



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0075-W/05

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 20. Juni 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. Februar 2005, SpS, nach der am 17. Jänner 2006 in Anwesenheit der Beschuldigten, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Berufung wird der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses dahingehend berichtigt, dass die verhängte Geldstrafe als Zusatzstrafe (§ 21 Abs. 3 FinStrG) zum Straferkenntnis des Finanzamtes Baden als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 12. September 2002, StrafNr. X, anzusehen ist.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 25. Februar 2005, SpS, wurde die Berufungswerberin (Bw.) der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil sie

als Abgabepflichtige vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von den § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2001 in Höhe von € 23.515,55 bewirkt und dies nicht nur möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 6.800,00 und eine an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 17 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, die Bw. bringe als Steuerberaterin ein monatliches Nettoeinkommen von ca. € 2.000,00 bis € 3.000,00 ins verdienen. Sie gebe an, über eine Liegenschaft zu verfügen, der Wert könne derzeit nicht festgestellt werden. Die Bw. sei ledig, habe keine Sorgepflichten und weise eine einschlägige finanzbehördliche Vorverurteilung auf. Zuletzt sei sie durch das Erkenntnis des Einzelbeamten vom 12. September 2002 wegen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von € 3.750,00 und im Fall der Uneinbringlichkeit zu einer 25 tägigen Ersatzfreiheitsstrafe verurteilt worden. Das Erkenntnis sei am 17. Februar 2003 rechtskräftig geworden.

Die Bw. sei vom Beruf Steuerberaterin und auch für sämtliche ihrer eigenen steuerlichen Agenden allein verantwortlich. Für die Monate März, April und Mai 2001 habe sie es unterlassen, trotz Kenntnis ihrer diesbezüglichen steuerlichen Verpflichtungen Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten. Sie habe gewusst, dass durch ihr Verhalten Umsatzsteuervorauszahlungen verkürzt würden. Die Abgabenbehörde habe am 13. September 2001 die entsprechende Zahllast im Schätzungswege festgesetzt.

Im Übrigen habe es die Bw. auch für die weiteren Monate des Jahres 2001 unterlassen, die Umsatzsteuervorauszahlungen in korrekter Höhe zu entrichten bzw. in korrekter Höhe zu melden. Die Abfuhrdifferenzen seien von ihr mit Selbstanzeige bekannt gegeben worden, die Differenz sei im Zuge der Betriebsprüfung festgesetzt und mit Bescheid vom 23. Jänner 2003 nachgefordert worden. Auch bezüglich dieser Abfuhrdifferenzen habe die Bw. in den jeweiligen Monaten gewusst, dass sie durch ihr Verhalten die Umsatzsteuervorauszahlungen verkürze. Es könne nicht festgestellt werden, dass sich der Vorsatz auf Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG richte.

Der Schaden sei zwischenzeitig größtenteils gutgemacht.

Bezüglich der nicht abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März, April und Mai 2001 habe sich die Bw. nicht schuldig bekannt und darauf verwiesen, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen rechtzeitig der Abgabenbehörde gemeldet worden seien. Dies sei einerseits durch Übersendung des (nicht einbezahlten) Zahlscheines oder durch die Übersendung der Voranmeldungen geschehen, sie könne nicht erklären, weshalb diese Voranmeldungen beim Finanzamt nicht angekommen seien. Zur Bekräftigung ihrer Behauptung habe die Bw. am 25. Februar 2005 dem Spruchsenat Kopien ihres Postbuches vorgelegt. Bei diesen Kopien handle es sich um Kopien von computergeschriebenen Seiten, die offenbar aus einem Aktenordner entnommen worden seien. Aus nicht erklärten Gründen sei die Ausgangspost erst ab Juli 2001 durchnummeriert worden. Aus dem Auszug "Ausgangspost 18. Juni 2001" stehe unter anderem geschrieben: "Finanzamt Baden – Name der Bw. – UVA 04/2001". Diese vorgelegte Kopie bzw. dieser Auszug aus dem "Postbuch" sei für den Spruchsenat keinesfalls beweiskräftig, zumal die genannte Eintragung nicht in einem chronologisch geordneten Buch aufscheine, sondern möglicherweise im Nachhinein von der Bw. verfasst worden sei. Im Übrigen sei nicht ausschließbar, dass es in einzelnen Monaten zu einem Versagen der Post komme, es widerspreche jedoch der Lebenserfahrung, dass in drei aufeinander folgenden Monaten ausgerechnet die Umsatzsteuervoranmeldungen der Bw. aus unerfindlichen Gründen nicht beim Finanzamt eingelangt seien. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Bw. vorsätzlich, ja sogar wissentlich die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. bewusst die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen unterlassen habe.

Die nicht korrekte Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die übrigen Monate des Jahres 2001 sei von der Bw. zugestanden worden und sei die objektive Tatseite im Grunde genommen unbestritten. Dies werde auch durch die Selbstanzeige dokumentiert. Diese Selbstanzeige sei am 6. Dezember 2002 eingebracht und dazu erläuternd vorgebracht worden, dass Zahlungen, welche von im Spruchsenatserkenntnis namentlich genannten Firmen direkt an das Finanzamt gegangen seien und in den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen nicht erfasst worden seien. Weiters habe sich aus der Selbstanzeige ergeben, dass sich für Jänner 2001 eine Differenz in der Berechnung der Umsatzsteuer ergeben habe und bisher S 590.650,00 nicht mittels Umsatzsteuervoranmeldungen gemeldet und entrichtet worden seien.

Die Bw. habe jedoch in der Verhandlung vor dem Spruchsenat darauf verwiesen, dass ihre Selbstanzeige rechtzeitig gewesen sei und aufgrund auch umgehender Entrichtung strafbefreiende Wirkung entfalte. Dem sei entgegen zu halten, dass die Selbstanzeige erst während laufender Prüfung eingelangt sei. Die Betriebsprüfung sei für den Prüfungszeitraum

1997 bis 1999 angesetzt und am 25. September 2002 auf die Jahre 2000 und 2001 ausgedehnt worden. Auch wenn die Bw. eine Selbstanzeige zu Beginn der Prüfung angekündigt habe, sei diese nicht rechtzeitig, weil die Selbstanzeige nur dann einen besonderen Strafaufhebungsgrund darstelle, wenn "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" (§ 29 Abs. 2 FinStrG). Eine bloße Ankündigung der Selbstanzeige reiche nicht aus.

Die Wissentlichkeit der Bw. im Bezug auf das verfahrensgegenständliche Verhalten ergebe sich daraus, dass die Bw. aufgrund ihrer Tätigkeit als Steuerberaterin und aufgrund der in der Vergangenheit gleich gelagerten Finanzvergehen eingehende Kenntnisse auf dem Gebiet des Steuerrechtes besitze und sie trotzdem ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht ausreichend nachgekommen sei. Daran ändere auch die Aussage der Bw. nichts, wonach sie durch die schwere Erkrankung ihrer Mutter private Probleme gehabt habe, schließlich habe sie diese Erkrankung der Mutter bereits bei Unregelmäßigkeiten der Umsatzsteuervorauszahlungen im Jahr 1999 als Grund für ihr Verhalten genannt. Von ihr als Steuerberaterin sei ein abgabenrechtliches Verhalten auch bei privaten Problemen, überhaupt wenn sie schon mehrere Jahre andauerten, zu erwarten.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages sei unbestritten, sie ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes.

Rechtlich ergebe sich daraus, dass die Bw. sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten habe. Wie bereits ausgeführt, entfalte die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den Beitrag zur Wahrheitsfindung (Selbstanzeige), die großteilige Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen die einschlägigen Vorverurteilungen.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenat richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw. vom 20. Juni 2005, mit welcher beantragt wird, im Berufswege das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufzuheben und die Meldung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate März, April und Mai 2001 bzw. auch die Selbstanzeige zu würdigen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat legte die Bw. eine schriftliche Ergänzung der Berufung vom 16. Jänner 2006 vor, in welcher ausgeführt wird, als

Nachweis für die Weiterleitung der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April, Mai und Juni 2001 sei auf das dem Spruchsenat vorgelegte Postbuch verwiesen worden. Diese werde im Sekretariat geführt, die Bw. habe darauf keinen Einfluss.

Bis Juli 2001 sei keine Nummerierung der Ausgangspost erfolgt, diese sei bis dahin nur aufgelistet worden.

Handschriftliche Ergänzungen im Postbuch - ebenso vom Sekretariat veranlasst – seien auch möglich. Die Post werde grundsätzlich nicht eingeschrieben aufgegeben, erfolge eine eingeschriebene Briefsendung, werde der Aufgabeschein im Postbuch angeheftet. Vorgelegt werde nochmals das Postbuch für 16. Mai 2001, 18. Juni 2001 und 16. Juli 2001.

Gleichzeitig werde die Richtigkeit der Angaben des Postbuches von der seit 1994 in der Kanzlei beschäftigten Angestellten F. bestätigt. Ein diesbezügliches Schreiben der Kanzleiangestellten wurde vorgelegt.

Das Postbuch werde in der Wiese geführt, dass täglich die Ausgangspost im Ausgangsbuch erfasst werde. Eine chronologische Erfassung sei gegeben, da dieses Postbuch laufend und nicht auszugsweise geführt werde.

Auch werde für 2006 beginnend mit 2. Jänner 2006 das Postbuch vorgelegt, an der Nummerierung sei nunmehr die Lückenlosigkeit nachgewiesen.

Unter Würdigung des Postbuches sowie der Bestätigung der Kanzleiangestellten F. und auch der Selbstanzeige werde beantragt, vorliegendes Straferkenntnis aufzuheben bzw. das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG einzustellen.

Ausgehend von den Vorverurteilungen und der Kenntnis der Gesetzeslage sei die Bw. sehr wohl bemüht gewesen, dem Finanzamt die Umsatzsteuervoranmeldungen vorzulegen, da durch die Vorlage der Umsatzsteuervoranmeldungen ein solches Finanzstrafverfahren zu vermeiden sei, die damit verbundenen Unannehmlichkeiten und auch die Entrichtung einer Strafe.

Die bei Prüfungsbeginn abgegebene Selbstanzeige habe gleichzeitig einen Schutz gegen ein Finanzstrafvergehen dargestellt. Die dem Finanzamt für 2001 vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen basierten auf Forderungseingängen auf dem Bankkonto der Bw. Soweit Zahlungen direkt an die Finanzbehörde erfolgt seien, seien diese in den Umsatzsteuervoranmeldungen nicht erfasst gewesen.

Ausgehend von den vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen sei dem Finanzamt eine Umsatzsteuer 2001 in Höhe von rund S 420.000,00 gemeldet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefall 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 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.

Abs. 3: 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.

Abs. 5: Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

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

§ 21 Abs. 3 FinStrG: Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft ist, wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft, für das er nach der Zeit der Begehung schon in einem früheren Verfahren hätte bestraft werden können, so ist eine Zusatzstrafe zu verhängen. Diese darf das Höchstausmaß der Strafe nicht übersteigen, die für die nun zu bestrafende Tat angedroht ist. Die Summe der Strafen darf jeweils die Strafen nicht übersteigen, die nach den Abs. 1 und 2 zulässig und bei gemeinsamer Bestrafung zu verhängen wären.

Mit Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 13. September 2001 wurden die Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate März, April und Mai 2001 im Schätzungswege mit jeweils S 36.000,00 (entspricht € 2.616,22) festgesetzt, da bis zu diesem Zeitpunkt weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch entsprechende Vorauszahlungen an Umsatzsteuer durch die Bw. entrichtet wurden.

Dem Vorbringen der Bw., sie habe die Umsatzsteuervorauszahlungen März bis Mai 2001 durch Übersendung nicht einbezahlter Zahlscheine oder durch Übersendung der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldung zumindest rechtzeitig gemeldet und sie könne sich nicht erklären, weshalb diese Meldungen nicht beim Finanzamt angekommen seien wurde seitens des Spruchsenates kein Glauben geschenkt. Zur Begründung führt dazu der Spruchsenat aus, dass es sich bei den von der Bw. dem Spruchsenat vorgelegten Kopien ihres Postausgangsbuches um Kopien von computergeschriebenen Seiten handle, die offenbar aus einem Aktenordner entnommen wurden. Aus nicht erklärten Gründen sei die Ausgangspost erst ab Juli 2001 durchnummeriert aufgezeichnet worden. Diese vorgelegten Kopien erschienen dem Spruchsenat keinesfalls beweiskräftig, zumal die genannte Eintragung nicht in einem chronologisch geordneten Buch aufscheine, sondern möglicherweise im Nachhinein durch die Bw. verfasst worden seien. Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde erster Instanz widerspräche es der Lebenserfahrung, dass in drei aufeinander folgenden Monaten ausgerechnet die Umsatzsteuervoranmeldungen der Bw. aus unerfindlichen Gründen nicht beim Finanzamt eingelangt seien. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Bw. vorsätzlich, ja sogar wissentlich die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen unterlassen habe.

Dieser Beweiswürdigung des Spruchsenates schließt sich der Berufungssenat inhaltlich an, da diese schlüssig ist, logischen Denkgesetzen entspricht und das Vorbringen der Bw. und ihrer Angestellten F. hinsichtlich der rechtzeitigen Meldung dieser Umsatzsteuervorauszahlungen auch noch aus folgenden weiteren Gründen nicht glaubhaft erscheint: Im gegenständlichen Finanzstrafverfahren hat die Bw. im Rahmen ihrer Beschwerde gegen den Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 11. Juni 2003 (ergänzt aufgrund eines Mängelbehebungsauftrages mit Schreiben vom 22. August 2003) eingewendet, dass die Umsatzsteuervorauszahlung März 2001 fristgerecht gemeldet worden sei. Hinsichtlich der Monate April und Mai 2001 wurde im Rahmen des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens vorerst eine fristgerechte Meldung gar nicht behauptet, eine derartige Behauptung wurde erst im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 14. Jänner 2005 aufgestellt. Der Wahrheitsgehalt der Aussagen der Bw. lässt sich nach Ansicht des Berufungssenates auch daran messen, dass sie im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 25. Februar 2005 zu Protokoll gegeben hat, in allen Monaten des Jahres 2001 die Umsatzsteuer zeitgerecht gemeldet zu haben, obwohl nach der Aktenlage auch für den Monat September 2001 eine derartige Meldung zweifelsfrei nicht erfolgt ist, was durch die Bw. auch im Rahmen ihrer Selbstanzeige vom 6. Dezember 2002 schließlich selbst einbekannt wurde.

Selbst wenn man den von der Bw. zum Nachweis der zeitgerechten Meldung der Umsatzsteuervorauszahlungen März bis Mai 2001 vorgelegten Unterlagen glauben schenken würde, so wäre für sie für die Monate März und April 2001 deswegen nichts gewonnen, weil aus diesen Unterlagen hervorgeht, dass die Umsatzsteuervoranmeldung im März 2001 am 16. Mai 2001 (um einen Tag verspätet) und die Umsatzsteuervoranmeldung April 2001 am 18. Juni 2001 (ebenfalls um einen Tag nach dem gesetzlichen Termin) abgegeben worden sei. Somit wäre selbst nach diesem Sachverhaltsvorbringen der Bw. hinsichtlich der Monate März und April 2001 der objektive Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt.

Wie bereits erwähnt, geht jedoch der Berufungssenat aus den obgenannten Gründen von einer nicht zeitgerechten Meldung der Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate März, April und Mai 2001 aus, zumal es nahezu denkmöglich und auch völlig der Erfahrung des täglichen Lebens widersprechend ist, dass drei aufeinander folgende Umsatzsteuervoranmeldungen ein und derselben Abgabepflichtigen bei tatsächlicher Postaufgabe nicht bei der Abgabenbehörde einlangen. Diese Meinung wird durch das dargestellte widersprüchliche Vorbringen der Bw. noch zusätzlich bestärkt.

Nachdem die Bw. am 22. Oktober 2002 die Ausdehnung einer bereits am 8. April 2002 begonnenen Betriebsprüfung (ursprünglicher Prüfungszeitraum 1997 bis 1999) auf Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2000 und 2001 mit eigenhändiger Unterschrift auf dem Prüfungsauftrag zur Kenntnis genommen hatte, brachte sie am 6. Dezember 2002 eine Selbstanzeige folgenden Inhaltes ein:

"Im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuererklärung für 2001 wurde festgestellt, dass Zahlungen, welche von der Fa.M-GmbH bzw. Fa.D-GmbH direkt an das Finanzamt Baden erfolgten, in der Umsatzsteuervoranmeldung nicht erfasst waren, ebenso die Umsatzsteuer 09/2001 sowie eine Differenz im Jänner 2001.

Laut Buchhaltung ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast 2001 in Höhe von S 590.615,00, für den Differenzbetrag zu den gemeldeten unverbuchten Umsatzsteuervoranmeldungen erstatte ich Selbstanzeige. Gezeichnet die Bw."

Seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde dieser Selbstanzeige zu Recht keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt, da diese als verspätet im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG anzusehen ist. Entsprechend dieser Bestimmung ist bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer Prüfungshandlung spätestens bei Beginn dieser Amtshandlung zur Erlangung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige einzubringen. Dazu ist aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ersichtlich, dass bezüglich der hier in Rede stehenden Umsatzsteuer 2001 bereits am 23. Oktober 2003

Prüfungshandlungen gesetzt wurden. Zu Recht hat der Spruchsenat im erstinstanzlichen Erkenntnis festgestellt, dass die Ankündigung einer Selbstanzeige vor Prüfungsbeginn und deren spätere Einbringung nach Beginn der Amtshandlung bei einem Vorsatzdelikt nicht zur Erlangung der Straffreiheit ausreicht.

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 16. Jänner 2003 wurde schließlich die Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2001 abgeschlossen. Über die nicht gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate März bis Mai 2001 in Höhe des im Schätzungswege festgesetzten Betrages von in Summe S 108.000,00 hinaus wurde im Rahmen dieser Betriebsprüfung unter Textziffer 22 festgestellt, dass weitere Abfuhrdifferenzen zwischen den von der Bw. aufgezeichneten und am Abgabenkonto tatsächlich verbuchten Umsatzsteuervorauszahlungsbeträgen in Höhe von S 215.581,00 im Jahr 2001 aufgetreten sind.

Die seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz festgestellte Gesamtverkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 2001 in Höhe von € 23.515,55 (S 323.581,00) kann daher als bedenkenlos erwiesen angenommen werden. Dazu wird auch auf die im gegenständlichen Finanzstrafverfahren ergangene Beschwerdeentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. Februar 2004, FSRV, zu Spruchpunkt II und die diesbezüglichen Feststellungen zur objektiven Tatseite verwiesen.

Im Bezug auf die subjektive Tatseite geht der Berufungssenat davon aus, dass die Bw., eine versierte Steuerberaterin, ihre eigenen steuerlichen Verpflichtungen hinsichtlich der richtigen und zeitgerechten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und zur termingerechten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen ohne jeden Zweifel genau gekannt hat. Darauf weist eindeutig auch eine einschlägige Vorstrafe wegen des Finanzvergehens der Abgabehinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hin. Mit Erkenntnis der Einzelbeamtin des Finanzamtes X. als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. September 1999 wurde die Bw. nämlich wegen Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate April, Juni und Juli 1993, September 1994 und Februar, März, Mai, Juli, August und Oktober 1997 zu einer Geldstrafe von S 90.000,00 (40 tägige Ersatzfreiheitsstrafe) rechtskräftig verurteilt. Diese Geldstrafe hat sie auch am 13. September 2001 bezahlt. Diese Vorstrafe konnte sie nicht davon abhalten, die Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Jänner bis Dezember 2001 entweder nicht zeitgerecht (und zwar für die Monate März, April, Mai und September 2001) oder in zu geringer Höhe abzugeben und auf die entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen nicht pünktlich bis zum Fälligkeitstag zu entrichten.

Hinsichtlich der mit Selbstanzeige vom 6. Dezember 2002 offen gelegten und in der Folge durch die Betriebsprüfung mit Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 23. Jänner 2003 festgesetzten, nicht im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2001 offen gelegten Umsatzsteuerbeträge (Abfuhrdifferenzen laut Textziffer 22 des Betriebsprüfungsberichtes vom 16. Jänner 2003) hat die Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 14. Jänner 2005 ein Schuldeinbekenntnis im Sinne der Anschuldigung abgegeben.

Wie zur objektiven Tatseite festgestellt, geht der Berufungssenat davon aus, dass die Bw. auch die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März bis Mai 2001 nicht zeitgerecht bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen abgegeben hat. Völlig unbestritten blieb im gegenständlichen Finanzstrafverfahren die Tatsache, dass diese Vorauszahlungen auch nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet wurden. Stellt man der letztlich im Zuge der Betriebsprüfung festgesetzten richtigen Umsatzsteuerzahllast von S 605.013,00 die von der Bw. nicht entsprechend der Bestimmung des § 21 UStG gemeldeten bzw. entrichteten Beträge in Höhe von S 323.581,00 gegenüber, so ersieht man, dass mehr als 50 % der geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge nicht ordnungsgemäß im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen offen gelegt bzw. bis zum Fälligkeitstag bezahlt wurden. Diese Größenordnung ist der Bw., einer versierten Steuerberaterin, zu den jeweiligen Tatzeitpunkten mit Sicherheit ins Auge gesprungen. Die weitgehende Vernachlässigung ihrer steuerlichen Verpflichtungen hinsichtlich der ordnungsgemäßen und zeitgerechten Offenlegung der Umsatzsteuervorauszahlungen hat die Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat einbekannt, indem sie vorbrachte, keine Überprüfung dahingehend durchgeführt zu haben, ob die (vorgeblich) abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen tatsächlich in der Folge am Abgabekonto verbucht wurden. Es besteht daher für den Berufungssenat kein Zweifel, dass sie davon gewusst hat, dass die geschuldeten Selbstberechnungsabgaben nicht in voller Höhe einbezahlt bzw. erklärt wurden. Die Ursache bzw. das Motiv für die steuerlichen Verfehlungen der Bw. ist nach Senatsmeinung zweifelsfrei in der schwierigen wirtschaftlichen Situation der Bw. gelegen, welche sich durch hohe Rückstände auf dem Abgabekonto in den jeweiligen Tatzeiträumen dokumentiert. In Anbetracht des dargestellten Gesamtbildes der Verhältnisse kann die Bw. ihr Berufungsvorbringen dahingehend, dass die Beträge laut abgegebener Selbstanzeige aus Zahlungseingängen von Kunden, welche wegen aufrechter Forderungspfändungen direkt auf dem Abgabekonto eingegangen seien, herrührten nicht entschuldigen. Die subjektive Tatseite wurde insoweit auch nicht bestritten, sondern, wie oben ausgeführt, dazu ein Schuldeinbekenntnis vor dem Spruchsenat abgegeben.

Die gegenständliche Berufung enthält keinerlei Einwendungen hinsichtlich der Höhe der vom Spruchsenat festgesetzten Geldstrafe bzw. Ersatzfreiheitsstrafe.

Bedenkt man, dass eine mit dem einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen besonders vertraute Steuerberaterin trotz einer einschlägigen Vorstrafe nicht dazu veranlasst werden konnte, ihre eigenen steuerlichen Verpflichtungen in Bezug auf die zeitgerechte und richtige Offenlegung der Umsatzsteuervorauszahlungen und deren pünktliche Entrichtung einzuhalten, so erscheint die durch den Spruchsenat ohnehin im untersten Bereich des Strafrahmens bemessene Geldstrafe keinesfalls als zu hoch gegriffen. Sie berücksichtigt die eingeschränkte persönliche und wirtschaftliche Situation der Bw. und auch den Umstand, dass sie in den Tatzeiträumen unerwartete Probleme durch die Krankheit ihrer Mutter hatte, ausreichend.

Unter Zugrundelegung einer zumindest teilgeständigen Rechtfertigung der Bw. (auch im Rahmen der Selbstanzeige) und der erfolgten Schadensgutmachung als Milderungsgründe, welchen als erschwerend eine einschlägige Vorstrafe und der oftmalige Tatentschluss durch einen längeren Zeitraum gegenüberstehen, erscheint die erstinstanzlich festgesetzte Geldstrafe tat- und schuldangemessen.

Gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG wäre jedoch die vom Spruchsenat ausgesprochene Geldstrafe richtigerweise als Zusatzstrafe zum Straferkenntnis des Finanzamtes Baden als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 12. September 2002, SN X, zu verhängen gewesen, weil das gegenständliche Finanzvergehen nach der Zeit seiner Begehung schon in diesem früheren Verfahren hätte bestraft werden können. Der Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses war daher insoweit zu berichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Jänner 2006