



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 4

GZ. FSRV/0084-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 4, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen MT, Gastwirtin und Gesellschafterin, geb. 19XX, whft. in P, vertreten durch Mag. Dr. Karl Heinz Berger, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 4910 Ried, Am Burgfried 14, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 3. August 2006 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Braunau Ried Schärching, vertreten durch Hofrat Dr. Johannes Stäudlmayr, vom 6. Juli 2006, SN 041-2006/00066-001,

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben und das gegen die Beschuldigte mit Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 15. März 2006 wegen des Verdachtes, als steuerlich Verantwortliche der Firma TM KEG im genannten Amtsbereich vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate 1-12/2004 iHv. insgesamt 3.379,57 € wissentlich bewirkt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben, eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136 iVm. 157 FinStrG im Grunde des § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis (des Einzelbeamten) vom 6. Juli 2006, SN 041-2006/00066-001, hat das Finanzamt Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz die Berufungswerberin (Bw.) für schuldig erkannt, im Finanzamtsbereich als steuerlich Verantwortliche der Firma TM KEG vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate 1-12/2004 iHv. insgesamt 3.379,57 € wissentlich bewirkt und dadurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über sie gemäß § 33 Abs. 5 iVm. § 41 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 1.800,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 12 Tagen ausgesprochen.

Weiters wurden die (von der Beschuldigten zu tragenden) Kosten des Strafverfahrens gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG (pauschal) mit 180,00 € bestimmt.

In ihrer Begründung verwies die Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe im Wesentlichen darauf, dass laut eingereicherter Jahresumsatzsteuererklärung für 2004 (vgl. Umsatzsteuerbescheid vom 31. Jänner 2006; Nachforderung: 4.316,93 €, Zahlungsfrist: 7. März 2006) die, bereits drei finanzstrafrechtliche Bestrafungen wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG aufweisende und (als Geschäftsführerin bzw. unbeschränkt haftende Alleingesellschafterin) allein für die steuerrechtlichen Belange der abgabenrechtlich von einem bevollmächtigten Wirtschaftstreuhänder vertretenen TM KEG, StNr. 12, zuständige Bw. für die einzelnen Voranmeldungszeiträume (1-12/2004) nicht dem § 21 UStG 1994 entsprechende Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben habe und es dadurch zu einer Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen iHd. im Jahresumsatzsteuerbescheid ausgewiesenen Nachforderung gekommen sei, wobei die Bw. jeweils auch vorsätzlich iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gehandelt habe. Weiters ging das genannte Finanzamt davon aus, dass die von der Beschuldigten am 30. Jänner 2006 eingereichte (richtige und wahrheitsgetreue) Jahresumsatzsteuererklärung 2004 zwar als ordnungsgemäße und rechtzeitige Selbstanzeige iSd. § 29 FinStrG zu qualifizieren, doch eine ebenfalls (zum Vorliegen eines Strafaufhebungsgrundes) erforderliche Entrichtung der verkürzten Abgaben innerhalb der Zahlungsfrist lediglich hinsichtlich eines Teilbetrages von 937,36 € erfolgt sei. So sei, neben einer gemäß den Grundsätzen des § 214 Abs. 1 BAO verrechneten Saldozahlung iHv. 600,00 € vom 20. Februar 2006, zwar am 2. Februar 2006 ein (elektronischer) Umbuchungsantrag hinsichtlich eines zur StNr. 34 (=Abgabenkonto des Ehegatten der Bw., Herr JT, abgabenrechtlich ebenfalls durch den zur StNr. der KEG

ausgewiesenen Wirtschaftstreuhandern vertreten) bestehenden Guthabens iHv. 3.728,39 € zu Gunsten des Abgabekontos 12 eingereicht worden, doch andererseits gleichzeitig mit, ebenfalls elektronisch erteilter, Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 4 BAO die (vorrangige) Tilgung der Umsatzsteuervorauszahlung für 12/2005 zur StNr. 12 (Zahllast: 3.391,03 €; Fälligkeit: 15. Februar 2006; gebucht am 7. Februar 2006) beantragt und von der Abgabenbehörde durchgeführt worden, sodass lediglich ein Teilbetrag von 337,36 € (gemäß § 214 Abs. 1 BAO) auf den ältesten Rückstand (=Umsatzsteuer 2004) verrechnet worden sei. Nachdem die einen Irrtum (hinsichtlich der Verrechnungsweisung) geltend machende Bw. bzw. deren Vertretung innerhalb der Frist des § 214 Abs. 5 BAO auch keinen Antrag auf Berichtigung (der offenbar laut Stellungnahme im Untersuchungsverfahren unrichtigen Verrechnungsweisung) eingebracht hätten, sei eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige jedenfalls nur hinsichtlich eines Teilbetrages von 937,36 € gegeben.

Unter Berücksichtigung der Rückfallsbestimmung des § 41 FinStrG, der, mittlerweile erfolgten, vollständigen Schadensgutmachung sowie der (übrigen) Strafzumessungsgründe des § 23 leg.cit. sei daher auf eine entsprechende Geld- bzw. Ersatzfreiheitsstrafe sowie (gemäß § 185 FinStrG) auf einen entsprechenden Kostenersatz zu erkennen gewesen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die, mit Schriftsatz vom 2. Jänner 2008 (Bekanntgabe eines Vertreterwechsels) ergänzte, fristgerechte Berufung der Beschuldigten vom 3. August 2006, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Unbestritten sei der finanzstrafrechtliche Sachverhalt im Hinblick auf die Verwirklichung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG. Die von der Strafbehörde erster Instanz jedoch im Zusammenhang mit der Selbstanzeige angenommene (teilweise) Nichtentrichtung des Verkürzungsbetrages innerhalb der Frist des § 29 Abs. 2 FinStrG stelle sich letztlich als ein der steuerlichen Vertretung unterlaufener und jedenfalls nicht der Bw. anzurechnender Irrtum dar. Eine mit der Durchführung des Umbuchungsauftrages beauftragte Bürokräft des steuerlichen Vertreters habe, wohl infolge eines Hörfehlers, im elektronischen Weg zusätzlich zum Umbuchungsantrag zur StNr. 34 auch die, eine Verrechnung iSd. § 214 Abs. 1 BAO ausschließende Verrechnungsweisung nach § 214 Abs. 4 leg.cit. erteilt, wonach das aus der Umbuchung eines Guthabens von StNr. 34 zu Gunsten der StNr. 12 resultierende Guthaben (vorrangig) mit der Umsatzsteuervorauszahlung für 12/2005 zu verrechnet werden möge. Abgesehen davon, dass im Kanzleibetrieb des steuerlichen Vertreters zwischenzeitig Vorsorge getroffen worden sei, dass derartige Irrtümer in Zukunft nicht mehr vorkommen und das erstinstanzliche Strafverfahren ein Eingehen auf diese bereits im Untersuchungsverfahren vorgebrachten, einer Bestrafung der Bw. wohl entgegenstehenden Argumente gänzlich

vermissen lasse, wurde in dem, vom neu namhaft gemachten Vertreter eingebrachten ergänzenden Schriftsatz vom 2. Jänner 2008 insbesondere darauf hingewiesen, dass nach höchstgerichtlicher Rechtsansicht (VwGH 94/1470094, gemeint wohl: 94/14/0094) eine Verrechnungsweise iSd. § 214 Abs. 4 BAO grundsätzlich nur vom Inhaber des von der Verrechnung betroffenen Abgabekontos wirksam gesetzt werden könne und allenfalls darüber hinaus von Dritten getroffene Weisungen rechtlich unbeachtlich seien. Damit, so die Bw., würden jedoch die allgemeinen Verrechnungsregelungen des § 214 Abs. 1 BAO, wonach bei zusammengefasster Gebarungverbuchung Zahlungen und sonstige Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen seien, zur Anwendung gelangen und ergäbe sich eine vollständige Abgabentrachtung der streitverfangenen Umsatzsteuervorauszahlungen 2004 innerhalb der von der Abgabenbehörde gewährten Zahlungsfrist.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Folgender für eine Entscheidung über die Berufung iSd. § 161 Abs. 1 FinStrG entscheidungsrelevanter Sachverhalt ist aus neben den verfahrensgegenständlichen Straftat sowie den Gewinnfeststellungsakt zur StNr. 12 insbesondere auch die im Rahmen von Kontoabfragen erhobenen Gebarungsdaten zu den Abgabekonten der StNrn. 12 bzw. 34 umfassenden Aktenlage zu entnehmen:

Wie bereits im Ersterkenntnis unstrittig festgestellt, hat, die bereits drei Vorstrafen wegen Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG aufweisende (SN 041-1998/00009-001, 041-1999/00091-001 und 041—2003/00142-001) und (als unbeschränkt haftende Gesellschafterin) abgabenrechtlich für die, im Abgabenverfahren vom Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater M vertretene Firma TM KEG alleinverantwortliche Bw. hinsichtlich der durch die vorsätzliche Abgabe von unzutreffenden Voranmeldungen (§ 21 UStG 1994) für die Voranmeldungszeiträume 1-12/2004 und wissentliche Inkaufnahme einer Abgabenverkürzung (Umsatzsteuervorauszahlungen) iHv. insgesamt 4.316,93 € begangenen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG durch die Einreichung einer zutreffenden Jahresumsatzsteuererklärung 2004 bei der Abgabenbehörde am 30. Jänner 2006 form- und fristgerecht Selbstanzeige (vgl. zB. OGH vom 27. August 1998, 12 Os 41/98, VwGH vom 17.12.2003, 99/13/0083, bzw. Plückhahn, Finanzvergehen bei der Umsatzsteuer, SWK 1986, A V 28 f) iSd. § 29 FinStrG erstattet.

Wie eine Einsichtnahme in die Gebarungskonten zu den StNrn. 12 und 34 zeigt, beantragte im Anschluß an den zur StNr. der KEG ergangenen Jahresumsatzsteuerbescheid vom 31. Jänner

2006, Nachforderung: 4.316,93 €, Fälligkeit: 15. Februar 2005, Zahlungsfrist: 7. März 2006 (vgl. Tagessaldo zur StNr. 12), der abgabenrechtlich ebenfalls vom Vertreter der KEG vertretene Inhaber des Abgabenkontos 34, Herr JT (= Ehegatte der Bw.), im elektronischen Weg (FinanzOnline-Verfahren, BGBl. II 2006/97 idgF.) gemäß § 215 Abs. 4 BAO bei der Abgabenbehörde die Umbuchung eines sich zur genannten StNr. aus Einkommensteuer 2003 und 2004 resultierenden Guthabens (im Einzelnen: Gutschriften aus Einkommensteuer 2003: 730,95 €, Einkommensteuervorauszahlungen 04-06/2005: 648,00 €, jeweils gebucht am 24. Juni 2005; Lastschriften aus Einkommensteuervorauszahlungen 07-09/2005: 84,00 € vom 19. Juli 2005 bzw. 10-12/2005: 87,88 € vom 17. Oktober 2005 sowie Gutschrift aus Einkommensteuer 2005: 2.521,32 € vom 31. Jänner 2006) iHv. insgesamt 3.728,39 € zugunsten der StNr. 12. Gleichzeitig wurde vom steuerlichen Vertreter, ebenfalls im elektronischen Weg, beantragt, die durch die Umbuchung am Konto 12 entstehende Gutschrift vorrangig zur Abdeckung der Umsatzsteuervorauszahlung 12/2005 (Zahllast laut am 31. Jänner 2006 eingereichter Voranmeldung: 3.391,03 €; Fälligkeit: 15. Februar 2006) heranzuziehen (vgl. § 214 Abs. 4 lit. a BAO), wobei sich anhand der zum Entscheidungszeitpunkt vorliegenden Verrechnungsdaten nicht mehr zweifelsfrei feststellen lässt, ob diese Verechnungsweise, wie von der Bw. behauptet, nun vom Kontoinhaber zur StNr. 34 (eine Darstellung des Umbuchungsantrages im Abgabensinformationssystem zur StNr. 34 enthält keinen Hinweis auf eine zusätzlich erteilte Verrechnungsweise) oder letztlich von der Bw. bzw. vom steuerlichen Vertreter für die Bw., erteilt wurde.

Laut Verrechnungsdaten zu den StNrn. 12 bzw. 34 führte das Finanzamt am 7. Februar 2006 (antragskonform) sowohl die Umbuchung als auch die Verrechnung von 3.391,03 € zu Gunsten der Umsatzsteuervorauszahlung 12/2005 (§ 214 Abs. 4 lit. a BAO) für StNr. 12 durch, sodass lediglich das danach aus der Umbuchung resultierende Restguthaben iHv. 337,36 € gemäß den Grundsätzen des § 214 Abs. 1 BAO mit der Umsatzsteuernachforderung 2004 (= Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) verrechnet wurde.

Nach Darstellung der Buchungsvorgänge am Abgabenkonto wurde der restliche Verkürzungsbetrag von 3.979,93 € durch weitere Saldozahlungen der Bw. (§ 214 Abs. 1 BAO) vom 20. Februar 2006 (600,00 €), 16. März 2006 (319,52 €), 28. März 2006 (1.600,00 €), 18. April 2006 (1.000,00 €) und vom 26. April 2006 (460,05 € bzw. Zahlungssumme insgesamt: 488,50 €) zur StNr. 12 abgedeckt.

Gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG tritt hinsichtlich einer ansonsten ordnungsgemäß erstatteten Selbstanzeige eine strafbefreiende Wirkung (vgl. § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG) nur insoweit ein, als ua. der sich aus der unverzüglichen Offenlegung der für die Abgabenverkürzung

bedeutsamen Umstände ergebende Verkürzungsbetrag den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet wird (S. dazu Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz³, K 29/11 ff). Dabei ist es für die Beurteilung der grundsätzlich eng zu interpretierenden rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Entrichtung des Verkürzungsbetrages (vgl. zB. OGH vom 22. Mai 1984, 9 Os 51/84) unerheblich, ob bzw. inwieweit der Täter (oder allenfalls ein den Verkürzungsbetrag entrichtender Dritter) an der unter Einhaltung der naturgemäß auch abgabenrechtliche Zahlungs- bzw. Nach-Fristen beinhaltenden allgemeinen Abgabenvorschriften zu erfolgenden Entrichtung durch Zufall oder sonstige, nicht von ihm zu vertretende Umstände gehindert wird (vgl. zB. OGH vom 20. Februar 1992, 12 Os 127/91).

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO gelten Abgaben ua. durch die Umbuchung von Guthaben eines Abgabepflichtigen (vgl. dazu § 215 Abs. 4 BAO) auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung des Guthabens, als entrichtet.

Gemäß § 214 Abs. 4 BAO sind Zahlungen, soweit sie die in lit. a bis f vorgesehenen Abgaben betreffen, entsprechend dem auf dem Zahlungsbeleg bekanntgegebenen Verwendungszweck zu verrechnen. Gleiches gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

Da es sich nach den obigen Ausführungen bei der aufgrund der (zulässigen) Umbuchung von StNr. 34 zugunsten StNr. 12 entstandenen (sonstigen) Gutschrift nicht um eine im Zusammenhang mit einer Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstandene Gutschrift handelt, ist, unabhängig davon, wer letztlich die von der Abgabenbehörde umgesetzte Verrechnungsweisung erteilte (vgl. zur Zulässigkeit einer auf einem Abgabenkonto wirksam werdenden Verrechnungsweisung durch den eine Umbuchung zu Gunsten dieses Kontos beantragenden Inhaber eines anderen Abgabenkontos VwGH vom 29. November 1994, 94/14/0094), zumindest aus finanzstrafrechtlicher Sicht, mangels rechtlicher Deckung nicht von einer (wirksamen) Verrechnungsweisung iSd. § 214 Abs. 4 BAO, sondern von einer Verrechnung der (gesamten) Gutschrift vom 2. Februar 2006 und der Zahlung vom 20. Februar 2006 gemäß den Grundsätzen des § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabeschuldigkeiten (= Umsatzsteuernachforderung 2004), und damit von einer Entrichtung der Umsatzsteuernachforderung 2004 innerhalb der von der Abgabenbehörde dafür eingeräumten Zahlungsfrist auszugehen.

Damit erweist sich aber die dargestellte Entrichtung des gesamten Verkürzungsbetrages insgesamt als rechtzeitig iSd. § 29 Abs. 2 FinStrG, sodass in Abänderung zum angefochtenen Ersterkenntnis der Selbstanzeige vom 30. Jänner 2006 die Wirkung eines (nachträglichen) Strafaufhebungsgrundes nach § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG zuzuerkennen und spruchgemäß einerseits der angefochtene Schuld- und Strafausspruch aufzuheben bzw. andererseits das mit Bescheid der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. März 2006 eingeleitete Finanzstrafverfahren einzustellen war.

Linz, am 14. Jänner 2008