



Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 1

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. FSRV/0008-W/04

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 1 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und Mag.pharm. Reinhard Fischill als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen die Bw., vertreten durch Dr. Heinz Wolfbauer für Dr. Wilhelm Mährenhorst, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 27. August 1998 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den 1. Bezirk Wien als Organ des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 1. Juli 1998, SpS 203/98-I, nach der am 9. März 2004 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers, der Amtsbeauftragten Susanna Bandat sowie der Schriftührerin Edith Madlberger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis im Schulterspruch betreffend die Monate Juni, Juli, August und Dezember 1994, Jänner, Februar und März 1995 sowie Jänner 1997 mit einem darauf entfallenden Verkürzungsbetrag von S 189.171,00 (entspricht € 13.747,59), im Strafausspruch sowie im Ausspruch über die Verfahrenskosten aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst erkannt:

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen die Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren im Umfang der Teilaufhebung des Schulterspruches hinsichtlich der oben bezeichneten

Tatzeiträume mit einem Teilverkürzungsbetrag von S 189.171,00 (entspricht € 13.747,59) eingestellt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird über die Bw. für das ihr nach dem aufrecht bleibenden Teil des Schulterspruches weiterhin für die Monate Jänner 1994, April bis Oktober 1995 sowie

Februar, März, Mai, Juni, August bis Oktober 1996 mit einem Gesamtverkürzungsbetrag von S 361.086,00 (entspricht € 26.241,14) zur Last fallende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine Geldstrafe von € 4.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 10 Tagen verhängt.

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

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Berufung wird der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates dahingehend ergänzt, dass das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 1996 mit einem Verkürzungsbetrag von S 14.559,00 gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 1. Juli 1988, SpS 203/98-I, wurde die Bw. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil sie vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur zeitgerechten Einbringung von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen für die Monate Jänner, Juni bis August und Dezember 1994, Jänner bis Oktober 1995, Februar, März, Mai, Juni und August bis Oktober 1996 sowie Jänner 1997 Verkürzungen der entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen in der Gesamthöhe von S 550.257,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 wurde über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von S 100.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 20 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit einem Betrag von S 5.000,00 festgesetzt.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass die Bw. auf Grund persönlicher (Krankheit) und wirtschaftlicher (offene, aber uneinbringliche Honorarforderungen) Probleme die im Spruch genannten Umsatzsteuervoranmeldungen nicht zum im Gesetz vor gesehenen Zeitpunkt eingebracht habe.

Die in den verspätet eingebrochenen Umsatzsteuervoranmeldungen angeführten Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Juni, Juli, August und Dezember 1994, Jänner, Februar und März 1995 sowie Jänner 1997 seien am Tag der Abgabe der Voranmeldungen auch entrichtet worden. Die Umsatzsteuervorauszahlungen hinsichtlich der weiteren vom Schuldenspruch erfassten Monate seien teils durch nicht wirksam vereinbarte Teilzahlungen in Bezug auf die Abgabenzurückstände der Bw., teils durch Bezahlung eines Betrages von S 150.000,00 an den Vollstrecker des Finanzamtes und zum Teil durch Gutschriften bezahlt worden, wobei vom Spruchsenat auf die Eingabe der Bw. an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 verwiesen werde. Eine Zuordnung dieser Teilzahlungen auf die einzelnen bestimmten Umsatzsteuervoranmeldungsmonate habe die Bw. nicht verfügt.

Auf Grund ihres Berufes als Steuerberaterin und ihrer einschlägigen Vorabstrafung habe die Bw. ihre Verpflichtung zur Einbringung von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen gekannt. In dem sie dagegen verstoßen habe und auf Grund ihres aus den gleichen Gründen manifestierten Wissens dahin, dass durch die nicht ordnungsgemäße Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt werden würde, habe die Bw. das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in subjektiver und objektiver Hinsicht zu verantworten.

Sofern die Bw. Straffreiheit wegen Selbstanzeige begehre, sei sie nicht im Recht. Abgesehen davon, dass die Bw. nur in den Monaten Juni bis August und Dezember 1994 sowie Jänner bis März 1995 und Jänner 1997 die Umsatzsteuervorauszahlungen am Tage der Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldungen bezahlt habe, während hinsichtlich der übrigen Anschuldigungsmonate eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung nicht vorgelegen sei, habe es die Bw. in allen Fällen unterlassen, dem Finanzamt ihre Verfehlung darzulegen. Sie habe nicht bekanntgegeben, dass sie die Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet eingebrochen habe und dass sie hiemit Selbstanzeige erstatten möchte. Demnach komme ihr der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG nicht zugute.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als erschwerend die Vorstrafe, als mildernd hingegen das abgegebene Tatsachengeständnis und die gänzliche Schadensgutmachung.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates vom 1. Juli 1998 richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung vom 27. August 1998.

Begründend wurde seitens der Bw. ausgeführt, dass sie um sachliche und objektive Beurteilung ersuche, wie sie dies in ihrer 10 Seiten und 31 Beilagen umfassenden

Stellungnahme vom 26. Mai 1998 an den Spruchsenat beim Finanzamt für den 1. Bezirk Wien beantragt habe. Da ihrerseits alle Meldungen, sowohl monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen wie auch Umsatzsteuerjahreserklärungen 1994 und 1995 bei der Behörde lange vor Einleitung des Finanzstrafverfahrens eingebracht worden seien, als auch die gänzliche Zahlung erfolgt sei, ersuche sie, das Straferkenntnis, die Schuldzuweisung sowie auch die Geldstrafe gegen sie aufzuheben.

Zur Begründung werde ausgeführt, dass sie gemäß den Seiten 1 bis 6 ihrer Stellungnahme vom 26. Mai 1998 eine Auflistung der Umsatzsteuervoranmeldungen im angegebenen Zeitraum und auch die Entrichtung dieser Beträge bekanntgegeben habe. In Ergänzung dieser Auflistung gebe sie weiters bekannt, dass auch die Umsatzsteuerjahreserklärung 1994 fristgerecht am 18. Dezember 1995 beim Finanzamt, eineinhalb Jahre vor dem Erhalt der Mitteilung über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens eingebracht worden sei.

Bei Beginn der Betriebsprüfung am 28. Juli 1998 habe sie dem Prüfungsorgan bereits alle beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen 1994 bis Mai 1997 (mit Eingangsstempel versehene Kopien) für die Umsatzsteuernachschaubücher übergeben, und es habe sich daher aus ihrer und aus des Prüfers Sicht eine Selbstanzeige erübrigkt. Die Jahreserklärungen 1994 und 1995 hätten sich bereits im Steuerakt befunden.

Die eingeschriebene Mitteilung über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens sei ihr am 30. Juli 1997 zugegangen.

Durch die Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldungen 1994 bis Jänner 1997 habe sie die Darlegung der Verfehlung angezeigt, der unmissverständlich zu entnehmen gewesen wäre, dass der Behörde damit ein konkreter Verstoß einer abgabenrechtlichen Vorschrift zur Kenntnis gebracht worden sei. Die konkludente Darlegung der Verfehlung sei sowohl nach der Höhe, als auch nach der Abgabenart und des Zeitraumes erfolgt. Des weiteren sei dann im Zuge der Abgabe der Jahreserklärungen nochmals der Behörde die Höhe und der Zeitraum der Umsatzsteuerzahllast für die jeweiligen Jahre bekanntgegeben worden, also nochmals die Darlegung einer eventuellen Verfehlung und die Offenlegung der bedeutsamen Umstände, das heißt Feststellung der Höhe von verkürzten Abgaben angezeigt worden.

Sie habe durch die Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldungen, durch Einbringung der Umsatzsteuerjahreserklärungen und auch durch Entrichtung der fälligen Beträge alles für sie Mögliche gemacht und trotz wirtschaftlich schwieriger Lage ihren Verpflichtungen zur Zahlung und zur Meldung (konkludent) und Darstellung ihrer Verfehlung nach Höhe und Art nachzukommen.

Die Schuldzuweisung, sie habe es in allen Fällen unterlassen, dem Finanzamt ihre Verfehlung darzulegen empfinde sie nicht als begründet.

Die Selbstanzeige (konkludente Darlegung der Verfehlung) sei vor der Verfolgungshandlung und auch vor Tatentdeckung erfolgt. Zur Entscheidung über ihre Bestrafung ersuche sie auch, die in der Stellungnahme vom 26. Mai 1998 auf den Seiten 7 bis 10 dargestellten persönlichen und wirtschaftlichen Umstände zu würdigen. Insbesonders sei dazu zu nennen: 1994 Risikoschwangerschaft, wirtschaftliche Krise durch Forderungsausfälle, eine Betriebsprüfung eines Klienten vom 17. Oktober 1994 mit Meinungsverschiedenheiten mit dem Gruppenleiter (jedoch erfolgreiches Berufungsverfahren in der zweiten Instanz am 17. Juli 1997, eine eigene Betriebsprüfung vom 28. Juli 1997 mit gleicher Person des Gruppenleiters, welche emotional unsachlich abgelaufen sei, Abschlussbesprechung mit der Leiterin der Betriebsprüfung und über ihr Ersuchen Änderungen, gestützt auf Tatsachen, die der Wirklichkeit angepasst gewesen seien). Weiters am 28. Juli 1997 Ausstellung des Bescheides über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens. So viel ihr bekannt gewesen sei, habe der Betriebsprüfer per Prüfungsbeginn (aus welchem Grunde auch immer) in der Strafsachenstelle vorgesprochen.

Diese persönlichen und wirtschaftlichen Umstände seien vom Spruchsenat mit Krankheit und wirtschaftlichen Problemen erwähnt, mündlich jedoch nicht behandelt worden und es sei unbekannt, ob diese Seiten allen Anwesenden zur Kenntnis gebracht worden seien.

Aus allen diesen in der Berufung aufgezeigten und in der Stellungnahme vom 26. Mai 1998 dargestellten Aufstellungen und Begründungen ersuche sie um Einstellung des Verfahrens und Aufhebung des Straferkenntnisses gegen ihre Person.

Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Finanzstrafbehörde II. Instanz vom 22. Jänner 1999, GZ.: RV/879/1-10/98, wurde der Berufung dahingehend Folge gegeben, dass das angefochtene Erkenntnis im Schulterspruch hinsichtlich der Monate Juni, Juli, August und Dezember 1994, Jänner, Februar und März 1995 sowie Jänner 1997 mit einem darauf entfallenden Verkürzungsbetrag von insgesamt S 189.171,00 aufgehoben und insoweit mit Verfahrenseinstellung vorgegangen wurde. Für den weiterhin unberührt gebliebenen Teilschulterspruch hinsichtlich der Monate Jänner 1994, April bis Oktober 1995 und Februar bis Oktober 1996 mit einem anteiligen Verkürzungsbetrag von insgesamt S 375.648,00 wurde über die Bw. wegen des ihr weiterhin zur Last fallenden Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine Geldstrafe von S 70.000,00 und eine an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 14 Tagen verhängt. Entgegen der vom Spruchsenat vertretenen Auffassung liege eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 29 Abs. 1 und 2 FinStrG in jenen Fällen vor, in welchem mit der – wenn auch verspäteten –

Meldung der Umsatzsteuervorauszahlungen angefallenen Zahllasten für die jeweils entsprechend bezeichneten Monate die gleichzeitige Entrichtung verbunden worden sei, ohne dass es dabei einer zusätzlichen konkretisierten Bezugnahme auf die Tatbestandsverwirklichung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bedurft hätte. Davon ausgehend entfalle die Strafbarkeit hinsichtlich einer Reihe von Tatzeiträumen, nämlich in Höhe von S 22.959,00 für Juni 1994, S 13.321,00 für Juli 1994, S 22.870,00 für August 1994, S 23.374,00 für Dezember 1994, S 26.470,00 für Jänner 1995, S 18.099,00 für Februar 1995, S 24.470,00 für März 1995 und S 37.608,00 für Jänner 1997. Solcherart verringere sich die der Bw. zur Last gelegte Verkürzungsdimension um die Summe von S 189.171,00 auf insgesamt S 375.648,00.

Während im dargelegten Umfang gemäß § 136, 157 FinStrG mit partieller Verfahrenseinstellung vorzugehen gewesen sei, hätte der Berufung im Übrigen kein Erfolg beschieden sein können. Die mit dem Hinweis auf das Vorliegen der Umsatzsteuerjahreserklärungen für 1994 und 1995 bei Prüfungsbeginn im Mai 1997 und die damals bereits erfolgte Entrichtung der Zahllarückstände gestützte Reklamation strafbefreiender Selbstanzeige setze sich nämlich darüber hinweg, dass auf die Monate Jänner 1994, April bis Oktober 1995 und Februar bis Oktober 1996 entfallenden Zahllasten ein Gesamtbetrag von S 375.648,00 durchwegs ver-spätet gemeldet, jedoch ausnahmslos nicht den Abgabenvorschriften entsprechend (hierzu gleich mit der Nachmeldung) entrichtet worden seien.

Gegen diese Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 1999, RV/879/1-10/98, wurde in der Folge mit Schriftsatz vom 11. Mai 1999 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2003, Zl. 99/13/0083, wurde die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, als Finanzstrafbehörde II. Instanz vom 22. Jänner 1999 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Begründend wurde seitens des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, dass die belangte Behörde auch den Verkürzungsbetrag für den Monat April 1996 in Höhe von S 14.559,00 in die Ermittlung der strafbestimmenden Wertbetrages einbezogen hat, obwohl die Bw. den Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für den Kalendermonat April 1996 nicht verwirklicht hat und dass der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages zusätzlich noch ein Rechenfehler zugrunde liegt, weil dieser Betrag auch unter Einbeziehung der Zahllast für den Kalendermonat April 1996 nicht S 375.648,00, wie von der belangten Behörde angesetzt, sondern nur S 375.645,00 betragen hätte. Richtigerweise hätte die belangte Behörde auf Basis ihrer in der Begründung des angefochtenen Bescheides zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung nur von einem strafbestimmenden Wertbetrag in Höhe von S 361.086,00 ausgehen

dürfen. Dazu wurde weiters ausgeführt, dass die Bw. für den Kalendermonat April 1996 bereits seitens des Spruchsenates im Erkenntnis vom 1. Juli 1998 nicht mehr der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt wurde.

Mit der unpräzisen – und im Widerspruch zum erstinstanzlichen Erkenntnis – gefassten Benennung der im Jahr 1996 liegenden Tatzeiträume mit "Februar bis Oktober 1996" hat es die belangte Behörde laut Verwaltungsgerichtshof angesichts des Umstandes, dass auch der Monat Juli 1996 zu keiner Zeit von einem Verdachtsvorwurf gegen die Beschwerdeführerin erfasst gewesen war, an der durch § 138 Abs. 2 lit. a FinStrG gebotenen Deutlichkeit der Tat Umschreibung fehlen lassen.

Des weiteren wurde vom Verwaltungsgerichtshof bemängelt, dass sich die belangte Behörde nicht mit jenem Vorbringen der Bw. im erstinstanzlichen Verwaltungsstrafverfahren auseinandergesetzt hat, mit welchen diese eine Entrichtung der geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlungen auf eine andere Weise als durch gleichzeitige Bezahlung mit der Erstattung der Voranmeldung geltend gemacht hatte. Das diesbezügliche Vorbringen der Bw. war schon vom Spruchsenat mit der Begründung abgetan worden, eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung der verkürzten Abgabenbeträge im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG sei nicht vorgelegen, welcher Auffassung die belangte Behörde beigetreten ist. Weshalb das von der Bw. im erstinstanzlichen Strafverfahren erstattete Sachvorbringen zur Tilgung der vom Schuldvorwurf verspäteter Anmeldung betroffenen Umsatzsteuervorauszahlungen nicht geeignet gewesen sein sollte eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung des durch die verspätete Voranmeldung bewirkten Verkürzungsbetrages im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG zu begründen, wurde weder vom Spruchsenat noch von der belangten Behörde dargelegt.

Das detaillierte Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 zur Entrichtung der verspätete gemeldet Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge der vom Schuldvorwurf betroffenen Kalendermonate hätte, entgegen der von den Strafbehörden beider Rechtsstufen eingenommenen Sichtweise, einer ins Einzelne gehenden Auseinandersetzung im Sinne der für jeden vom Schuldvorwurf betroffenen Kalendermonate gesondert zu beantwortenden Frage nach jenem Zeitpunkt, zu dem der für die betroffenen Vorauszahlungsperiode geschuldete Umsatzsteuervorauszahlungsbetrag nach Maßgabe der Bestimmung der §§ 211 ff BAO rechtlich als entrichtet zu gelten hatte. Dass die von der Bw. im Verwaltungsstrafverfahren behaupteten Entrichtungsvorgänge bei gesetzmäßiger Gebahrung durch die Abgabenbehörde die aus den jeweils verspätet gemeldeten Umsatzsteuervoranmeldungen resultierenden Zahllasten bei Anwendung der Bestimmung der §§ 211 ff BAO nicht entweder zum Zeitpunkt der Umsatzsteuervoranmeldungen oder im Falle gewährter

Zahlungserleichterungen innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren nach Erstattung der verspäteten Umsatzsteuervoranmeldung getilgt hätten, wäre ebenso von der belangten Behörde darzulegen gewesen wie die im erstinstanzlichen Bescheid behauptete, aber nicht näher begründete "Unwirksamkeit" der Bw. von der Abgabenbehörde gewährter Zahlungserleichterungen durch Einräumung von Ratenzahlungen.

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 Einnahmehausfall 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 (BGBl 1985/571 ab 1986).

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 (BGBl. 1985/571 ab 1986)*
- 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.

Wenn die Abgabe einer dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldung, die zunächst pflichtwidrig unterlassen worden ist, später nachgeholt wird, so stellt dies eine

Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG dar. Eine besondere Darlegung der Verfehlung ist in diesem Fall nicht zu fordern, die Verfehlung wird schon mit der Nachholung der versäumten Handlung zum Ausdruck gebracht (VwGH vom 18.10.1984 Zl. 83/15/0161 und gleichlautend in dem dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde liegenden aufhebenden Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 99/13/0083). Unstrittig stellen daher die dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde liegenden verspätet abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen eine Darlegung der Verfehlung im Sinne des § 29 Abs. 1 FinStrG dar.

Auch ist im nunmehr, nach Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 22. Jänner 1999, RV/879/1-10/98, fortzusetzenden Berufungsverfahren unstrittig, dass gleichzeitig mit den verspätet abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juni bis August 1994, Dezember 1994, Jänner bis März 1995 und Jänner 1997 eine Entrichtung der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgt ist und somit für diese Zeiträume die Voraussetzungen für das Vorliegen einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG gegeben sind. Im Konkreten erfolgte eine gleichzeitige Meldung und Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung Juni 1994 in Höhe von S 22.959,00 am 14. September 1994, der Umsatzsteuervorauszahlung Juli 1994 in Höhe von S 13.321,00 am 2. November 1994, der Umsatzsteuervorauszahlung August 1994 in Höhe von S 22.870,00 am 2. November 1994, der Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 1994 in Höhe von S 23.374,00 am 17. Februar 1995, der Umsatzsteuervorauszahlung Jänner 1995 in Höhe von S 26.470,00 am 15. Mai 1995, der Umsatzsteuervorauszahlung Februar 1995 in Höhe von S 18.099,00 am 17. Mai 1995, der Umsatzsteuervorauszahlung März 1995 in Höhe von S 24.470,00 am 19. Juni 1995 sowie der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Jänner 1997 in Höhe von S 37.608,00 am 13. Juni 1997. Es war daher hinsichtlich dieser Vorauszahlungszeiträume mit einem darauf entfallenden Verkürzungsbetrag von insgesamt S 189.171,00 (entspricht € 13.747,59) mit Verfahrenseinstellung gemäß § 136, 157 FinStrG vorzugehen.

Zudem war der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates vom 1. Juli 1998, SpS 203/89-I, insoweit zu ergänzen, als das mit Einleitungsbescheid vom 28. Juli 1997 gegen die Bw. hinsichtlich des Vorauszahlungszeitraumes April 1996 mit einem Verkürzungsbetrag von S 14.559,00 eingeleitete Finanzstrafverfahren ebenfalls gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen war. Hinsichtlich dieses Monates April 1996 wurde seitens des Spruchsenates der Vorwurf einer Abgabenhinterziehung, wie aus dem Spruch des angefochtenen Erkenntnisses ersichtlich ist, nicht mehr aufrecht erhalten und es wäre bereits seitens des Spruchsenates insoweit mit Verfahrenseinstellung vorzugehen gewesen. Da dies erstinstanzlich unterblieben ist, war das erstinstanzliche Erkenntnis dahingehend durch den Berufungssenat zu ergänzen (§ 161 Abs. 1 FinStrG).

Für den Monat Jänner 1994 wurde zum Fälligkeitstag am 15. März 1994 weder eine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben, noch eine entsprechende Vorauszahlung an Umsatzsteuer entrichtet. Mit Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 17. Oktober 1994 erfolgte deswegen eine schätzungsweise Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung Jänner 1994 in Höhe von S 30.000,00, welche seitens der Bw. mit Berufung vom 7. November 1994 bekämpft wurde. Gleichzeitig mit dieser Berufung wurde die Umsatzsteuervoranmeldung Jänner 1994 eingereicht. Im Zeitpunkt der Abgabe dieser Umsatzsteuervoranmeldung war auf Grund des dargelegten Sachverhaltes der Bw. die Tatentdeckung durch die Abgabenbehörde in Form der schätzungsweisen Festsetzung bereits bekannt. Gemäß § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG kann daher insoweit eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige durch Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 1994 nicht eingetreten sein, da die Selbstanzeige im Sinne dieser Bestimmung als verspätet anzusehen ist. Zudem ist auch eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG deswegen nicht gegeben, weil die betreffende Umsatzsteuervorauszahlung weder zeitnah zur Bekanntgabe des Verkürzungsbetrages entrichtet, noch eine Zahlungserleichterung zur Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung Jänner 1994 beantragt und daher eine solche auch nicht gewährt wurde. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung Jänner 1994 bestand am Abgabenkonto der Bw. ein Rückstand in Höhe von S 473.692,70. Die von der Bw. in der an den Spruchsenat gerichteten Stellungnahme vom 26. Mai 1998 diesbezüglich ins Treffen geführten Ratenzahlungen wurden auf älteste Fälligkeiten gebucht und dienten daher nicht zu einer den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung Jänner 1994. Von der Möglichkeit des § 214 Abs. 4 lit. c BAO eine Zahlung mit Verrechnungsweisung im Hinblick auf die abgegebene Selbstanzeige durchzuführen wurde seitens der Bw. kein Gebrauch gemacht. Aus dem im Vollstreckungsakt befindlichen Rückstandsausweis von 9. Februar 1995 geht die Umsatzsteuervorauszahlung Jänner 1994 noch im vollen Betrag von S 11.208,00 hervor, woraus ersichtlich ist, dass hinsichtlich dieses Betrages Vollstreckbarkeit eingetreten war und daher von einer ordnungsgemäßen Entrichtung der im Wege einer (verspäteten) Selbstanzeige gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlung nicht ausgegangen werden kann.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April bis Oktober 1995 wurden jeweils am 29. Dezember 1995 mit ausgewiesenen Zahllasten von S 34.118,00 für April 1995, S 34.005,00 für Mai 1995, S 24.713,00 für Juni 1995, S 25.745,00 für Juli 1995, S 30.513,00 für August 1995, S 29.436,00 für September 1995 und S 35.897,00 für Oktober 1995 abgegeben und allesamt auch nicht gleichzeitig entrichtet. Im Zeitpunkt der Verbuchung dieser Umsatzsteuervoranmeldungen bestand auf dem Abgabenkonto der Bw. ein Rückstand in Höhe von S 410.810,70. Für diese verspätet gemeldeten und nicht gleichzeitig entrichteten

Umsatzsteuervorauszahlungen wurde auch nicht zeitnah zum Abgabetermin um Zahlungsaufschub angesucht. Wenn die Bw. in ihrer Stellungnahme an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 hinsichtlich der Entrichtung ausführt, dass die Zahlung in Form einer Einmalzahlung in Höhe von S 150.000,00 am 31. Jänner 1996 und laufenden Ratenzahlungen zu S 10.000,00 bzw. S 15.000,00 zweimal monatlich für die Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 sowie durch Gutschriften auf Grund von Überrechnungen in Höhe von insgesamt S 230.000,00 im Jahr 1995, 1996 in Höhe von S 446.650,00, 1997 in Höhe von S 369.372,00 und in Form von weiteren Ratenzahlungen des Jahres 1998 erfolgt sei, dann ist dazu auszuführen, dass derartige Zahlungseingänge zwar auf dem Abgabenkonto der Bw. ersichtlich sind und diese jeweils zur Abdeckung des ältesten aushaftenden Rückstandes gedient haben, jedoch diese Zahlungen nicht auf Grund einer für die Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate April bis Oktober 1995 begehrten bzw. bewilligten Ratenzahlung erfolgt sind. Aus der Aktenlage ist diesbezüglich kein Ansuchen um Zahlungs erleichterung betreffend die Umsatzsteuervorauszahlungen April bis Oktober 1995 ersichtlich, noch erfolgten entsprechende Zahlungen oder Überrechnungen mit Verrechnungsweisungen auf Grund der abgegebenen Selbstanzeigen für diese Monate im Sinne der Bestimmung des § 214 Abs. 4 lit. c BAO. Solche wurden auch von der Bw. konkret nicht behauptet. Aus einem im Vollstreckungsakt befindlichen Aktenvermerk des Einbringungsorganes vom 16. Jänner 1996 geht hervor, dass die Bw. von diesem angetroffenen worden sei und angekündigt habe in den nächsten 14 Tagen S 150.000,00 auf den offenen Rückstand zu bezahlen und dass durch eine Berufung ca. S 100.000,00 an Rückstand wegfallen würden. Als Termin für die Teilzahlung in Höhe von S 150.000,00 wurde mit dem Vollstrecker der 31. Jänner 1996 vereinbart. Laut Abgabenkonto erfolgte tatsächlich am 31. Jänner 1996 eine Teilzahlung der Bw. an den Vollstrecker in Höhe von S 150.000,00, welche laut der von der Bw. vorgelegten Quittung über die Barzahlung an den Vollstrecker (Beilage 2 zum Schreiben an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998) auf Grund des Rückstandsausweises vom 11. Dezember 1995 bezahlt wurde und den Vermerk "(U 1995)" enthält und von der Abgabenbehörde auf älteste Fälligkeit verrechnet wurde. Im Rückstandsausweis vom 11. Dezember 1995, auf Grund dessen die Zahlung von S 150.000,00 vom 31. Jänner 1995 erfolgt ist, war keine "Umsatzsteuer 1995" enthalten, jedoch waren die am 29. Dezember 1995 (verspätet) abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen April bis Oktober 1995 am 31. Jänner 1996 am Abgabenkonto aushaftend. Aus dieser Anmerkung auf der Zahlungsquittung des Vollstreckers lautet auf "(U 1995)" geht nicht hervor, welche (Monate) der verspätet gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlungen des Jahres 1995 damit entrichtet werden sollten und es liegt daher auch insoweit auch keine Zahlung mit Verrechnungsweisung im Sinne des § 214 Abs. 4 lit. c BAO mit dem Hinweis auf eine abgegebene Selbstanzeige vor. Selbst wenn man jedoch von einer derartigen Verrechnungsweisung ausgehen würde, so

ist die am 31. Jänner 1996 erfolgte Zahlung in Bezug auf die am 29. Dezember 1995 erfolgte Selbstanzeige (durch Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen April bis Oktober 1995) nicht als eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG anzusehen, da für eine solche bei nicht unverzüglicher Entrichtung ein unmittelbar mit der Selbstanzeige verbundenes (und in der Folge auch bewilligtes) Zahlungserleichterungsansuchen für die Umsatzsteuervorauszahlungen April bis Oktober 1995 erforderlich gewesen wäre. Ein solches wurde aber in unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Selbstanzeige (und auch später) nicht eingebracht. Auch wenn man daher von einer (Teil)Zahlung der Umsatzsteuervorauszahlungen April bis Oktober 1995 am 31. Jänner 1995 ausgehen würde, wäre diese mehr als einen Monat nach der verspäteten Abgabe erfolgte Zahlung, aus den bereits dargelegten Gründen, nicht als eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG anzusehen und eine strafbefreiende Wirkung konnte daher auch aus diesem Grunde nicht eintreten.

Aus einem weiteren Aktenvermerk im Vollstreckungsakt vom 31. Jänner 1996 geht hervor, dass die Bw. 14-tägige Zahlungen neben den laufenden Selbstbemessungsabgaben bezahlen wolle und sich diesbezüglich mit dem Gruppenleiter der Vollstreckungsstelle bzw. einer anderen namentlich im Aktenvermerk genannten Person in Verbindung setzen werde. In der Folge wurden dann auch laufende Saldozahlungen in Höhe von S 10.000,00 bzw. S 15.000,00 auf das Abgabenkonto geleistet und auch die im Schreiben an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 bezeichneten Überrechnungsbeträge am Abgabenkonto gutgeschrieben, welche jedoch nicht Entrichtungen auf Grund einer gewährten Zahlungserleichterung darstellen, sondern als Zahlungen auf den (ältesten) Rückstand ohne formelles Ratenansuchen und ohne Ratenbewilligung zur Vermeidung weiterer Vollstreckungshandlungen zu sehen sind. Aus dem Rückstandsausweis vom 9. April 1996, welcher im Vollstreckungsakt erliegt, ist ersichtlich, dass hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen April bis Oktober 1995 Vollstreckbarkeit eingetreten ist. Auch kann nicht von einer konkludenten formlosen Ratenbewilligung der Abgabenbehörde erster Instanz ausgegangen werden, welche in einem konkreten Zusammenhang mit den jeweilig verspätet bekanntgegebenen Umsatzsteuervorauszahlungen stehen würde. Ein gezieltes Ansuchen um Ratenzahlung für die verspätet gemeldeten und nicht zeitgleich entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen ist nach der Aktenlage niemals eingebracht worden. Vielmehr wurde für den aushaltenden vollstreckbaren Rückstand, in welchen auch die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen enthalten waren, bei regelmäßigen Teilzahlungen der Bw. auf weitere Vollstreckungshandlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz verzichtet. Von einer ordnungsgemäßen, den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG, welche zur Erwirkung einer strafbefreienden Selbstanzeige erforderlich

wäre, kann daher auch insoweit nicht ausgegangen werden. Eine Entrichtung, die erst unter dem Druck von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen der Abgabenbehörde erfolgt, wird der Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG nicht gerecht (VwGH vom 27.9.1984, 83/15/0137).

Hinsichtlich der am 16. August 1996 abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für Februar 1996 mit einer Zahllast von S 9.939,00 und für März 1996 in Höhe von S 25.883,00 ist ebenfalls auszuführen, dass diese weder zeitnah im Zusammenhang mit dem verspäteten Abgabetermin entrichtet, noch dafür unverzüglich um Ratenzahlung angesucht wurde. Zum Zeitpunkt der Verbuchung dieser Umsatzsteuervoranmeldungen bestand auf dem Abgabenkonto der Bw. ein Rückstand in Höhe von S 412.521,70. Hinsichtlich dieser beiden Umsatzsteuervoranmeldungen erging am 24. Juli 1996 ein Bescheid über die Aufforderung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz, worauf in der Folge dann am 16. August 1996 die Abgabe der bezeichneten Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgte. Durch die bescheidmäßige Aufforderung zur Abgabe dieser Umsatzsteuervoranmeldungen war die Tat durch die Abgabenbehörde erster Instanz entdeckt und dies der Anzeigerin auch bekannt. Es kann daher hinsichtlich dieser Monate nicht von einer rechtzeitigen Selbstanzeige im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG ausgegangen werden und daher konnte Straffreiheit schon aus diesem Grunde nicht eintreten. Zudem kann, aus denselben oben angeführten Gründen, auch nicht von einer ordnungsgemäßen Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG ausgegangen werden, da für diese Vorauszahlungsbeträge zeitnah zur verspäteten Abgabe nicht um Zahlungserleichterung angesucht und daher ein Zahlungsaufschub auch nicht gewährt wurde. Die im Schreiben an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 ins Treffen geführten Ratenzahlungen und Überrechnungsbeträge in Höhe von ca. S 800.000,00 in den Jahren 1996 und 1997 stellen allesamt Teilzahlungen ohne Ratenbewilligung auf ältesten bereits vollstreckbaren Rückstand zur Vermeidung weiterer Vollstreckungshandlungen dar und konnten, wie bereits oben ausgeführt, eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung nicht bewirken. Die am 16. August 1996 verspätet gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge für Februar und März 1996 sind im Rückstandsausweis (Vollstreckungsakt) vom 9. Oktober 1996 in voller Höhe enthalten.

Für den Monat Mai 1996 (Zahllast S 22.678,00) und Juni 1996 (Zahllast S 23.948,00) wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet am 16. September 1996 abgegeben, wobei auch für diese Umsatzsteuervorauszahlungen weder eine umgehende Entrichtung erfolgt ist, noch ein zeitnahe Ratenansuchen gestellt wurde. Der aushaltende Rückstand am Abgabenkonto zum Zeitpunkt der Verbuchung dieser Umsatzsteuervoranmeldungen betrug mehr als S 420.000,00. Sofern hier seitens der Bw. in ihrer Stellungnahme an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 Zahlungen in Form von laufenden auf das Abgabenkonto entrichteten

Teilbeträgen in Höhe von insgesamt ca. S 800.000,00 sowie auf dem Abgabenkonto eingegangene Überrechnungen ins Treffen geführt werden, ist auch dazu auf das bisher Gesagte zu verweisen. Für beide verspätet bekanntgegebenen Nachforderungen ist in der Folge Vollstreckbarkeit, ohne vorangegangenes Erwirken einer Einbringungshemmung durch ein Zahlungserleichterungsansuchen, eingetreten und diese sind im Rückstandsausweis (Vollstreckungsakt) vom 9. Oktober 1996 enthalten. Auch dafür wurde weder gezielt ein Ratenansuchen gestellt, noch ist eine entsprechende Ratenzahlung auf Grund einer gewährten Ratenbewilligung erfolgt. Die auf älteste Fälligkeit verrechneten monatlichen Teilzahlungen der Jahre 1996 bis 1998 stellen keine ordnungsgemäße Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG dar. Wenn weiters in der Stellungnahme an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 ausgeführt wird, dass gleichzeitig mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Juni 1996 die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Juli 1996 mit einem Gutschriftsbetrag von S 21.650,00 abgegeben worden sei, welcher zur Entrichtung des Monates Juni gedient hätte, so ist dazu auszuführen, dass diese Gutschriftsumsatzsteuervoranmeldung entsprechend der Bestimmung des § 214 Abs. 1 BAO eine Entrichtung der damals aushaltenden ältesten Fälligkeit bewirkt hat, zumal eine Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 4 lit. c BAO zur Verwendung dieses Gutschriftsbetrages für Abgabenschuldigkeiten, die auf Grund einer Selbstanzeige festgesetzt wurden, nicht erfolgt ist. Es kann daher auch betreffend die Monate Mai und Juni 1996 nicht von einer den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung und somit auch nicht von einer strafbefreienden Selbstanzeige ausgegangen werden.

Mit Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 14. Jänner 1997 wurde die Bw. zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August und September 1996 aufgefordert. In der Folge wurde dann die Umsatzsteuervoranmeldung August 1996 mit einer Zahllast von S 22.208,00 am 20. Jänner 1997 und diejenige für den Monat September 1996 mit einer Zahllast von S 16.223,00 am 19. Februar 1997 abgegeben, wobei auch in diesen Fällen weder eine umgehende Zahlung erfolgt ist, noch ein zeitnahe Ratenansuchen zur Entrichtung dieser Umsatzsteuervorauszahlungen eingebracht wurde. Auch hier ist von einer verspäteten Selbstanzeige im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG auszugehen und Straffreiheit kann insoweit schon aus diesem Grunde nicht eingetreten sein. Laut im Vollstreckungsakt befindlichen Rückstandsausweis vom 10. März 2003 ist auch hinsichtlich dieser Beträge, mangels Vorliegens einbringungshemmender Umstände, in der Folge Vollstreckbarkeit eingetreten. Die auf das Abgabenkonto im Jahr 1996 und in den Folgejahren laufend entrichteten Saldozahlungen zur Verhinderung weiterer Vollstreckungshandlungen stellen, wie bereits mehrmals ausgeführt, keine ordnungsgemäße Entrichtung zur Erwirkung einer strafbefreienden Selbstanzeige dar.

Letztlich wurde die Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 1996 mit einer ausgewiesenen Zahllast von S 14.572,00 verspätet am 19. Februar 1997 abgegeben, wobei auch hier wieder weder eine umgehende Entrichtung erfolgt ist, noch ein Ansuchen um Zahlungserleichterung zur ratenweisen Begleichung dieser Umsatzsteuervorauszahlungen eingebracht wurde. Zum Zeitpunkt der Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 1996 bestand auf dem Abgabenkonto ein Rückstand in Höhe von S 348.888,70. Auch die Umsatzsteuervorauszahlung Oktober 1997 ist in voller Höhe im Rückstandsausweis vom 10. März 1997 (Vollstreckungsakt) enthalten. Eine ordnungsgemäße Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG im Rahmen einer dafür gewährten Ratenbewilligung ist nicht erfolgt.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass hinsichtlich der aus dem Schulterspruch ersichtlichen Monate Jänner 1994, April bis Oktober 1995 sowie Februar, März, Mai, Juni und August bis Oktober 1996 mit einem Gesamtverkürzungsbetrag von S 361.086,00 (entspricht €26.241,14) eine Selbstanzeige durch eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung nicht erwirkt wurde. Sämtliche Zahlungen wurden weder mit Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung geleistet, noch wurde für die jeweilige konkrete Umsatzsteuervorauszahlung zeitnah um Ratenzahlung angesucht und daher auch eine solche niemals bewilligt. Hinsichtlich sämtlicher Verkürzungsbeträge ist Vollstreckbarkeit eingetreten und diese sind in den Rückstandsausweisen, welche oben näher bezeichnet wurden, enthalten. Ein von der Abgabenbehörde zwar nicht ausdrücklich, jedoch nach der Aktenlage des Vollstreckungsaktes aber schlüssig gewährter Verzicht auf die Durchführung von Vollstreckungshandlungen bei regelmäßiger Entrichtung von laufenden Teilzahlungen auf den aushaltenden vollstreckbaren Rückstand erfüllt die Anforderungen einer den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG nicht. Würde man nämlich dieser Ansicht folgen, so könnte durch jede einmal getroffene formlose (konkludente) Vereinbarung mit der Abgabenbehörde zur Abdeckung eines Rückstandes auf dem Abgabenkonto dahingehend, dass solange in Hinkunft regelmäßige Zahlungen auf den (in seiner Zusammensetzung sich laufend verändernden) Rückstand auf dem Abgabenkonto geleistet werden von weiteren Vollstreckungshandlungen abgesehen wird, eine strafbefreiende Wirkung für zeitlich später hinzukommende verspätete Meldungen von Selbstbemessungsabgaben (ohne zielgerichtete gleichzeitige Entrichtung und ohne gleichzeitiges Ratenansuchen für diese Abgabe) erwirkt werden. Unter einer den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung kann nach Meinung des Berufungssenates nur eine umgehende zeitnahe Entrichtung der verspätet gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. eine ratenweise Zahlung auf Grund eines umgehend mit der verspäteten Bekanntgabe der Selbstbemessungsabgabe eingebrachten und bewilligten Zahlungserleichterungsansuchens für diese konkrete Abgabe verstanden werden, wobei hier

der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten darf. Das Vorliegen derartiger Ratenvereinbarungen war nach der gesamten Aktenlage nicht gegeben und wurde im Übrigen auch von der Bw. niemals ins Treffen geführt. Vielmehr wurde in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungsenat von der Bw. vorgebracht, dass sie mit dem Gruppenleiter der Einbringungsstelle eine sogenante "Ratenvereinbarung nach bürgerlichem Recht" zur Vermeidung von Stundungszinsen und von Vollstreckungshandlungen getroffen habe. Dabei sei vereinbart worden, dass mittels eines Dauerauftrages zweimal monatlich S 10.000,00 bzw. später S 15.000,00 und zusätzlich nach Möglichkeit auch weitere Zahlungen von ihr geleistet werden, was in Form einer Einmalzahlung im Jänner 1996 und beantragter Überrechnungen geschehen sei. Sie habe während des Tatzeitraumes auch zweimal mit der Abgabenbehörde persönlich Kontakt aufgenommen, wobei die im Schreiben an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 dargelegte Ratenvereinbarung getroffen worden sei. Eine derartige Vereinbarung mit der Einbringungsstelle erfüllt die Anforderungen an eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung nicht, da sie sich auf einen bereits vollstreckbaren Rückstand bezogen hat, welcher eben deswegen vollstreckbar wurde, weil eine (ordnungsgemäße) Entrichtung nicht erfolgt ist. Zudem war auf Grund der mit der Einbringungsstelle getroffenen Vereinbarungen, welche sich auf den jeweiligen vollstreckbaren Gesamtrückstand und nicht gezielt auf die verspätet gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlungen bezogen hat, überhaupt nicht festgelegt, zu welchen Terminen bzw. innerhalb welcher Frist die jeweils verspätet gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet werden sollten.

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist daher hinsichtlich des laut Spruch aufrecht bleiben Teilschuldspruches in objektiver Hinsicht erfüllt und Straffreiheit auf Grund der abgegebenen Selbstanzeigen nicht eingetreten.

Wie von der Bw. in der gegenständlichen Berufung richtig dargelegt, sind die vom gegenständlichen Schuldspruch umfassten verspätet gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlungen in der Folge auch in den jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärungen betragsmäßig enthalten und wurden damit noch einmal offengelegt. Das Vorliegen einer (versuchten) Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG kommt daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht.

Auch bestehen seitens des Berufungssenates an der Verwirklichung des Tatbildes des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in subjektiver Hinsicht keinerlei Bedenken. Wurde doch die Bw. mit Strafverfügung vom 17. November 1994 bereits einmal wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wegen Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1993 mit einem Verkürzungsbetrag von

S 216.824,00 mit einer Geldstrafe von S 60.000,00 und für den Fall der Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG mit einer Ersatzfreiheitsstrafe von 20 Tagen bestraft. Diese Strafe ist zwar zum Zeitpunkt der Berufungsentscheidung als getilgt anzusehen und bei der Strafbemessung daher nicht als erschwerend zu berücksichtigen, kann jedoch bei der Beurteilung der subjektiven Tatseite zweifelsfrei herangezogen werden. Trotz dieser Vorverurteilung und trotz ihrer Ausbildung als Steuerberaterin hat es die Bw. auch in den folgenden, nunmehr der Bestrafung zugrundeliegenden Tatzeiträumen unterlassen, für die zeitgerechte Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und für die fristgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen Sorge zu tragen. An der grundsätzlichen Kenntnis der Bw. hinsichtlich der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und zur Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen zu den Fälligkeitstagen bestehen seitens des Berufungssenates keinerlei Bedenken. Dieses Wissen wurde von ihr auch in keiner Lage des Verfahrens in Abrede gestellt.

Auf Basis eines nunmehr der Bestrafung zu Grunde zu legenden (verringerten) Verkürzungsbetrages von S 361.086,00 (entspricht € 26.241,14) und unter Berücksichtigung der von der Bw. im Schreiben an den Spruchsenat vom 26. Mai 1998 dargestellten persönlichen und wirtschaftlichen Situation im Tatzeitraum (Risikoschwangerschaft und dadurch gegebene Beeinträchtigung in gesundheitlicher und zeitlicher Hinsicht, Forderungsausfälle durch Zahlungsunfähigkeit von Kunden) war daher eine Strafneubemessung durchzuführen.

Als mildernd wurden dabei seitens des Berufungssenates angesehen die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit, die geständige Rechtfertigung der Bw., die volle Schadengutmachung, ihr Handeln aus einer persönlichen und wirtschaftlichen Notlage heraus sowie das zwischenzeitige Wohlverhalten bei bereits länger zurückliegenden Tatzeiträumen.

Dem gegenüber wurde als erschwerend der oftmalige Tatentschluss über einen längeren Tatzeitraum angesehen. Dazu ist auszuführen, dass es für die Beurteilung eines finanzstrafrechtlichen Sachverhaltes im Rahmen der Strafbemessung zweifelsfrei von Belang sein muss, ob die festgestellte Abgabenverkürzung aufgrund einer Mehrzahl von Tat-handlungen über einen längeren Tatzeitraum erfolgt ist oder ob nur eine einzelne bzw. eine geringe Anzahl von Tathandlungen zum Verkürzungserfolg geführt haben.

Auf Basis dieser Strafzumessungserwägungen und unter Berücksichtigung der nunmehr im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat dargestellten gefestigten persönlichen und wirtschaftlichen Situation der Bw. (vorhandenes Vermögen übersteigt die betrieblichen Schulden von ca. € 20.000,00, Gewinn 2003 knapp unter € 50.000,00) erscheint die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe tat- und schuldangemessen.

Die Kostenentscheidung begründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in der nunmehr geltenden Fassung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

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

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

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe, die Wertersatzstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto 5.504.037 des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe bzw. der Wertersatzstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe/n vollzogen werden müssten.

Wien, 9. März 2004