Mit Bescheid vom 4.2.2011 wurde mit einer Nachfrist bis 11.3.2011 über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung - unter anderem bezüglich der oben angeführten und hier relevanten Umsatzsteuerzahllasten 1-12/2009 und 1-2/2010 - entschieden.

- Am 21.2.2011 erließ das Finanzamt auch noch eine Berufungsvorentscheidung und wies unsere Berufung vom 27.7.2010 - obwohl bereits der UFS entschieden hat - nochmals ab und führte neuerlich aus, dass die hier relevanten Umsatzsteuerbeträge zur Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen bis 11.3.2011 zu entrichten sind.
- Am 4.3.2011 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für den Zeitraum 11-12/2010 im Schätzungswege fest. Gegen diesen Schätzungsbescheid wurde von der G am 18.3.2011 Berufung erhoben und die Festsetzung entsprechend der zeitgleich eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen 11/2010 und 12/2010 beantragt. Während im November 2010 weder Umsatzsteuer noch Vorsteuer angefallen ist, ergab sich für Dezember 2010 eine Gutschrift in der Höhe von € 97.925,50. Diese Gutschrift resultiert aus der Abschreibung der uneinbringlichen Forderung gegenüber der K. Begründet wurde die Forderungsabschreibung damit, dass die Uneinbringlichkeit spätestens Ende Dezember 2010 gewiss wurde, da zu diesem Zeitpunkt die K bereits die Zahlungen an Gläubiger eingestellt hat und dies auch dem Beschuldigten als Geschäftsführer der K und der G bekannt war. Am 11.3.2011 erfolgte dann bei der K die Eröffnung eines Konkursverfahrens zu GZ 29.
- Am 6.5.2011 wurde bei der G ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet (GZ 4g). Dem am 12.7.2011 angenommenen Sanierungsplan wurde am 19.8.2011 die Bestätigung versagt. Im Konkursverfahren wurde mittlerweile vom Masseverwalter ein Verteilungsentwurf mit einer Quote von 0,647 % vorgelegt.
- Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.7.2011 wurde die Umsatzsteuer 11-12/2010 mit € Null und die Umsatzsteuer 1-3/2011 mit einer Gutschrift von € 97.925,50 festgesetzt, womit sich der Rückstand am Abgabenkonto der G auf € 63.583,97 reduziert hat. In der Begründung wurde auf den Bericht über die Außenprüfung gemäß § 150 BAO verwiesen. Diesem ist zu entnehmen, dass die von der G für Dezember 2010 beantragte Umsatzsteuerberichtigung im Voranmeldungszeitraum März 2011 vorgenommen wurde, da bei der K mit Beschluss vom 11.3.2011 der Konkurs eröffnet wurde. Die Außenprüfung wurde bereits beim Masseverwalter durchgeführt, welchem auch die in Rechtskraft erwachsene Berufungsvorentscheidung zugestellt wurde.
- Kurz nach Einbringung der Selbstanzeige und des ersten Zahlungserleichterungsansuchens wurde am 16.6.2010 ein weiteres Ratenansuchen gemäß § 212 BAO eingebracht, welches bis dato nicht erledigt wurde (siehe Beilage 2 zur Rechtfertigung vom 20.9.2011).

Finanzstrafrechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes:

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass rechtskräftige Abgabenbescheide nach der nunmehr einhelligen Judikatur von VwGH, VfGH und OGH im Hinblick auf die Unschuldsvermutung des Art 6 Abs. 2 MRK für den Bereich des Finanzstrafverfahrens

keinerlei Bindungswirkung entfalten. Aus dem im Finanzstrafverfahren geltenden Grundsatz der amtswegigen Sachverhaltsermittlung (§ 115, § 157 FinStrG) und der Unschuldsvermutung ergibt sich, dass die Finanzstrafbehörde sich nicht mit einem Verweis auf die Feststellungen im Abgabenverfahren begnügen darf (zB VfGH 30.6.1977, B 102/75, ÖStZB 1978, 155). Diese fehlende Bindungswirkung gilt natürlich auch für die Frage der "den Abgaben- und Monopolvorschriften" entsprechenden Entrichtung der von der Selbstanzeige betroffenen Abgaben.

Wie der obigen Darlegung des Sachverhaltes entnommen werden kann, wurde der G bezüglich der Umsatzsteuer 1-12/2009 und 1-2/2010 in der Höhe von gesamt € 95.202,50 bis 11.3.2011 Zahlungsaufschub iSd § 29 Abs 2 FinStrG gewährt. So wurde zunächst eine Zahlungserleichterung beantragt. Während des aufrechten Zahlungserleichterungsansuchens erfolgte eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO und zwar mit Bescheid vom 16.12.2010. Ein Betrag von € 2.723,00 wurde von der G bereits am 25.2.2010 für die Umsatzsteuer 1-11/2009 entrichtet, weshalb nur ein um € 2.723,00 geringerer Betrag (nämlich gesamt € 95.202,50) an Umsatzsteuer 1-12/2009 und 1-12/2010 ausgesetzt wurde.

Hinsichtlich des Betrages von € 2.723,00 ist somit einmal jedenfalls von einer Entrichtung entsprechend den Abgabenvorschriften auszugehen.

Mit der erfolgten Berichtigung der Umsatzsteuer aufgrund der Uneinbringlichkeit der Forderung gegenüber der K kam es zu einer Gutschrift am Abgabenkonto in der Höhe von € 97.925,50. Diese Gutschrift resultiert aus der Berichtigung genau jener Umsatzsteuerbeträge hinsichtlich derer eine Selbstanzeige eingebbracht wurde. Diese Berichtigung wurde von der G - im Rahmen der Berufung gegen den Bescheid bezüglich der Festsetzung der Umsatzsteuer vom 4.3.2011 - für den Veranlagungszeitraum Dezember 2010 beantragt, zumal zu diesem Zeitpunkt die Uneinbringlichkeit aufgrund der Zahlungseinstellung bei der K feststand. Bei einer erklärungsgemäßen Verbuchung der UVA für Dezember 2010 wäre sowohl die Fälligkeit als auch die Wirksamkeit der Gutschrift in der Höhe von € 95.202,50 vor dem Ende des Zahlungsaufschubs bis 11.3.2011 gelegen. Aus nicht nachvollziehbaren Gründen wurde im Rahmen der Außenprüfung die Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG erst im Veranlagungszeitraum März 2011 vorgenommen.

In gegenständlichem Finanzstrafverfahren ist die Uneinbringlichkeit der Forderung gegenüber der K jedenfalls eigenständig zu würdigen:

- Hier weisen wir zunächst auf die UFS-Entscheidung vom 27.1.2011 (GZ RV12782-W/10), mit der die Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens mit einem Hinweis auf die Ungewissheit hinsichtlich der Einbringlichkeit der Forderungen gegenüber der K und der Geschäftsführertätigkeit vom Beschuldigten bei beiden Gesellschaften (K und G) bestätigt wurde. Hier wird offenbar mit zweierlei Maß gemessen. Während für die Abweisung der Zahlungserleichterung offensichtlich von einer Uneinbringlichkeit ausgegangen wird, wird diese für die Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 3 UStG nicht gesehen.

- Ob und wann Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Nach der Judikatur des VwGH ist bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen (siehe z.B. VwGH vom 3.9.2008, 2003/13/0109). Beim Sachverhalt wurde dargelegt, dass die K im Dezember 2010 bereits die Zahlungen eingestellt hat. Die Einstellung der Zahlungen ist als Indiz für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit zu werten, wobei auf den Gesetzestext des § 66 Abs. 2 IO und die einschlägige Literatur (zB Schumacher in Bartsch/Pollak/Buchegger (Hrsg), Österreichisches Insolvenzrecht, Rz 71ff zu § 66) verwiesen wird.

- Zu beachten ist auch, dass für das Vorliegen der Uneinbringlichkeit keine absolute Sicherheit gefordert werden kann, weshalb es genügt, wenn die Forderung für geraume Zeit nicht durchsetzbar ist (siehe zB auch UFS 4.4.2006, RV/0260-S/03 sowie BFH vom 13.11.1986, BStBl 1987 11 226). Es steht wohl außer Zweifel, dass die Forderung gegenüber der K, bei der am 11.3.2011 der Konkurs eröffnet wurde, im Dezember 2010 nicht mehr durchsetzbar war. Man denke nur an den auch vom UFS in der Entscheidung vom 27.1.2011 erwähnten Abgabenzustand der K in der Höhe von mehr als € 1 Mio.

Zusätzlich spricht noch ein weiterer Aspekt für die strafbefreiende Wirkung der hier gegenständlichen Selbstanzeige. Der Beschuldigte konnte zunächst - da der G ihre Forderungen gegenüber der K nicht bezahlt wurden - mangels liquider Mittel die Abgabenschulden schlichtweg nicht begleichen. Hätte der Beschuldigte die Abgaben dennoch mit Gesellschaftsmitteln entrichtet, hätte dies im Vorfeld der Insolvenz eine Anfechtung nach §§ 27ff IO nach sich gezogen und überdies hätte sich der Beschuldigte nach § 158 Abs. 1 StGB strafbar gemacht. Eine Entrichtung der Abgabenschulden bis spätestens 11.3.2011 (und somit vor Ablauf des Zahlungsaufschubes) hätte somit insolvenzrechtlichen Vorschriften widersprochen. Da es nach dem 11.3.2011 auch tatsächlich zur Gutschrift in der Höhe von € 97.925,00 gekommen ist, tritt jedenfalls eine Strafaufhebung ein.

Diesbezüglich kann auf die Judikatur des VwGH verwiesen werden, der eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige bei Entrichtung der Ausgleichsquote nach Wegfall der insolvenzrechtlichen Zahlungssperre (aber nach Eintritt des Terminverlustes) judiziert hat (siehe VwGH vom 24.2.2004, 2000/14/0020 sowie Leitner, Finanzstrafrecht³, Rz 422).

Gleiches muss für die gegenständliche Selbstanzeige gelten und zwar für den Fall, dass die Finanzstrafbehörde die Meinung vertritt, dass die Gutschrift in der Höhe von € 97.925,00 erst nach dem bis 11.3.2011 gewährten Zahlungsaufschub wirksam wurde.

Zuletzt sei noch auf das - aus welchen Gründen auch immer - bis dato nicht erledigte Zahlungserleichterungsansuchen vom 16.6.2010 (siehe Beilage 2 zur Rechtfertigung vom 20.9.2011) verwiesen, demzufolge bis dato kein Terminverlust hinsichtlich der von der Selbstanzeige umfassten Abgaben eingetreten ist.

2.2. Ausführungen zur Tatentdeckung und zu Verfolgungshandlungen

Entgegen den Ausführungen zu den Entscheidungsgründen des Spruchsenates ist die vorliegende Selbstanzeige auch als rechtzeitig anzusehen, da die wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgte, bescheidmäßige Schätzung der Umsatzsteuer 1- 11/2009 vom 11.2.2010 nicht als dem Geschäftsführer und Beschuldigten bekannte Tatentdeckung zu werten ist.

Eine Tat ist erst dann entdeckt, wenn sich der Verdacht insoweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist. Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertyptes Vergehen nötigt, sondern noch andere Deutungsmöglichkeiten (etwa ein Versehen oder entschuldbarer Irrtum) offen sind, ist jedoch die Tat (noch) nicht einmal teilweise entdeckt (siehe zB VwGH vom 21.3.2002, 2001/16/0471, ÖStZB 2003, 160 und UFS vom 24.6.2004, FSrv/0165-W/03). Ein, wenn auch begründeter, Anfangsverdacht genügt nicht (siehe Leitner, Finanzstrafrecht³, Rz 422 mit Verweis auf OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98, ÖStZB 1999, 395). Allein aus dem Umstand, dass bei der Abgabenbehörde innerhalb der Frist des § 21 Abs. 1 UStG eine Voranmeldung nicht eingelangt ist, kann keinesfalls auf eine bereits entdeckte Tat geschlossen werden (VwGH 18.10.1984, 83/15/0161).

Aus der - im vorliegenden Fall vorliegenden - bloßen Nichtabgabe einer UVA allein oder dem Unterbleiben einer USt-Vorauszahlung kann somit die Verwirklichung eines Finanzvergehens nicht erschlossen werden. Ohne einer Kenntnis der Finanzstrafbehörde von weiteren konkreten Tatumständen kann selbst von einer nur teilweisen Tatentdeckung iSd § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG keine Rede sein (siehe OGH 24.6.1999, 11 Os 49/99, ÖStZB 1999, 717). Der OGH begründet seine Rechtsprechung damit, dass seit dem Abgabenänderungsgesetz 1989 eine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung nur mehr dann besteht, wenn die Vorauszahlung nicht fristgerecht oder nicht zur Gänze entrichtet oder der Abgabepflichtige vom Finanzamt zur Einreichung aufgefordert wird; somit insbesondere dann nicht, wenn sich für einen Vorauszahlungszeitraum keine Abgabenschuld ergibt. Daraus folgt, dass ohne Hinzutreten einer Kenntnis der Finanzstrafbehörde von weiteren konkreten Tatumständen die Verwirklichung eines Finanzvergehens nicht erschlossen werden kann (siehe zB OGH 11 Os 41/98). Somit liegt auch dann keine Tatentdeckung vor, wenn der Abgabepflichtige tatsächlich eine Vorauszahlung zu entrichten gehabt hätte, was aber dem Finanzamt normalerweise nicht bekannt ist.

Auch im konkreten Fall hatte die Abgabenbehörde keine Kenntnis von konkreten Tatumständen, weshalb schlichtweg wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen eine Schätzung gemäß § 184 BAO erfolgte. So gab es auch keine Kontrollmitteilung oder sonstige Anhaltspunkte, wobei nach der Judikatur in Bezug auf Kontrollmitteilungen sogar erst die Auswertung derselben durch den zuständigen Beamten zu einer Tatentdeckung führt (siehe OGH 11 Os 41/98). Eine absolut willkürliche Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage und

der Zahllast wegen Nichtabgabe von Erklärungen kann keine Tatentdeckung sein, da zum Zeitpunkt der Schätzung die Abgabenbehörde nach wie vor nicht wusste, ob tatsächlich Vorauszahlungen zu leisten sind und somit eine Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bestand. Die im Vorfeld der Schätzung in Form eines Ersuchens um Ergänzung erfolgte Aufforderung zur Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen für das 1. und 2. Quartal 2009 ändert hieran auch nichts. So erfolgte die Schätzung in offener Frist der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 9.11.2009, womit selbst für den Fall, dass aus dem Ersuchen um Ergänzung eine Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen abgeleitet wird, keine Verletzung zur Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorliegt. Das hier gegenständliche Ergänzungsersuchen vom 9.11.2009 ist im Übrigen vergleichbar mit der automatisierten Zusendungen von Erinnerungen als Ergebnis einer EDV-mäßigen Überwachung der Entrichtung selbst zu berechnender Abgaben, was einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht entgegensteht (siehe ebenfalls OGH 11 Os 41/98).

Statt einer willkürlichen Schätzung ohne jeglichen Hinweis auf ein Finanzvergehen hätte die zuständige Finanzbeamte auch eine Umsatzsteuerprüfung ankündigen können und zwar mit dem Hinweis, dass im Prüfungszeitraum keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden seien. Auch dies kann nach der Judikatur des OGH nicht als Tatentdeckung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG angesehen werden (siehe UFS, GZ FSRV/0038-G/08 vom 26.3.2009). Auch eine Verfolgungshandlung liegt nicht vor, weil die telefonische Ankündigung einer Umsatzsteuerprüfung ebenso wie eine abgabenrechtliche Schätzung keine Amtshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG darstellt, wenn nur ein Hinweis auf die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgt, nicht aber, ob und in welcher Form der Verdacht eines Finanzvergehens vorliegt.

3. Umsatzsteuer 12/2009 und 1-2/2010

Abschließend ist noch darauf zu verweisen, dass die erfolgte Schätzung der Umsatzsteuer 1- 11/2009 - für den Fall, dass hierin eine Tatentdeckung gesehen wird - auch nur für diesen Zeitraum eine Sperrwirkung entfalten kann, da sich der Ausschlussgrund der Entdeckung der Tat nur auf das jeweilige konkrete Finanzvergehen bezieht (zB Leitner, Finanzstrafrecht³, Rz 424 mwN). Die Schätzung der Umsatzsteuer für 1-11/2009 erfolgte mit Bescheid vom 11.2.2010. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum ab 12/2009 war ab 15.2.2010 abzugeben, weshalb hinsichtlich dieser Abgaben und Zeiträume eine Tatentdeckung durch die vorgenommene Schätzung gar nicht möglich ist.

Ergänzend muss angemerkt werden, dass der strafbestimmende Wertbetrag für die UVA Periode 1/2009 (gemeint wohl richtig: 12/2009) nicht € 9.151,00 sondern € 7.151,00 beträgt.

Bei den bisherigen Ausführungen wurde rein auf die objektiven Tatbestandsmerkmale eines Finanzvergehens eingegangen. Die Tatentdeckung muss sich aber nach § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG aF auch auf die subjektive Tatseite und auf das Verschulden erstrecken

(siehe Leitner, Finanzstrafrecht³, Rz 423ff mwN). So bedarf nämlich das Feststellen der Verurteilungswahrscheinlichkeit (siehe hierzu oben Seite 5) auch die Prüfung der Verdachtsmomente hinsichtlich der subjektiven Tatseite und des Verschuldens. Immerhin bestand auch die Möglichkeit eines entschuldbaren Irrtums bzw. eines Versehenes. Ob die Abgabenbehörde diesbezüglich irgendwelche Überlegungen angestellt hat, wurde vom Spruchsenat überhaupt nicht festgestellt.

Zur Anmerkung des Spruchsenates, dass "der finanzielle Engpass ... als Ursache für die steuerlichen Malversationen" anzusehen ist, ist anzumerken, dass der Umstand von Zahlungsschwierigkeiten oder gar die fehlende Möglichkeit der Entrichtung der USt-Vorauszahlung auf die Tatbestandsverwirklichung keinen Einfluss hat (siehe zB Fellner, FinStrG, Anm 45a zu § 33 mwN).

Betrachtet man generell den hier dargelegten Sachverhalt im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer für nicht beglichene Ausgangsrechnungen, so liegt auf der Hand, dass der Beschuldigte tatsächlich ja gar keinen Vorsatz haben konnte, die Umsatzsteuer aus den Ausgangsrechnungen an die K nicht zu entrichten und auch keinen Vorsatz auf eine zu niedrige Schätzung der Umsatzsteuer durch die Abgabenbehörde hatte. Letzteres ist bereits daraus ersichtlich, dass der Beschuldigte als Geschäftsführer am 28.4.2010 Berufung gegen den Schätzungsbescheid erhoben hat. Der Beschuldigte kannte die wirtschaftliche Situation der K, bei der er ebenfalls Geschäftsführer war, und wusste, dass mit einer Begleichung der Ausgangsrechnungen nicht alsbald gerechnet werden konnte. Durch die nicht rechtzeitige Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen wollte der Beschuldigte - und nur das ergibt bei Betrachtung des Sachverhaltes einen Sinn - augenscheinlich bloß erreichen, dass er die Umsatzsteuer später entrichtet und zwar dann, wenn die K die Rechnungen an die G begleicht. Ist der Vorsatz aber bloß darauf gerichtet, dass die Abgabenfestsetzungen zwar verspätet, jedoch der Höhe nach richtig erfolgen, dann liegt nach ständiger Rechtsprechung mangels Verkürzungsvorsatz keine Abgabenverkürzung vor (zB OGH 18.2.1999, 12 Os 139/98, ÖStZB 1999, 493 bzw ecolex 1999, 497). Denkbar wäre hier wenn überhaupt nur eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (siehe etwa Plückhahn, in Finanzstrafrecht 1996, 143).

Im Übrigen wäre im Falle einer allfälligen Strafbemessung auf die Bestimmungen des § 23 FinStrG zu verweisen. Demnach sind neben den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen. Erschwerungsgründe liegen unseres Erachtens im konkreten Fall keine vor. Zu den Milderungsgründen - § 23 Abs. 2 FinStrG bezieht sich hierbei ausdrücklich auf die entsprechenden Bestimmungen des Strafgesetzbuches (§§ 32 bis 35 StGB) - wäre aber noch auf das Folgende hinzuweisen:

- Zunächst ist bei der Bemessung der Geldbuße darauf Rücksicht zu nehmen, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer 1/2007 eine Einstellung des Verfahrens gegen die GmbH erfolgte und daher der strafbestimmende Wertbetrag bei der GmbH und dem Beschuldigten unterschiedlich ist. Ebenso ist die Zahllast für die UVA-Periode

1/2009 (gemeint wohl auch hier richtig: 12/2009) mit € 7.151,00 anstatt mit € 9.151,00 anzusetzen.

- Als "bedeutender" (so Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz³, Bd 1, 411) Milderungsgrund ist das Geständnis zu werten, sofern es tatsächlich zur Wahrheitsfindung beigetragen hat und zeitgerecht erfolgt ist (siehe auch § 34 Z 17 StGB).
- Wie eingangs aufgezeigt wurden vom Beschuldigten und der GmbH tatsächlich Selbstanzeigen in Form der richtigen Umsatzsteuerjahreserklärungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht. Wird aber eine Selbstanzeige erstattet, die mangels Entrichtung der Abgaben keine Strafaufhebung bewirkt, so liegt ein Milderungsgrund vor, der über ein bloßes Geständnis hinausgeht (OGH 14.10.1997, 11 Os 51/97, vgl auch § 34 Z 11 StGB). Auch entsprechend der Bestimmung des § 5 Abs. 3 Z 3 VbVG ist bei der Bemessung der Geldbuße als mildernd der Umstand zu berücksichtigen, dass die GmbH als Verband mit der Selbstanzeige erheblich zur Wahrheitsfindung beigetragen hat.
- Haben die Taten bereits gewichtige rechtliche Nachteile für die Eigentümer des Verbandes dergestalt nach sich gezogen, dass, wie im gegenständlichen Fall, der Geschäftsführer als Entscheidungsträger und Gesellschafter der GmbH wegen der dem belangten Verband zur Last gelegten Taten ebenfalls bestraft wurde, so ist bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße der Milderungsgrund des § 5 Abs. 3 Z 6 VbVG zu berücksichtigen. Damit soll insbesonders in jenen Fällen eine mildere Bemessung der Geldbuße ermöglicht werden, in denen eine natürliche Person aufgrund ihrer Doppelstellung als Entscheidungsträger und Eigentümer Gefahr läuft, zunächst als Täter der (die Verantwortlichkeit des Verbandes auslösenden) Straftat bestraft und dann nochmals indirekt durch die Verhängung einer Geldbuße sanktioniert zu werden.
- Weiters ist auf den ordentlichen Lebenswandel (iSv Unbescholtenheit und guter Leumund) des Beschuldigten hinzuweisen (§ 34 Z 2 StGB); die Tat steht mit dem sonstigen Verhalten des abgabenrechtlich unbescholtenen Geschäftsführers in auffallendem Widerspruch. Tatsächlich ist dieser mit Ausnahme der gegenständlichen - nur zeitlich vorübergehenden - Nichtentrichtung von Zahllasten bislang sämtlichen ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß nachgekommen.
- Bei der Strafbemessung muss unseres Erachtens auch berücksichtigt werden, dass dem Beschuldigten - aufgrund der Nichtbegleichung der Rechnungen - zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt gar nicht die Mittel zur Verfügung standen, um die hier gegenständlichen Zahllasten zu entrichten.
- Sämtliche Abgabenrückstände wurden zwischenzeitlich durch die erfolgten Gutschriften getilgt. Auch die tatsächlich erfolgte Schadensgutmachung ist bei der Bemessung zu berücksichtigen (§ 34 Z 14 StGB)."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Übergangsregelung, Rechtslage:

Gemäß § 265 Abs. 1s lit. a 1. Satz FinStrG sind die zum 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz anhängigen Rechtsmittel vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen und wirken bereits gestellte Anträge auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Mit der Einführung des Bundesfinanzgerichtes haben sich diverse Bezeichnungen geändert. So wurde das frühere Rechtsmittel der Berufung ab 1. Jänner 2014 zur Beschwerde. Die Ausdrücke werden in weiterer Folge jeweils angepasst.

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

§ 29 Abs. 1 FinStrG (idF BGBI. Nr. 681/1994): Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird 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.

§ 29 Abs. 2 FinStrG (idF BGBI. Nr. 681/1994): War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt 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. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

§ 29 Abs. 3 FinStrG (idF BGBI. Nr. 681/1994): Straffreiheit tritt nicht ein,
a) *wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,*
b) *wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder*
c) *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.*

§ 29 Abs. 5 FinStrG (idF BGBI. Nr. 681/1994): Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

§ 29 Abs. 2 FinStrG (idF BGBI. I Nr. 104/2010) ab 1.1.2011: *War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an den Anzeiger zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.*

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermins für sich allein nicht strafbar.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer 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.

§ 212 Abs. 3 BAO: *Wird die Bewilligung einer Zahlungserleichterung durch Abänderung oder Zurücknahme des Bescheides widerrufen (§ 294), so steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung des noch aushaftenden Abgabenbetrages eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Widerrufsbescheides zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterungen nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des das Ansuchen erledigenden Bescheides zu. Dies gilt - abgesehen von Fällen des Abs. 4 - nicht für innerhalb der Nachfristen des ersten oder zweiten Satzes eingebrachte Ansuchen um Zahlungserleichterungen.*

§ 212 Abs. 4 BAO: *Die für Ansuchen um Zahlungserleichterungen geltenden Vorschriften sind auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Ansuchen und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden.*

Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG ist über Beschwerden nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden, es sei denn, die Beschwerde ist zurückzuweisen oder der angefochtene Bescheid bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben oder es ist nach § 161 Abs. 4 vorzugehen.

Objektive Tatseite:

Zur objektiven Tatseite ist zunächst auf die für den Beschuldigten und den belangten Verband erstattete Selbstanzeige vom 11. Mai 2010 zu verweisen, mit der die Umsatzsteuerzahllasten wie folgt nachgemeldet wurden:

UVA 4/2009 von € 2.827,24, UVA 5/2009 von € 10.550,30, UVA 6/2009 von € 9.743,45, UVA 7/2009 von € 14.521,66, UVA 9/2009 von € 8.298,85, UVA 10/2009 von € 8.903,68, UVA 11/2009 von € 10.270,43 (für 11/2009 ist eine Umsatzsteuerfestsetzung von € 14.000,00 erfolgt), UVA 12/2009 von € 18.064,81, UVA 1/2010 von € 7.151,82 und UVA 2/2010 von € 7.593,26; gesamt € 97.825,50.

Dem BP-Bericht vom 18. Juni 2010, ABNr. 10, ist zu entnehmen, dass laut dieser Selbstanzeige Umsatzsteuer aus Rechnungen mit Entgelten von € 489.627,50 bisher nicht fristgerecht gemeldet bzw. abgeführt wurden. Die Umsatzsteuer wurde laut Angaben in der Selbstanzeige in Höhe von € 97.925,50 am 21. Juni 2010 festgesetzt (1-11/2009 von € 65.115,61, 12/2009 von € 18.064,81, 1-2/2010 von € 14.745,08).

In der Beschwerde wurde zutreffend darauf hingewiesen, dass der strafbestimmende Wertbetrag für die UVA Periode 12/2009 nicht € 9.151,00, sondern € 7.151,00 beträgt. In der angefochtenen Entscheidung wurde aufgrund eines offensichtlichen Schreibfehlers irrtümlich der Betrag von € 9.151,00 dargestellt, rechnerisch ergibt sich der (unverändert)korrekte Betrag von € 7.151,00. In diesem Zusammenhang sei nur angemerkt, dass die Finanzstrafbehörde jeweils eine Abrundung der monatlichen strafbestimmenden Wertbeträge auf volle Eurobeträge vorgenommen hat.

Die Höhe der diesbezüglichen strafbestimmenden Wertbeträge steht in Übereinstimmung mit der Selbstanzeige somit außer Streit.

Über die GmbH wurde am 6. Mai 2011 beim Gericht das Insolvenzverfahren zur GZ. 4 eröffnet. Dem am 12. Juli 2011 angenommenen Sanierungsplan wurde am 19. August 2011 die Bestätigung versagt. Im Konkursverfahren wurde vom Masseverwalter ein Verteilungsentwurf mit einer Quote von 0,647 % vorgelegt. Die GmbH wurde am Datum im Firmenbuch amtswegig gelöscht.

Selbstanzeige:

§ 29 FinStrG ist als Ausnahmebestimmung eng und nicht ausdehnend zu interpretieren (vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz 24 zu §§ 29 und 30; VwGH 23.2.2006, 2003/16/0092).

Der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG hat für denjenigen, der die Abgabe schuldet oder für sie zur Haftung herangezogen werden kann, zur Voraussetzung, dass die Abgabe den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend - es dürfen also die Zahlungsfristen der BAO ausgenutzt werden - entrichtet wird. § 29 Abs. 2 FinStrG sieht die Möglichkeit von Zahlungserleichterungen ausdrücklich vor. Das

Zahlungserleichterungsansuchen muss aber vor Ablauf der Entrichtungsfrist eingebracht sein (VwGH 28.4.2011, 2009/16/0099).

a) Verfolgungshandlung:

Nach § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG tritt Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen den Hehler gesetzt waren. Verfolgungshandlungen in diesem Sinne sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehenen Weise zu prüfen. Dem behördlichen Akt muss insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird. Die Verfolgungshandlung muss sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen. Unter den Begriff der Verfolgungshandlung fällt auch die Aufforderung zur schriftlichen Rechtfertigung (vgl. Fellner, FinStrG, § 29 und 30, Tz 20, mit zahlreichen Hinweisen auf die hg. Judikatur und die des OGH; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165).

Aus dem Akt ist zu ersehen, dass die Abgabenbehörde die Umsatzsteuerfestsetzung vom 11. Februar 2010 für die Monate 1-11/2009 von € 14.000,00 auf die Nichtabgabe der Steuererklärungen und die deshalb gemäß § 184 BAO erforderliche Schätzung gestützt hat.

Daraus lässt zwar ableiten, dass der Verdacht besteht, dass weder der belangte Verband noch der Beschuldigte für die Monate 1-11/2009 gemäß § 21 UStG 1994 entsprechende Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben haben. Es lässt sich jedoch nicht ableiten, gegen welche Person sich ein Verdacht einer Abgabenhinterziehung richten hätte sollen. Die Festsetzung der Umsatzsteuer für mehrere Monate stellt für sich allein im gegenständlichen Fall noch keine Verfolgungshandlung für ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dar, sodass deshalb eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige im Zusammenhang mit der vorgeworfenen Abgabenhinterziehung nicht ausgeschlossen ist.

Allerdings lässt sich daraus der Verdacht der Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 1-11/2009 ableiten.

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne dadurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Gemäß § 119 Abs. 1 und 2 BAO hat der Abgabepflichtige die für den Bestand oder Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften ua. in den (einzureichenden) Abgabenerklärungen offenzulegen.

Eine Auswertung der am Geburungskonto vorhandenen Umsatzsteuerdaten der GmbH ergibt, dass für die in der Selbstanzeige dargestellten Voranmeldungszeiträume durch den Beschuldigten zu den Fälligkeitstagen keine Voranmeldungen eingereicht wurden.

Damit steht aber für das gegenständliche Strafverfahren - unbestrittenmaßen - fest, dass der Beschuldigte dadurch, dass er ohne den Tatbestand anderer Finanzvergehen zu erfüllen, durch die Nichteinreichung der zuletzt genannten Umsatzsteuervoranmeldungen (Abgabenerklärungen) jeweils die ihm obliegende (abgabenrechtliche) Verpflichtung des § 119 BAO (vgl. § 21 Abs. 1 iVm. § 1 der VO BGBI. II 1998/2006 idF BGBI. II 2002/462) verletzt und im Hinblick auf die genannten Zeiträume objektiv tatbildlich iSd § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG gehandelt hat. Aufgrund der bescheidmäßigen Umsatzsteuerfestsetzung vom 11. Februar 2010 für die Monate 1-11/2009 von € 14.000,00, die auf der Nichtabgabe der Steuererklärungen basiert, ist von entsprechenden Verfolgungshandlungen für die Finanzordnungswidrigkeit auszugehen.

Festzuhalten ist jedoch, dass das hier gegenständliche Finanzstrafverfahren mit Bescheid des (damaligen) Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 18. Jänner 2011 eingeleitet wurde.

Zieht man in Betracht, dass gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG ein Jahr beträgt, die letzte im oben erwähnten Bescheid erfasste Finanzordnungswidrigkeit am 15. Jänner 2010 vollendet gewesen wäre, war zum Zeitpunkt der Einleitung des Finanzstrafverfahrens die einjährige Verjährungsfrist bereits abgelaufen, sodass eine Bestrafung wegen dieser Finanzvergehen wegen eingetretener Strafbarkeitsverjährung nicht mehr möglich ist.

b) Teilweise Entdeckung der Tat

Aus der bloßen Nichtabgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung alleine oder dem Unterbleiben einer Umsatzsteuervorauszahlung kann noch nicht auf die Verwirklichung eines Finanzvergehens geschlossen werden; die nachfolgende Prüfung dient vielmehr der Ermittlung, ob ein Verfahren gegen eine bestimmte Person eingeleitet werden könnte (OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98; OGH 9.11.2000, 15 Os 121/00; OLG Celle 24.1.1984; Henneberg, BB 1984, 1679). Somit kann ohne Hinzutreten einer Kenntnis der Finanzstrafbehörde von weiteren konkreten Tatumständen auch von einer nur teilweisen Tatentdeckung iSd § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG keine Rede sein (OGH 24.6.1999, 11 Os 49/99; Schrottmaier Selbstanzeige RZ 921, 931).

Entdeckt ist die Tat erst dann, wenn sich ein Verdacht so weit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist. Ein wenn auch begründeter bloßer Anfangsverdacht reicht nicht aus. Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im FinStrG vertyptes Vergehen nötigt, sondern noch andere Deutungsmöglichkeiten offen sind, ist die Tat noch nicht einmal teilweise entdeckt (OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98; OGH 9.11.2000, 15 Os 121/00; VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471; *Plückhahn in Schrottmayer Selbstanzeige RZ 913*).

Die Tat wurde nicht entdeckt, wenn auch noch andere Deutungsmöglichkeiten offenstanden, und zwar etwa dahingehend, dass für die entsprechenden Monate Gutschriften bzw. Zahllasten von € 0,00 angefallen sein könnten (vgl. UFS 13.4.2011, FSRV/0156-W/10).

Im gegenständlichen Fall war zum Zeitpunkt der Umsatzsteuerfestsetzung mit Bescheid vom 11. Februar 2010 für die Monate 1-11/2009 nicht entdeckt, dass Umsatzsteuervorauszahlungen angefallen und nicht entrichtet worden sind. Im Nachhinein hat sich herausgestellt, dass z.B. für die Monate 1-3 und 8/2009 auch keine Umsatzsteuerzahllasten angefallen sind. Daher kann noch nicht davon ausgegangen werden, dass eine bestimmte Tat oder bestimmte Taten bereits entdeckt gewesen wären, sodass auch aus diesem Grund eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige nicht ausgeschlossen ist.

c) Den Abgaben- und Monopolvorschriften entsprechende Entrichtung

Eine Zahlungserleichterung ist bei einer Selbstanzeige möglich, doch muss die Entrichtung dennoch innerhalb von zwei Jahren erfolgen. Dies auch dann, wenn die Zahlungserleichterung darüber hinaus gewährt wurde (vgl. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 12).

Aus der Verwendung des Wortes „insoweit“ in § 29 Abs. 2, 1. Satz FinStrG geht hervor, dass Straffreiheit in dem Umfang eintritt, in dem die geschuldeten Beträge (oder jene Beträge, für die der Anzeiger zur Haftung herangezogen werden kann) rechtzeitig entrichtet werden. Wird nur ein Teilbetrag entrichtet, so wirkt die Selbstanzeige strafbefreiend eben nur hinsichtlich dieses Teilbetrages (s Ritz, Entrichtung der Abgaben bei Selbstanzeige, RdW 1988, 102; Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 13).

Die Abgaben müssen tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden, damit Straffreiheit erlangt wird (Schrottmayer, Selbstanzeige RZ 613).

Im Rahmen der Selbstanzeige vom 11. Mai 2010 wurde für den Beschuldigten und den belangten Verband für die Entrichtung der Verkürzungsbeträge von € 97.925,50 gleichzeitig ein Ansuchen um Zahlungserleichterung eingebracht.

Nach Festsetzung der Abgaben laut Selbstanzeige am 21. Juni 2010 von insgesamt € 97.925,50 wurde das Zahlungserleichterungsansuchen vom 11. Mai 2010 mit Bescheid

vom 23. Juli 2010 abgewiesen. Die dagegen eingebrachte Berufung vom 27. August 2010 wurde mit Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Jänner 2011, RV/2782-W/10, abgewiesen, da für die Abgaben am 16. Dezember 2010 gemäß § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung bewilligt wurde. Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung wurde am 4. Februar 2011 verfügt und – auch laut Darstellung des Verteidigers – eine Nachfrist bis 11. März 2011 zur Entrichtung der Abgaben eingeräumt. Laut Rückstandsausweis vom 21. März 2011 (Strafakt AS 161) wurde die Zahlungsfrist nicht eingehalten.

Soweit der Beschuldigte darauf hinweist, bei einer erklärungsgemäßen Verbuchung der UVA für Dezember 2010 wäre sowohl die Fälligkeit als auch die Wirksamkeit der Gutschrift in der Höhe von € 95.202,50 vor dem Ende des Zahlungsaufschubs bis 11.3.2011 gelegen, ist festzuhalten, dass erst im Rahmen der Berufung vom 18. März 2011 gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 11-12/2010 laut Beschwerdeausführungen (Seite 3) zeitgleich die Umsatzsteuervoranmeldungen 11 und 12/2010 des belangten Verbandes vorgelegt wurden, wobei sich für 12/2010 eine Gutschrift von € 97.925,50 errechnete. Die Gutschrift von € 97.925,50 wurde wegen Forderungsabschreibung beantragt, da die entsprechende Überschuldung schon im Dezember 2010 eingetreten sein soll. Gebucht wurde die Gutschrift vom Finanzamt als Umsatzsteuervoranmeldung 1-3/2011 am 12. Juli 2011 nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des belangten Verbandes. Es wäre am Beschuldigten als Geschäftsführer gelegen, aufgrund der Uneinbringlichkeit der Forderungen die Berichtigungen zu einem früheren Tag geltend zu machen.

Die Formen der Entrichtung sind in § 211 BAO nicht erschöpfend aufgezählt. Soll die Entrichtung durch Verrechnung mit einem Guthaben erfolgen, kann gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 iVm der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II Nr. 206/1998, zwar die Abgabe einer Voranmeldung entfallen, die Höhe der Zahllast muss aber dem Finanzamt bis zum Fälligkeitstag bekannt gegeben werden (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0155).

Zufolge der Bestimmung des § 211 Abs. 1 lit. g BAO kommt auch die Verwendung von Guthaben als Art der Entrichtung von Abgaben in Betracht, sodass Gutschriften aufweisende Umsatzsteuervoranmeldungen, die zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben ein Guthaben auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft herbeiführen, die Verpflichtung zur Entrichtung von Umsatzsteuerzahllasten unter der Bedingung einer die fälligen Abgaben offenlegenden Anmeldung dieser Abgaben grundsätzlich erfüllen (ähnlich VwGH 29.9.2004, 2000/13/0151).

Gutschriften ergeben sich z.B. aus Umsatzsteuervoranmeldungen. Bei Verwendung solcher Gutschriften richtet sich der Tilgungszeitpunkt nach § 21 Abs 1 erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994. Danach wirkt die Gutschrift auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes zurück (vgl ergänzend § 21 Abs 3 vorletzter Satz UStG 1994 für bescheidmäßige

Festsetzungen von Umsatzsteuervorauszahlungen; Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 211 RZ 14).

Für das Beschwerdeverfahren ist zu beachten, dass nach Ablauf der bis 11. März 2011 bestehenden Zahlungsfrist erst mit Berufung vom 18. März 2011 gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 11-12/2010 die Umsatzsteuervoranmeldungen 11 und 12/2010 des belangten Verbandes vorgelegt wurden und sich für 12/2010 eine Gutschrift von € 97.925,50 ergeben hätte sollen. Gemäß § 21 Abs 1 erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994 hätte die beantragte Gutschrift frühestens mit dem Tag der Einreichung am 18. März 2011 eine Entrichtungswirkung entfalten können, sodass eine fristgerechte Entrichtung der dem Finanzstrafverfahren zugrunde liegenden Abgaben bis 11. März 2011 entsprechend den Abgaben- und Monopolvorschriften nicht erfolgt ist. Eine eigenständige Beurteilung des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit für das Finanzstrafverfahren ist nicht vorzunehmen, da allein zu beurteilen war, ob die Entrichtung den Abgaben- und Monopolvorschriften entsprechend erfolgt ist. Diese Formalbeurteilung ist einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich.

Die beantragte Gutschrift wurde vom Finanzamt am 21. Juli 2011 festgesetzt, wobei als Entrichtungstag der Tag der Antragstellung anzusehen ist.

Soweit in der Beschwerde ausgeführt wird, dass ein Betrag von € 2.723,00 am 25. Februar 2010 für UST 1-11/2009 entrichtet worden wäre, ist festzuhalten, dass bei der Entrichtung zu beachten ist, dass die Zahlung mit Verrechnungsanweisung aufgrund einer Selbstanzeige nach § 214 Abs. 4 lit. c BAO erfolgen sollte (vgl Schrottmaier, Selbstanzeige RZ 614).

Wird von der Möglichkeit der Verrechnungsanweisung kein Gebrauch gemacht, wird der allenfalls für die Selbstanzeige gedachte Betrag gemäß § 214 Abs. 1 BAO mit allenfalls bestehenden älteren Abgabenverbindlichkeiten verrechnet und steht daher für die Tilgung der von der Selbstanzeige betroffenen Abgaben nicht zur Verfügung. In diesem Fall entfaltet die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung, selbst dann nicht, wenn ein Betrag in der für die Erlangung der Straffreiheit erforderlichen Höhe bezahlt wurde (VwGH 18.10.1984, 83/15/0161; VwGH 19.12.1988, 87/15/0085; UFS 9.2.2010, FS/0116-W/09; RAE, Rz 719; Bartalos, Finanzstrafrecht in der Praxis II, 35; Schrottmaier, Selbstanzeige RZ 615).

Am 25. Februar 2010 wurde am Abgabenkonto der GmbH ein Betrag von € 3.160,00 ohne Verrechnungsweisung auf ältere Abgabenschuldigkeiten gebucht. Daher kann diesem Betrag bzw. dem oben erwähnten Betrag von € 2.723,00 die Wirkung einer Entrichtung zur Erlangung einer strafbefreienden Wirkung nicht zugeschrieben werden.

d) Insolvenzrechtlichen Bestimmungen

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 18. Jänner 1996, 93/15/0170, - unter Hinweis auf Rechtsprechung des OGH - dargelegt, dass eine unter Bedachtnahme auf insolvenzrechtliche Bestimmungen verminderte tatsächliche Abgabenentrichtung einer Schadensgutmachung im Sinn des § 29 Abs. 2 FinStrG a.F. entspreche. Es müsse

dem die Ausgleichsquote erfüllenden Abgabenschuldner hinsichtlich der gesamten nur quotenmäßig getilgten Abgabenschulden Straffreiheit zugebilligt werden. Mehr als eine nach der Selbstanzeige den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung des von ihm jeweils geschuldeten Abgabenbetrages sei vom Täter eines Finanzvergehens zur Erwirkung der Strafaufhebung nach § 29 Abs. 2 leg.cit. nicht zu verlangen (VwGH 24.2.2004, 2000/14/0020).

Hinsichtlich Schadensgutmachung sah § 29 Abs. 2 FinStrG a. F. vor, dass diese entsprechend den Abgaben- oder Monopolvorschriften zu erfolgen hat. Dies wurde von der Judikatur derart interpretiert, dass beispielsweise im Insolvenzfall (mit Restschuldenbefreiung) häufig keine oder lediglich eine geringfügige Schadensgutmachung erforderlich ist. Ein Unterbleiben der Zahlung kann im Hinblick auf insolvenzrechtliche Gläubigerschutzbestimmungen für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige auch dann unschädlich sein, wenn die Zahlungsfrist vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens abgelaufen ist (VwGH 20. 10. 2009, 2005/13/0181).

Allerdings wurde die Entrichtung der von der Selbstanzeige betroffenen Abgaben gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG idF BGBI. I Nr. 104/2010 neu geregelt. Gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG in der Fassung der ab 1.1.2011 anzuwendenden Finanzstrafgesetznovelle 2010 sind die Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung binnen Monatsfrist zu entrichten, wobei auch nach wie vor Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) von höchstens zwei Jahren gewährt werden könnten.

Bei den verfahrensgegenständlichen Tatzeiträumen, die vor der Finanzstrafgesetznovelle 2010 liegen, ist zwar prinzipiell ein Günstigkeitsvergleich (§ 4 Abs. 2 FinStrG) vorzunehmen. Dazu ist jedoch festzustellen, dass die Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund bei Prüfung der Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des Täters bzw. Anzeigers zu beeinflussen vermag, wenn das die Strafaufhebung aktualisierende Fristende einer in Anspruch genommenen Zahlungserleichterung auf einen Zeitpunkt fällt, zu dem die jeweilige Norm noch gilt.

Wie oben unter Punkt c) ausgeführt ist die Nachfrist zur Entrichtung am 11. März 2011 abgelaufen. Das Sanierungsverfahren wurde erst am 6. Mai 2011 eröffnet. Nach Ablauf der bis 11. März 2011 bestehenden Zahlungsfrist wurde die Gutschrift von € 97.925,50 für die Umsatzsteuervoranmeldungen 12/2010 erst mit der Berufung vom 18. März 2011 gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 11-12/2010 beantragt. Damit war jedoch die Zahlungskette für die Zahlungserleichterung unterbrochen. Eine Entrichtung innerhalb der Nachfrist bis 11. März 2011 ist nicht erfolgt.

Die Finanzstrafgesetznovelle 2010 ist mit 1. Jänner 2011 in Kraft getreten, somit zu einem Zeitpunkt, als die Selbstanzeige vom 11. Mai 2010 "nach der alten Rechtslage" unter Berücksichtigung insolvenzrechtlicher Bestimmungen noch keine strafbefreiende Wirkung erzielen hätte können (siehe Schrottmaier, Selbstanzeige, RZ 615).

Zusammenfassend kann der Selbstanzeige vom 11. Mai 2010 für die Umsatzsteuervorauszahlungen April bis Juli und September bis Dezember 2009 sowie Jänner und Februar 2010 mangels fristgerechter Entrichtung im Sinne der Finanzstrafgesetznovelle 2010 die strafbefreiende Wirkung nicht zuerkannt werden.

e) Weiteres Ansuchen um Zahlungserleichterung vom 16. Juni 2010

Gemäß § 56 Abs. 2 FinStrG gelten für Anbringen, Niederschriften, Aktenvermerke, Vorladungen, Erledigungen, Fristen sowie Zwangs- und Ordnungsstrafen, soweit dieses Bundesgesetz nicht anderes bestimmt, die Bestimmungen des 3. Abschnittes der Bundesabgabenordnung (BAO) sinngemäß.

Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß § 86a Abs. 1 BAO können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann zugelassen werden, dass sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Beförderung einer Sendung durch die Post auf Gefahr des Absenders erfolgt. Die Beweislast für das Einlangen des Schriftstückes bei der Behörde trifft den Absender. Dafür reicht der Beweis der Postaufgabe nicht (vgl VwGH vom 15. Februar 2006, 2002/13/0165). Für die Übermittlung im Wege des Telefax gilt nichts anderes (VwGH 1.3.2007, 2005/15/0137).

Vom Verteidiger wurde in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass ein weiteres Ansuchen um Zahlungserleichterung vom 16. Juni 2010 vom Finanzamt bisher nicht erledigt wurde und daher die Zahlungsfrist noch offen wäre.

Aus dem Strafakt (siehe AS 209) ist dazu zu ersehen, dass ein weiteres Ansuchen um Zahlungserleichterung vom 16. Juni 2010 für den aushaftenden Rückstand von € 70.420,09 zuzüglich des Betriebsprüfungsergebnisses von € 83.925,50 (und andere Abgaben) vorab per Fax und eingeschrieben eingebracht worden sein soll.

Laut Auskunft des Finanzamtes werden einlangende Ansuchen um Zahlungserleichterung in der Regel am Abgabenkonto des Pflichtigen angemerkt und danach einer Erledigung zugeführt. Explizit wird festgehalten, dass ein Ansuchen vom 16. Juni 2010 vom Finanzamt weder angemerkt noch erledigt wurde.

Ein Einschreiter, der einen Schriftsatz an die Behörde mittels Telekopierer abgesendet hat, hat sich zu vergewissern, ob die Übertragung erfolgreich durchgeführt worden

ist (VwGH 15.1.1997, 97/07/0179; VwGH 15.9.2011, 2009/09/0133). Dazu wäre es erforderlich gewesen, den Sendebericht zur Überprüfung der fehlerfreien Übermittlung zu kontrollieren (vgl. VwGH 22.2.2006, 2005/09/0015) und im Falle einer Fehlermeldung die Mindestangaben-Anmeldung neuerlich abzusenden (VwGH 21.12.2011, 2008/08/0201).

Zur Prüfung des Beschwerdevorbringens wurde der steuerliche Vertreter ersucht, entsprechende Nachweise für die Übermittlung des weiteren Ratenansuchens vorzulegen. Mit Schreiben vom 10. September 2014 wurde sowohl das Original des damaligen an das Finanzamt gerichteten Fax samt Sendebestätigung (Sendung wurde als OK bestätigt) als auch das Original-Postbuch der Kanzlei vom 17. Juni 2010 (aus dem eine Liste von eingeschriebenen Briefe an diverse Empfänger, darunter auch das angesprochene Ratenansuchen vom 16. Juni 2010 an das Finanzamt Wien 8/16/17, Sendungsnummer RO) vorgelegt.

Aufgrund der im Original vorgelegten Unterlagen konnte anhand der Sendungsnummer beim Finanzamt eruiert werden, dass das Ratenansuchen vom 16. Juni 2010 per eingeschriebenem Brief am 18. Juni 2010 beim Finanzamt eingebracht wurde. Außer Streit steht, dass dieses Ansuchen keiner Erledigung zugeführt wurde.

In diesem Sinne stand dem Beschuldigten auch nach Ablauf der mit 11. März 2011 endenden Nachfrist – in Verbindung mit dem abgewiesenen Ansuchen um Zahlungserleichterung vom 11. Mai 2010 – aufgrund des nach wie vor unerledigten Ratenansuchens vom 16. Juni 2010 noch die Zahlungsfrist offen.

Wird nach Einbringung eines Ratenansuchens für die von einer Selbstanzeige umfassten Abgaben noch vor bescheidmäßiger Erledigung dieses Ansuchens ein weiteres Ratenansuchen für die selben (von der Selbstanzeige umfassten) Abgaben eingebracht und dieses weitere Ratenansuchen datumsmäßig im Abweisungsbescheid des ersten Ansuchens nicht erwähnt, bleibt die Zahlungsfrist zur Erlangung der strafbefreienden Wirkung aufgrund des zweiten unerledigten Ratenansuchens noch offen.

Durch die Anerkennung der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung 12/2009 durch das Finanzamt am 21. Juli 2011 gilt der strafbestimmende Wertbetrag zur Gänze als entrichtet, sodass im Lichte der obigen Ausführungen von einer fristgerechten vollständigen Schadengutmachung auch im Sinne des § 29 FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 2010 auszugehen ist. Der Beschwerde war daher hinsichtlich der von der Selbstanzeige erfassten Abgaben statzugeben und das Finanzstrafverfahren insoweit gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Umsatzsteuervoranmeldung 12/2007:

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bereits dann bewirkt, wenn Umsatzsteuervorauszahlungen ganz oder teilweise bis zum Fälligkeitstag nicht entrichtet wurden.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt.

Aus dem Akt ist zu ersehen, dass der Beschuldigte für den belangten Verband für das Jahr 2007 eine Jahresumsatzsteuererklärung abgegeben hat, aus der sich im Verhältnis zu den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen 1-11/2007 eine Nachforderung in Höhe von € 1.935,00 ergeben hat. Für Dezember 2007 wurde keine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht oder eine Umsatzsteuervorauszahlung entrichtet. In objektiver Hinsicht scheint somit das Tatbild einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt.

Im angefochtenen Erkenntnis wurde diese Offenlegung in der Jahresumsatzsteuererklärung 2007 unter gleichzeitiger zeitgerechter Entrichtung der Nachforderung zwar für die GmbH als strafbefreiende Selbstanzeige anerkannt, jedoch mangels darin enthaltener dem § 29 Abs. 5 FinStrG entsprechender Täterbenennung nicht für den Beschuldigten.

In der Beschwerde wird dagegen vorgebracht, dass die eingereichte Jahresumsatzsteuererklärung 2007 sowohl für den belangten Verband als auch für den Beschuldigten als einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer der Ein-Mann-GmbH als Selbstanzeige anzusehen sei und Straffreiheit für beide vorliege, da der Betrag von € 1.935,00 innerhalb der Monatsfrist des § 210 Abs. 4 BAO entsprechend den Abgabenvorschriften (mit Überweisungen vom 6.10.2008 und 11.10.2008) entrichtet worden sei. Konsequenterweise kämen als Täter nur die GmbH als auch der Beschuldigte in Frage. Somit liege der Paradefall einer konkludenten Selbstanzeige vor, bei der gar keine andere Deutungsmöglichkeit bestehe.

Diesem Beschwerdevorbringen ist zu erwideren, dass im gegenständlichen Fall für die G kommentarlos und ohne weitere Angaben für das Finanzamt eine Jahresumsatzsteuererklärung 2007 eingereicht wurde, worin eine noch nicht entrichtete Zahllast ausgewiesen war.

Soweit in der Beschwerde argumentiert wird, eine strafbefreiende Wirkung der (hypothetischen) Selbstanzeige müsse nicht nur für die (hypothetische) Anzeigerin, die G, sondern in weiter Auslegung auch für den Beschuldigten als alleinigen Geschäftsführer der Ein-Mann-GmbH und daher alleinigen abgabenrechtlichen Verantwortlichen gelten, ist zu entgegnen, dass selbstredend die eine schwerwiegende Ausnahme in der

Strafverfolgung schaffende Norm des § 29 FinStrG einer in Richtung Rechtsanalogie gehenden weiten Auslegung einer allgemeinen Straffreiheit nicht zugänglich ist. Der Anzeiger wurde ausdrücklich privilegiert, weil verhindert werden soll, dass einer von ihm für sich selbst verfassten Strafanzeige mangels irrtümlich unterlassener Benennung seiner eigenen Person für niemanden, auch nicht für den Anzeiger selbst strafbefreiende Wirkung entstehen würde (siehe dazu die erläuternden Bemerkungen in der Regierungsvorlage zur FinStrG-Novelle 2010: "Mit der Ergänzung des Abs. 5 soll klargestellt werden, dass eine Selbstanzeige für den Anzeiger selbst wirksam ist. Dies erscheint angesichts einer sich abzeichnenden Judikatur des UFS erforderlich, der die Täternennung auch für den Anzeiger selbst verlangt.").

§ 29 Abs. 5 FinStrG formuliert ausdrücklich: "Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und die Personen, für die sie erstattet wird." Wäre mit der Straffreiheit einer Selbstanzeige für den Anzeiger auch automatisch eine Straffreiheit für dritte Personen verbunden, die als Täter des angezeigten Finanzvergehens in Betracht kommen, bedürfte das FinStrG nicht des Gebotes, dass solche Personen ausdrücklich zu benennen sind, falls deren Straffreiheit gewünscht wird.

Soweit weiters sogar argumentiert wird, die (hypothetische) Selbstanzeige der G wäre konkludent zu Gunsten des Beschuldigten erstattet worden, weil nur dieser als Alleingeschäftsführer für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Bestimmungen der GmbH verantwortlich gewesen sein könne, sodass eine Selbstanzeige zugunsten anderer physischer Personen als den Beschuldigten gar nicht in Betracht komme, ist anzumerken, dass eine stillschweigende, konkludente Erklärung wohl das Gegenteil einer vom Gesetz geforderten ausdrücklichen Benennung des von der Selbstanzeige Begünstigten wäre und im Übrigen wohl schon deswegen nicht nachvollziehbar wäre, weil der Umstand, dass jemand aufgrund der einschlägigen Bestimmungen des Gesellschaftsrechtes für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen einer GmbH allein verantwortlich wäre, eben nicht auch bedeutet, dass gerade er allein als Täter der angezeigten Finanzvergehen in Betracht käme: Umsatzsteuervoranmeldungen und Selbstbemessungsabgaben könnten durch das Einwirken aller möglichen anderen Personen als der des Geschäftsführers (beauftragter Buchhalter, Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei etc.) verspätet übersendet bzw. entrichtet worden sein.

Die Verwaltungspraxis (laut Beschwerde das BMF) erachtet es oftmals für zulässig, die Einreichung einer Restschuld offen legenden Umsatzsteuerjahreserklärung eines Einzelunternehmers als strafbefreiende Selbstanzeige nach § 29 FinStrG zu werten. Dies widerspricht in dieser Allgemeinheit aber nicht nur dem Erfordernis, dass das Anbringen nach dem objektiven Erklärungswert tatsächlich die Anzeige einer finanzstrafrechtlichen Verfehlung darstellen muss, sondern auch dem eindeutigen gesetzlichen Auftrag, wonach in der Selbstanzeige die Verfehlung in ihrer konkreten Ausformung darzulegen ist und überdies auch diejenige Person, für welche die Anzeige gelten soll, nach Abs. 5 leg.cit. ausdrücklich genannt werden muss (UFS vom 29.04.2010, FSRV/0033-L/09). Wie bereits erwähnt ist die Bestimmung des § 29 FinStrG als Ausnahmeregelung eng zu

interpretieren; allfällige Mängel gehen zu Lasten des Abgabepflichtigen (vgl. OGH 5.12.1996, 15 Os 97/96; VwGH 20.9.2006, 2006/14/0046).

Selbst wenn man akzeptieren wollte, dass die eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung im Abgabenverfahren ein finanzstrafrechtliches Anbringen einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG bilden könnte, kann der kommentarlos übermittelten Umsatzsteuererklärung für ein Veranlagungsjahr mangels einer auch nur ansatzweisen Offenlegung der für die eingetretene Verkürzung bedeutsamen Umstände nicht die Wirkung einer Selbstanzeige zuerkannt werden.

Darüber hinaus mangelte es der Jahresumsatzsteuererklärung 2007 an der Benennung derjenigen Person, für welche die Selbstanzeige (auch) gelten sollte. Auch bei einem Einzelunternehmer ist nicht von vornherein undenkbar, dass die Verantwortung für die Übersendung ordnungsgemäßer Voranmeldungen nicht bei diesem, sondern bei einer anderen Person gelegen ist, welche für ihn die Voranmeldungen erstellt hat (vgl. VwGH 27.2.2002, 2001/13/0297 zu einem Alleingesellschafter). Die physische Person, für welche die Selbstanzeige gelten soll, ist daher klar zu benennen.

Die Benennung des Personenkreises, für den Selbstanzeige erstattet wird, hat ausdrücklich und in der Selbstanzeige zu erfolgen. Eine bloße Erschließbarkeit des Täters ist nicht ausreichend (Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG Bd 1⁴, § 29 Rz. 24 4. Absatz).

Der Jahresumsatzsteuererklärung 2007 konnte daher für den Beschuldigten nicht als Selbstanzeige gewertet werden.

Aus dem Veranlagungsakt sind keine Hinweise zu entnehmen, ob die in der Jahresumsatzsteuererklärung 2007 dokumentierten Umbuchungen, erstmaligen Buchungen und Ergänzungen ausschließlich den Tatzeitraum Dezember 2007 betroffen hätten. Vielmehr ist aus dem Abgabenkonto zu ersehen, dass für die G für die diversen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume z.B. 9-11/2006 oder 1-11/2007 jeweils Nullmeldungen abgegeben und erst in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung die tatsächlichen Jahresumsätze gemeldet wurden. Diese Vorgangsweise hat für das Jahr 2006 zu einer Nachforderung von € 13.322,17 bzw. für das Jahr 2007 zur hier gegenständlichen Nachforderung von € 1.935,00 geführt. Diese Praxis der Nullmeldungen wurde im Übrigen auch für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 1-7 und 9/2008 beibehalten. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass allfällige Abgabenhinterziehungen der Jahre 2006 oder 2008 nicht Gegenstand des Verfahrens sind.

Aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und aus dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip ergibt sich, dass die Beweislast die Behörde trifft. Allfällige Zweifel daran, ob eine Tatsache als erwiesen angenommen werden kann oder nicht, kommen im Finanzstrafverfahren dem Beschuldigten zugute (VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060).

Zusammenfassend ist daher schon objektiv eine Zuordnung der (allfälligen anteiligen) Verkürzung auf den hier angeschuldeten Tatzeitraum Dezember 2007 nicht möglich, sodass ein entsprechender strafbestimmender Wertbetrag für die Strafbemessung nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit berechnet werden kann.

Bei dieser Sach- und Rechtslage war mangels gesicherter objektiver Tatseite im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten das Finanzstrafverfahren auch für eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG von € 1.935,00 für Umsatzsteuervoranmeldung 12/2007 gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die hier zu beurteilenden Rechtsfragen sind in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (auf die oben angeführte Judikatur wird verwiesen) eindeutig gelöst.

Wien, am 14. Oktober 2014