

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in den Finanzstrafsachen gegen

1. Dr. A. B., Wien,

2. KR C. B., Wien,

beide vertreten durch Mag. Klaus Hübner Steuerberatungs GmbH, Schönbrunnerstraße 218-220/Stiege B, 7. Stock, 1120 Wien,

wegen des Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit.

a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden der Beschuldigten vom

12. April 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien

9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg

als Finanzstrafbehörde vom 18. Jänner 2017, SpS 15, Strafnummern 07, nach

Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. Juni 2018 in Anwesenheit der

Beschuldigten, ihres Verteidigers Mag. Klaus Hübner, der Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde von Herrn Dr. A. B. vom 12. April 2017 wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Herr Dr. A. B. ist schuldig, als abgabenrechtlich Verantwortlicher der Dr. A. B. und C. B.

GnbR vorsätzlich die Umsatzsteuervorauszahlung Februar 2014 in Höhe von € 67.137,07

weder an die Abgabenbehörde gemeldet noch spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit

entrichtet zu haben, wodurch er eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a

FinStrG begangen hat.

Dafür wird über Herrn Dr. A. B. gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe von € 6.000,00 festgesetzt.

Gemäß § 20 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von 15 (fünfzehn) Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a und b FinStrG hat der Bestrafte die Kosten des

verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens und des verwaltungsgerichtlichen

Beschwerdeverfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 sowie die Kosten eines

allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen.

Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde von Herrn KR C. B. vom 12. April 2017 wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Herr KR C. B. ist schuldig, als abgabenrechtlich Verantwortlicher der Dr. A. B. und C. B. GnbR vorsätzlich die Umsatzsteuervorauszahlung Februar 2014 in Höhe von € 67.137,07 weder an die Abgabenbehörde gemeldet noch spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet zu haben, wodurch er eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen hat.

Dafür wird über Herrn KR C. B. gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe von € 6.000,00 festgesetzt.

Gemäß § 20 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von 15 (fünfzehn) Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a und b FinStrG hat der Bestrafte die Kosten des verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens und des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 sowie die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen.

Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 18. Jänner 2017, SpS 15, Strafnummern 07, wurden

Dr. A. B. und KR C. B. schuldig erkannt, am 15. April 2014 im Bereich des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15/Schwechat/Gerasdorf als abgabenrechtlich Verantwortliche der Dr. A. B. und C. B. GnbR vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe einer dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldung eine Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für 02/2014 in Höhe von € 67.137,07 bewirkt zu haben, wobei sie den Eintritt der Verkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten haben.

Beide Beschuldigten haben hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 (2) a FinStrG begangen und werden hiefür nach § 33 (5) FinStrG unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 23 (3) FinStrG

Dr. A. B. mit einer Geldstrafe in Höhe von € 27.200,00

KR C. B. mit einer Geldstrafe in Höhe von € 27.200,00 bestraft.

Gemäß § 20 (1) FinStrG wurde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von

bei Dr. A. B. 68 Tagen

bei KR C. B. 68 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG haben die Bestraften die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von jeweils € 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Hingegen werden die mit Bescheiden vom 15.09.2015, 07 gegen die Beschuldigten wegen Verdachtes des Finanzvergehens nach § 33 (1) FinStrG in Bezug auf Umsatzsteuer 2013 eingeleiteten Verfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Als Entscheidungsgründe wurde Folgendes ausgeführt:

„Der finanzstrafrechtlich bereits in Erscheinung getretene Beschuldigte Dr. A. B. gibt sein dzt. mtl. Einkommen mit € 1.680,00 an. Es treffen ihn keine Sorgepflichten.

Der finanzstrafrechtlich bereits in Erscheinung getretene Beschuldigte C. B. gibt sein dzt. mtl. Einkommen mit € 2.100,00 an. Es treffen ihn keine Sorgepflichten.

Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und Verlesung des Strafaktes steht im Zusammenhalt mit der Verantwortung der Beschuldigten nachstehender Sachverhalt fest:

Anlässlich der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Beschuldigten mit Kaufvertrag vom 09.10.2013 Liegenschaften veräußert haben, hinsichtlich derer eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 (10) UStG in der Umsatzsteuervoranmeldung 10/2013 vorzunehmen gewesen wäre.

Dies ist jedoch unterblieben, sodass sie im Zuge des Prüfungsverfahrens unwidersprochen erfolgte.

Erst im Zuge des durch die Prüfungsfeststellung ausgelösten Finanzstraßverfahrens haben die Beschuldigten vorgebracht, ein schuldhaftes Verhalten habe für die Unterlassung der Vorsteuerberichtigung in der UVA 10/213 nicht vorgelegen, da der Kaufvertrag erst nach einer erforderlichen behördlichen Zustimmung 2014 rechtswirksam geworden sei. Auch die Kaufsumme sei erst 2014 geflossen.

Es werde daher bei der Abgabenbehörde ein Wiederaufnahmeantrag gestellt werden, bei dessen Stattgabe der bisher geforderte Betrag aus der Vorsteuerberichtigung eine nicht unerhebliche Reduktion erfahren werde.

Diesem Wiederaufnahmeantrag wurde stattgegeben, die nunmehr mit der UVA 02/2014 vorzunehmende Vorsteuerberichtigung beträgt € 67.137,07.

Obwohl diese Vorgänge den Beschuldigten bekannt waren, ist jedoch die Vorsteuerkorrektur auch nicht mit der am 14.05.2015 eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldung vorgenommen worden, es wurde vielmehr eine Leermeldung eingebracht. Bei der Abgabe der leeren Umsatzsteuervoranmeldung für 02/2014 unter gleichzeitiger Nichtentrichtung der auf die nötige Vorsteuerberichtigung entfallende Umsatzsteuervorauszahlung hielten die Beschuldigten eine Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen ernstlich für möglich und fanden sich damit ab. Die dadurch bedingte Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen hielten sie für gewiss.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens, Prüfungsbeginn war am 13.07.2015, wurde auch keine rechtswirksame Selbstanzeige eingebracht.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

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

Nach § 8 (1) FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Das Verhalten der Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen ist, dass den Beschuldigten als realitätsbezogenen im Wirtschaftsleben stehenden Personen die sie treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen sind.

Es war daher mit einem Schuldspruch vorzugehen.

Nach der Bestimmung des § 33 (5) FinStrG wird das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

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

Bei der Strafbemessung war

bei Dr. A. B. mildernd: die teilweise Schadensgutmachung, erschwerend: die (gerichtliche einschlägige) Vorstrafe und der rasche Rückfall (Urteil des LG.f.Strafsachen Wien vom 03.03.2014)

bei KR C. B. mildernd: die teilweise Schadensgutmachung, erschwerend: die (gerichtliche einschlägige) Vorstrafe und der rasche Rückfall (Urteil des LG.f.Strafsachen Wien vom 03.03.2014)

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeiten sind die ausgesprochenen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafen schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruht zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle.

Zur Einstellung: Hinsichtlich 2013 liegt kein finanzstrafrechtlich vorwerfbares Verhalten vor, es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle."

In der dagegen fristgerecht am 12. April 2017 eingebrachten Beschwerde beider Beschuldigten wird wie folgt ausgeführt:

"Die Abgabenverkürzung erfolgte nicht vorsätzlich, sondern nur fahrlässig.

Bei Vertragsabschluss wurde keine Meldung durchgeführt, da noch aufschiebende Bedingungen abgewartet werden mussten.

Es war beiden Beschuldigten klar, dass eine Vorsteuerberichtigung stattzufinden hat. Auch war es nie beabsichtigt, hier eine Verkürzung, noch dazu während eines laufenden Steuerstraßverfahrens, zu bewirken.

Zeitgleich mit dem Steuerstraßverfahren versuchten die beiden Herren im Jahr 2014 verzweifelt, ihre alteingesessene Firma in einem Sanierungsverfahren zu retten. Nachdem dies nicht gelang, wurde eine Auffanggesellschaft gegründet, um das Unternehmen fortführen zu können. Das Geld aus dem Verkauf wurde zum größten Teil zur Bezahlung der Immo ESt, der auf dem Grundstück lastenden Bankkredite und der Restzahlung aus dem Zwangsausgleich der Firma an das Finanzamt verwendet. Durch den Stress und da ja keine Umsätze nach dem Verkauf mehr getätigt wurden, wurde für das 1. Quartal 2014 nur eine 0-Meldung abgegeben.

Auch Anfang des Jahres 2015, wo mit einer Meldung der Vorsteuerberichtigung in der letzten UVA 2014 nach § 12/10 UStG Genüge geleistet worden wäre, hat leider keiner der Herren daran gedacht, da die Auffanggesellschaft in erheblichen Schwierigkeiten steckte und hier verzweifelt Umstrukturierungsmaßnahmen beraten und in Angriff genommen wurden.

Eine Selbstanzeige bei Beginn der Prüfung für das Jahr 2013 war nicht notwendig, da 2013 keine Schuld bestand.

Eine Selbstanzeige wurde mit der Jahreserklärung 2014 unternommen. Zum Zeitpunkt der Einreichung der USt Erklärung für 2014 war für 2014 noch keine Strafsache anhängig.

Für die Bezahlung der Schuld wurde eine Ratenvereinbarung getroffen, wobei die möglichen 2 Jahre für die Erfüllung noch nicht verstrichen sind.

Ich stelle daher den Antrag,

die Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2014 als Selbstanzeige für die Herren B. zu werten und von einer Bestrafung abzusehen.

Auf Grund der durch die Insolvenz der Firma gegebenen außerordentlichen Belastung der Herren B. beantrage ich weiters, die unterlassene rechtzeitige Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung als fahrlässig einzustufen.

Beide Herren B. haben nur mehr Einkünfte aus der jeweils im Erkenntnis angeführten Pension und daneben keine steuerpflichtigen Einkünfte mehr. Es besteht daher auch keine Gefahr mehr, dass nochmals das Delikt einer Abgabenverkürzung begangen wird.

Beide Herren B. sind durch Ratenvereinbarungen mit der Finanzbehörde und den Banken so sehr belastet, dass ihr Einkommen mittlerweile unter dem Existenzminimum liegt. Ich ersuche diesen Umstand bei einer eventuellen Strafbemessung zu berücksichtigen.“

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Verteidiger ergänzt, dass zum Zeitpunkt der vorgeworfenen Tat mit dem Steuerberater Dr. E. Rücksprache gehalten worden sei. Nachdem keine Umsätze ausgeführt worden seien, sei eine Nullerklärung für 1-3/2014 abgegeben worden. Die Umsatzsteuer-Berichtigung sei zu diesem Zeitpunkt nicht beachtet worden ("Wir haben das nicht am Radar gehabt"). Es sei von Anfang an geplant gewesen, diese Berichtigung in der Jahresumsatzsteuer-Erklärung nachzuholen, was auch erfolgt sei.

Der damalige Steuerberater Dr. D. E. gab als Zeuge an:

"In meiner Kanzlei wurden nur die laufenden Umsätze erfasst. Es wurde uns wahrheitsgemäß mitgeteilt, dass es für 1-3/2014 keine gab. Von dem Zahlungsfluss im Februar 2014 aufgrund des Notariatsaktes hatte ich zum Tatzeitpunkt keine Kenntnis. Daher wusste ich auch nicht, dass die Umsatzsteuer -Berichtigung schon durchzuführen gewesen wäre. In der Jahresumsatzsteuer-Erklärung wurde es dann 2015 nachgeholt. Es wurden auch keine weiteren UVA's eingereicht, weil keine Umsätze erzielt wurden.

[...]

Nach Zustellung der Einleitungsverfügungen sind beide Herren zu mir gekommen. Im Zuge dessen habe ich die Eingabe vom 20.10.2015 erstellt und beide Herren darauf hingewiesen, dass wir die Korrektur jetzt nachholen müssen, was dann auch geschehen ist.

[...]

Eine gesonderte Erinnerung gab es nicht."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Rechtslage:

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

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

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Zur beantragten Wirkung der Umsatzsteuererklärung 2014 als strafbefreiende Selbstanzeige:

Zunächst ist festzuhalten, dass zu Beginn der Umsatzsteuersonderprüfung am 6. Juli 2015 explizit „Keine Selbstanzeige“ angekreuzt wurde. In der Beschwerde wurde beantragt, die Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2014 als Selbstanzeige für die Herren B. zu werten und von einer Bestrafung abzusehen.

Gemäß § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG tritt Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war.

Unter dem Begriff der Tat iSd § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG ist nach Auffassung des VwGH ein tatbestandsmäßiges, rechtswidriges, schuldhaftes und mit Strafe bedrohtes Verhalten zu verstehen (Hinweis Neuner/Henzl/Neuner, Verteidiger-Handbuch, Rz 7.28, Dorazil/Harbach, § 29 FinStrG, Anm 14; Leitner, Grundzüge des österreichischen Finanzstrafrechts, 84). Dieser Begriff "Tat" schließt auch die Kenntnis des Täters ein. Nicht allein die gänzliche Entdeckung der Tat hindert die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige; vielmehr reicht hierfür bereits eine bloß teilweise Entdeckung der Tat aus. Dies bedeutet aber, daß die bloß unvollständige Entdeckung der Tat - sofern diese in ihren Grundzügen bereits entsprechend konkretisiert ist - für den Anzeiger schädlich ist (VwGH 28.9.1998, 98/16/0142).

Entdeckt ist eine Tat erst dann, wenn sich ein Verdacht insoweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist (VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471).

Eine Finanzstraftat ist ganz oder teilweise entdeckt, wenn diese Entdeckung entweder einer Finanzstrafbehörde oder einem sonstigen Hoheitsträger gelungen ist, dem eine unmittelbare Verpflichtung zur Verständigung der Finanzstrafbehörde erster Instanz gemäß § 80 und § 81 FinStrG zukommt (Hinweis Tanzer, Die "Entdeckung der Tat" als Ausschlussgrund für eine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 3 FinStrG, ÖStZ 1993, 302; VwGH 29.1.1997, 96/16/0234).

Dem Akt ist zu entnehmen, dass die Betriebsprüfung mit Bericht vom 13. Juli 2015 abgeschlossen wurde. Darin ist unter Tz 1 Folgendes nachzulesen:

„Tz. 1 Vorsteuerberichtigung:

Die Immobilie wurde im Zuge der Vermietungsgemeinschaft "Dr B. A. und B. C." zur Ausführung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung herangezogen. Zu diesem Zwecke, wurden im Jahr 2008 Vorsteuerbeträge in Höhe von 231.056,89 €, resultierend aus Großreparaturen usw., geltend gemacht. Im Oktober 2013 kam es zum Verkauf der Immobilie um gesamt € 2.700.000,00. Die Immobilienertragssteuer wurde gemeldet. Im vorliegenden Fall beträgt der Beobachtungszeitraum 10 Jahren, welcher mit dem Jahr des Verkaufes endet. Somit sind die geltend gemachten Vorsteuern um 4/10 tel zu korrigieren. Die Vorsteuerberichtigung wird mit € 92.422,75 festgesetzt.“

Damit ist die nicht erfolgte Vorsteuerberichtigung und die damit verbundene Verkürzung der Umsatzsteuer im Rahmen der am 13. Juli 2015 abgeschlossenen Prüfung jedenfalls entdeckt, was beiden Beschuldigten aufgrund der Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung und dem Kaufvertrag bekannt war.

Beide Finanzstrafverfahren wurden jeweils mit Bescheid vom 15. September 2015 eingeleitet. In der dazu eingebrachten Rechtfertigung des Verteidigers vom 20. Oktober 2015 wurde für beide Beschuldigte mitgeteilt, dass der richtige Tatzeitraum der Februar 2014 wäre. In diesem Zusammenhang ist ausdrücklich festzuhalten, dass von den Beschuldigten für eine Umsatzsteuerverkürzung Februar 2014 hier noch keine Selbstanzeige eingebracht wurde oder gar eine Entrichtung gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG angedacht war. Die Finanzstrafbehörde war jedoch aufgrund dieser Mitteilung der Beschuldigten in Kenntnis des richtigen Tatzeitraumes. Dass beide Beschuldigten von dieser Verkürzung und damit der Tatentdeckung Kenntnis hatten, ergibt sich allein aus der Rechtfertigung vom 20. Oktober 2015.

Eine allfällige Selbstanzeige im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung 2014, die erst am 3. Dezember 2015 - somit jedenfalls nach Entdeckung der Tat spätestens mit der Rechtfertigung vom 20. Oktober 2015 erfolgt ist - elektronisch eingereicht wurde, und noch dazu nicht als solche bezeichnet war, der auch nicht entnommen werden hätte können, für wen die allfällige Selbstanzeige erstattet werden hätte sollen, konnte daher - da die Tat von der Finanzstrafbehörde bereits entdeckt war und dies den Beschuldigten bekannt war - gemäß § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG nicht mehr straffbefreiend sein.

Objektive Tatseite:

Die objektive Tatseite ist zum Thema nicht erfolgter Vorsteuerberichtigung zunächst aus TZ. 1 des oben dargestellten Betriebsprüfungsberichtes zu entnehmen.

Wie bereits im angefochtenen Erkenntnis dargestellt wurde einem Wiederaufnahmeantrag stattgegeben und in der Folge die mit der UVA 02/2014 vorzunehmende Vorsteuerberichtigung von € 67.137,07 errechnet. Von den Beschuldigten wurde am 14. Mai 2014 eine Umsatzsteuervoranmeldung 1-3/2014 mit Null eingereicht. Da die Beschuldigten somit für Februar 2014 die (im Notariatsakt über den Verkauf der Liegenschaft vorgesehene) Vorsteuerberichtigung nicht durchgeführt bzw. die

entsprechende Umsatzsteuervorauszahlung nicht entrichtet haben, ist die Verkürzung objektiv bewirkt worden.

In der mündlichen Verhandlung wurde der strafbestimmende Wertbetrag nicht bestritten.

Subjektive Tatseite:

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Im vorliegenden Fall haben die Beschuldigten am 3. Dezember 2015 die Umsatzsteuerjahreserklärung 2014 elektronisch beim Finanzamt eingereicht und wurde die daraus errechnete Umsatzsteuernachforderung mit Bescheid vom 10. März 2016 festgesetzt. Ein Vorsatz auf versuchte Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer 2014 gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG für 2014 kann daraus nicht abgeleitet werden, zumal als Folge der Betriebsprüfung die korrekten Beträge in der Jahresumsatzsteuererklärung angegeben wurden. Es bleibt daher zunächst nur eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu prüfen, zumal die Beschuldigten die Vorsteuerkorrektur weder mit der Umsatzsteuervoranmeldung für 02/2014 noch allenfalls in der Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2014 nachgeholt haben.

Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist die Schuldform der Wissentlichkeit (*dolus principalis*) hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Ein Unternehmer bzw. der die steuerlichen Angelegenheiten eines Unternehmers wahrnehmende Geschäftsführer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfällt die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung.

Für beide Beschuldigte ist aus dem Notariatsakt über den Verkauf der Liegenschaft unter Punkt drittens des Kaufvertrages nachzulesen:

*Der Verkäuferseite **ist bewusst**, dass dadurch von ihr rückzuzahlende Vorsteuerabzüge entstehen. Dies ist nach Auskunft der Verkäuferseite mit der steuerlichen Vertretung der Verkäufer und Mieterseite Herrn Doktor D. E., sowohl dem Grunde, als auch der Höhe nach abgeklärt und daher bei der Kauf- beziehungsweise Mietzinsfindung entsprechend berücksichtigt, sodass aus diesem Titel keinerlei Forderungen gegen die Käuferseite erhoben werden.*

In der Beschwerde wurde mitgeteilt, dass es **beiden Beschuldigten klar war, dass eine Vorsteuerberichtigung stattzufinden** hat.

Wenn beiden Beschuldigten - wie in diesem Notariatsakt von ihnen unterfertigt und in der Beschwerde einbekannt - bewusst war, dass eine Vorsteuerkorrektur durchzuführen ist, dennoch nach Erfüllung der Vertragsvoraussetzungen diese (bekannte) Vorsteuerberichtigung nicht erfolgt ist, liegt nach logischen Denkgesetzen die für eine Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geforderte Wissentlichkeit auf der Hand, sodass auch jeweils die subjektive Tatseite gegeben wäre.

Allerdings gab der als Zeuge befragte damalige Steuerberater in der mündlichen Verhandlung an, dass er für die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen zuständig gewesen ist und zu diesem Zweck auch beim Unternehmen der Beschuldigten nachgefragt hat, ob bzw. welche Umsätze in die Umsatzsteuervoranmeldung 1-3/2014 aufzunehmen wären. Da ihm keine laufenden Umsätze gemeldet wurden, sei die Nullmeldung erfolgt. Von einem Zahlungsfluss, der die Vorsteuerberichtigung ausgelöst hätte, habe er nichts gewusst und diese daher auch noch nicht berücksichtigt.

Wenn somit die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen Sache der Steuerberatungskanzlei gewesen ist und diese keine Kenntnis davon hatte, dass eine Vorsteuerberichtigung schon durchgeführt werden hätte müssen, die Beschuldigten jedoch darauf vertrauten, dass der Steuerberater eine korrekte Umsatzsteuervoranmeldung einreicht, so kann daraus die für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erforderliche Wissentlichkeit einer Verkürzung nicht abgeleitet werden.

Der Senat sieht bei dieser Konstellation daher keine ausreichenden Anhaltspunkte für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Allerdings war den Beschuldigten aufgrund des Zahlungsflusses im Februar 2014 klar, dass nunmehr die Bedingung für die Vorsteuerberichtigung aufgrund des Notariatsaktes vom 9. September 2013 erfüllt war. Zieht man die Probleme bei der Honorarzahlung des Steuerberaters ins Kalkül und berücksichtigt man, dass die Beschuldigten den Zahlungsfluss an den Steuerberater nicht mitgeteilt haben, mussten sie damals davon ausgehen, dass die Vorsteuerberichtigung auch nicht in eine Umsatzsteuervoranmeldung eingebunden wurde und folglich auch die Umsatzsteuervorauszahlung nicht an das Finanzamt gezahlt wurde, wobei die Entrichtung der Abgabe Aufgabe der Beschuldigten gewesen wäre. Dass die Zahlung nicht erfolgt ist, da keiner der beiden Beschuldigten sie vorgenommen hat, war ihnen bekannt bzw. fanden sich beide damit ab, dass keine Zahlung bis spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet wurde.

Für die Erfüllung des Tatbildes der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG kommt es allein auf das Unterlassen der Abfuhr und der Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen spätestens bis zum fünften Tag nach Fälligkeit und auf den Vorsatz dazu an.

Die Beschuldigten konnten nicht darauf vertrauen, dass der Steuerberater den Abgabebetrag an die Abgabenbehörde rechtzeitig bekannt gegeben hätte, da er von ihnen nicht über den bereits erfolgten Zahlungsfluss informiert wurde. Auf ein Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Rechtzeitigkeit der von einer anderen Person erstatteten Meldung an das Finanzamt kommt es zudem nicht an (VwGH 22.2.2007, 2005/14/0077). Die nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erwähnte Bekanntgabe des geschuldeten Betrages bildet keinen Teil des Tatbildes, sondern stellt einen Strafausschließungsgrund dar.

Ob den Beschuldigten wegen der Unterlassung der Bekanntgabe der Höhe der geschuldeten Abgabebeträge an das Finanzamt Vorsatz vorzuwerfen wäre, ist für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG unerheblich (vgl. in ständiger Rechtsprechung etwa VwGH vom 17. Dezember 2009, 2009/16/0188, VwGH vom 28. November 2007, 2007/15/0165, VwGH vom 20. September 2006, 2006/14/0046, jeweils mwN, VwGH vom 15. Juni 2005, 2002/13/0172, VwGH vom 29. September 2004, 2000/13/0151, VwGH 5. April 2011, 2011/16/0080 und die bei Tannert, Finanzstrafgesetz, E 15 bis E 17 zu § 49, referierte Rechtsprechung).

Zusammengefasst haben die Beschuldigten, der für die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung (Vorsteuerberichtigung) zuständig gewesen sind, spätestens bis fünften Tag nach Fälligkeit die Umsatzsteuervorauszahlung Februar 2014 nicht an das Finanzamt entrichtet und damit in Kauf genommen, dass diese abgabenrechtliche Verpflichtung, die ihnen aufgrund des Notariatsaktes und des nachfolgenden Zahlungsflusses bekannt war, verletzt wird.

Dadurch liegt jedoch die für den Tatbestand einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erforderliche subjektive Tatseite, nämlich ein bedingt vorsätzliches Verhalten vor.

Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführten Abgabebetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.

Gemäß der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sind.

Die geänderten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der Beschuldigten wurden in der Verhandlung bekannt gegeben, demnach wird bezieht Dr. A. B. eine monatliche Pension von € 1.800,00, KR C. B. von € 2.300,00, beide treffen keine Sorgepflichten; die Schulden belaufen sich auf ca. € 600.000,00 .

Bei der Strafbemessung wurden im angefochtenen Erkenntnis bei beiden Beschuldigten jeweils als mildernd die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend die (gerichtliche einschlägige) Vorstrafe und der rasche Rückfall (Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 03.03.2014) gewertet. [Anmerkung: bei einem Strafrahmen von rund 3,5 Mio Euro wurden mit € 400.000,00 für KR C. B. und € 350.000,00 für Dr. A. B. Geldstrafen am Rande der Mindeststrafhöhe verhängt, ohne dass gemäß § 15 FinStrG auch Freiheitsstrafen (hier bis zu drei Jahren) ausgesprochen wurden.]

Aus dem Akt ergeben sich als weitere Milderungsgründe das lange Zurückliegen der Tat, das zwischenzeitige Wohlverhalten und der Wegfall der Spezialprävention, da die Beschuldigten nicht mehr unternehmerisch tätig sein werden, sowie die damalige wirtschaftliche Notlage des Unternehmens (Umstrukturierungsmaßnahmen, Insolvenzverfahren).

Zieht man in Betracht, dass es sich bei den Zeiträumen in den gerichtlichen Strafverfahren laut Verteidiger um die Jahre 2007 und 2008 (Urteil vom 3. März 2014) gehandelt hat, ist ein rascher Rückfall (sechs weitere Jahre bis zur nächsten Tat im Februar 2014) nicht festzustellen.

Als weiterer Milderungsgrund ist die (weitere) teilweise Schadensgutmachung durch die laufenden Ratenzahlungen (der Rückstand an Umsatzsteuer 2014 ist von € 67.137,07 auf € 45.964,39 reduziert, die Zahlung vom 7.5.2018 ist dabei berücksichtigt, Stand 5.6.2018) zu werten.

Bei dieser Vielzahl an Milderungsgründen war ausgehend von einem Strafrahmen von € 33.568,54 unter Beachtung der geänderten Strafbemessungsgründe eine Reduzierung der Geldstrafen auf das im Spruch jeweils ersichtliche Ausmaß gerechtfertigt. Einer weiteren Verringerung standen generalpräventive Gründe für Abgabepflichtige in vergleichbaren Verhältnissen und Situationen entgegen.

Die obigen Ausführungen zu den Strafbemessungsgründe gelten auch für die aus dem Spruch ersichtliche Reduzierung der Ersatzfreiheitsstrafen. Dabei kommt den persönlichen

Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Täter für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafen keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

Kostenentscheidung

Die in unveränderter Höhe festgesetzten Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die hier zu behandelnden Rechtsfragen sind in der höchstgerichtlichen Judikatur eindeutig beantwortet, sodass eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 5. Juni 2018