

GZ. FSRV 0011-L/02

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Isolde Zellinger, sowie die Laienbeisitzer Dr. Wilhelm Kranzl und KR Manfred Grubauer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen L, vertreten durch Roswitha Walch, Wirtschaftstreuhänderin in 4020 Linz, Novaragasse 4, wegen Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 Abs.1 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 14. Dezember 2000 gegen das Erkenntnis des beim Finanzamt Linz eingerichteten Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Urfahr (nunmehr: Freistadt Rohrbach Urfahr) vom 21. Juni 2000, StrLNr. 21/98, in nichtöffentlicher Sitzung am 21. Dezember 2004 in Anwesenheit der Schriftührerin Elisabeth Rath

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Beschuldigten wird **Folge** gegeben und das angefochtene erstinstanzliche Erkenntnis dahingehend abgeändert, dass das gegen ihn unter der StrLNr. 21/98 beim Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (ehemals Finanzamt Urfahr) wegen des Verdachtes betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1995 begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 21. Juni 2000, StrLNr. 21/98, hat der Spruchsenat III als Organ des damaligen Finanzamtes Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz L schuldig erkannt, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Urfahr [tatsächlich: Graz-Stadt] [ergänze offensichtlich: als Geschäftsführer der S GmbH & Co KG, sohin als Wahrnehmender deren steuerlichen Interessen, 1995 und 1996] vorsätzlich Selbstbemessungsabgaben, nämlich Vorauszahlungen

an Umsatzsteuer betreffend die Monate Jänner bis Dezember 1995 in der Gesamthöhe von S 717.788,-- nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und auch die Höhe der geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Urfahr [tatsächlich: Graz-Stadt], nicht bekannt gegeben. Er habe dadurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, weshalb über ihn nach dem Strafsatz des § 49 Abs.2 FinStrG [ergänze: iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG] eine Geldstrafe in Höhe von S 30.000,-- (umgerechnet € 2.180,18) sowie für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von einer Woche verhängt wurde.

An Verfahrenskosten wurden L gemäß § 185 [Abs.1 lit.a] FinStrG pauschal S 3.000,-- (umgerechnet € 218,02) auferlegt.

Die als Nebenbeteiligte sinngemäß durch Vorladung (eines Vertreters) zur Verhandlung vor den Erstsenat zugezogene FI GmbH wurde gemäß § 28 Abs.1 FinStrG zur solidarischen Haftung für die Geldstrafe herangezogen.

Der Zusammenhang zwischen der S GmbH & Co KG (ehemals FS GmbH & Co KG) und der Nebenbeteiligten besteht laut Aktenlage (Firmenbuchauszüge im Finanzstrafakt und Veranlagungsakt zu StNr. 304/4360, Finanzamt Urfahr, Dauerakt) offenkundig darin, dass mit Vertrag vom 20. März 1996 rückwirkend per 31. Dezember 1995 das Unternehmen der ursprünglichen S GmbH & Co KG in eine S GmbH und diese wiederum in die H GmbH eingebbracht worden war, die S GmbH gemäß Vertrag vom 27. September 1999 mit der H GmbH, die H GmbH letztlich laut Vertrag vom 27. September 1999 wiederum mit der FI GmbH verschmolzen worden war.

Der Entscheidung des Spruchsenates liegt im Wesentlichen zugrunde, dass in der am 2. Mai 1997 beim Finanzamt Graz-Stadt betreffend die S GmbH & Co KG eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 1995 eine Restschuld von S 738.356,-- ausgewiesen war; ein Umstand, welcher nach Ansicht des Finanzamtes Urfahr als in der Folge zuständigen Finanzstrafbehörde erster Instanz einen Verdacht begangener Hinterziehungen von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG durch den damaligen Geschäftsführer L indizierte. Der unentrichtet bleibende Betrag von S 717.788,-- wurde als strafrelevant angesehen (Finanzstrafakt Bl. 2),

Auch in den Umsatzsteuerjahreserklärungen betreffend die genannte S GmbH & Co KG für die Veranlagungsjahre 1993, eingereicht am 17. Mai 1995, bzw. 1994, eingereicht am 1. April 1996, waren Umsatzsteuerrestschulden von S 654.181,-- bzw. S 1.074.444,-- ausgewiesen.

Die Restschulden für 1995 ergaben sich – so die Darstellung des L in der Verhandlung vor dem Spruchsenat hinsichtlich der Restschuld 1994 – aus einer Nachversteuerung derjenigen Teile der von den Kundinnen der S GmbH & Co KG gegebenen Anzahlungen, welchen nach sicherem Ablauf der Vertragsdauer keine Inanspruchnahme angebotener aktiver Leistungen der Gesellschaft gegenüberstanden. Anders als in den Vorjahren habe L aber die Bezahlung der Restschuld für 1995 nicht mehr veranlasst, weil er gehört habe, dass diese Entgelte als sogenannte leistungslose Entgelte nicht steuerbar wären (Finanzstrafakt Bl. 55).

Die Darstellung enthält keine logische Widersprüchlichkeit, war aber für den Berufungssenat vorerst nicht überprüfbar, weil ihm der diesbezügliche Bilanzakt bzw. allfällige erläuternde Darlegungen zu den Jahresumsatzsteuererklärungen nicht vorgelegt wurden.

Jedenfalls steht das Vorbringen des L mit dem Ergebnis einer in der Zeit Februar 1992 bis November 1993 bei der S GmbH & Co KG vorgenommenen Betriebsprüfung nicht im Widerspruch, bei welcher gegenüber L von Seite des Prüfers erklärt wurde, dass die Besteuerung der vertraglich festgelegten Behandlungen grundsätzlich mit erbrachtem Leistungsaustausch, spätestens jedoch mit Vertragsende zu erfolgen habe (Niederschrift über die Schlußbesprechung vom 19. Oktober 1993), und die solcherart offenbar noch nicht mit Umsatzsteuer erfasst gewesenen Entgeltteile (bei welchen Vertragsablauf eingetreten war) zu den Stichtagen 31. Dezember 1987, 31. Dezember 1988 und 31. Dezember 1989 gemeinsam hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1989 nachversteuert (Tz. 15 des BP-Berichtes vom 3. November 1993 zu StNr. 810/1989, Finanzamt Graz-Stadt).

In der Berufungsschrift des Beschuldigten wird im Wesentlichen zum Sachverhalt ausgeführt, dass die Anzahlungen auf Verträge, die nach dem 1. Jänner 1995 abgeschlossen worden sind, rechtzeitig im Jahre 1995 versteuert worden seien. Die Anzahlungen aus den Jahren 1993 und 1994 seien erst bei der Bilanzerstellung nach „Inventur“ der Verträge per 31. Dezember 1995 nach deren Vertragsablauf auf Erlöse gebucht und der Umsatzsteuer unterworfen worden, genauso wie das im obgenannten Prüfungsbericht vereinbart worden sei. Lediglich daraus sei die [in der Jahressteuererklärung ausgewiesene] Umsatzsteuerrestschuld des Jahres 1995 entstanden (Finanzstrafakt Bl. 91), welche aber tatsächlich einer rechtlichen Basis entbehre, weshalb die Einstellung des Finanzstrafverfahrens beantragt wird.

In den Beilagen zur Berufungsschrift wird unter anderem eine Kopie der Niederschrift über eine Schlußbesprechung bei der H-GmbH vom 24. März 1999 vorgelegt, in welchem bei offenbar gleichartigen Szenario hinsichtlich des Jahres 1995 von einem dreijährigen „Erfahrungszeitraum“, nach welchem die Kundinnen die Leistungen erfahrungsgemäß nicht

mehr einlösten, gesprochen wird (Finanzstrafakt Bl. 124) [was somit einer Umbuchung von Anzahlungen aus den Jahren 1993 und 1994 per 31. Dezember 1995 entgegengestanden wäre].

Beigeschlossen ist der Berufungsschrift dazu weiters eine Kopie einer Verwaltungsgerichtshofsbeschwerde des Bruders des L vom 17. Februar 1998 gegen eine Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion f OÖ vom 12. Dezember 1997, GZ. RV/293/01-06/KM/97, betreffend Festsetzung Jahresumsatzsteuer 1994, in welcher ebenfalls eine gleichartige mangelnde Steuerbarkeit gleichsam leistungsloser Entgelte behauptet wird (Finanzstrafakt Bl. 97 ff).

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat II als Organ der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als damalige Finanzstrafbehörde II. Instanz am 15. März 2001 bestätigte der Beschuldigte im Wesentlichen das Vorbringen in der Berufungsschrift.

Zur Klärung, welche Zahllasten der Beschuldigte nun tatsächlich bei der ihm aufgrund der Belehrung anlässlich der Schlußbesprechung am 19. Oktober 1993 bekannt gegebenen Rechtslage aufgeschlüsselt auf die strafrelevanten Voranmeldungszeiträume jeweils bis zum 15. des zweitfolgenden Monates entrichten hätte müssen, wurde die Berufungsverhandlung vertagt und dem Finanzamt Urfahr Gelegenheit zu entsprechenden Erhebungen gegeben.

Offenbar infolge der Auswirkungen der Verwaltungsreform im Wirtschaftsraum Mühlviertel (so der Amtsbeauftragte in seinem nunmehrigen Bericht) kam jedoch vorerst trotz entsprechender oftmaliger Urgenzen die Weiterleitung der Erhebungsergebnisse an die Finanzstrafbehörde II. Instanz nicht zustande.

Erst am 6. April 2004 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat der erwartete Bericht des Finanzamtes vorgelegt.

Dieser Bericht gibt unter anderem einen bis dato unbekannten Aktenvermerk der beauftragten Betriebsprüferin bereits vom 29. Juni 2001 (!) wieder, in welchem zu den Details des Erhebungsauftrages vom 3. April 2001 nach durchgeföhrter Erhebung (ABNr. 300236/01) im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen wurde (Finanzstrafakt Bl. 132 ff):

Aus ab dem 1. Jänner 1995 (Beginn der neuen Rechtslage hinsichtlich der Anzahlungen) abgeschlossenen Behandlungsverträgen wurden während des Jahres 1995 Zahlungen in Höhe

von insgesamt brutto S 7,241.519,17 (Umsatzsteuer S 1,448.303,83) vereinnahmt und auf das Konto „Erhaltene Anzahlungen 1995“ gebucht. Jener Teil der oben angeführten Summe, welcher auf erbrachte Leistungen entfiel, wurde am Jahresende auf das Erlöskonto 4020 umgebucht [Woraus sich – so eine mögliche Interpretation – offenbar ergeben hätte, dass die geforderte monatliche Versteuerung der „Anzahlungen“, denen Leistungen während des Jahres entsprochen haben, unterblieben ist und diejenigen „Anzahlungen“, welchen noch keine Leistung gegenübergestanden hat, tatsächlich unversteuert geblieben waren; tatsächlich aber ist diese Äußerung aber offenbar so zu lesen, dass die Umbuchung zusätzlich erfolgte, vgl ein ergänzendes Schreiben der Prüferin an L vom 8. Oktober 2001, Pkt.1), worin für die Monate Jänner bis Juli 1995 diesbezüglich auf eine Doppelversteuerung verwiesen wird]. Die Ermittlung der sich solcherart ergebenden monatlichen Umsatzsteuerschulden sei möglich, aber vorläufig unterlassen worden, weil bei den folgenden Fragen keine monatliche Aufschlüsselung möglich sei.

Die erbrachten Leistungen aus Behandlungsverträgen vor 1995 haben netto S 4,045.342,11 + Umsatzsteuer S 809.068,42 betragen. Eine monatliche Aufschlüsselung der Umsatzsteuer aus erbrachten Leistungen sei aufgrund der Buchhaltung nicht möglich, lediglich mittels aufwendiger Auswertung der händischen Karteikarten in den einzelnen Filialen. In diesen seien die Aufzeichnungen händisch geführt worden, wobei unterjährig nicht unterschieden worden sei, ob ein Besuch [einer Kundin] aus einem Vertrag vor 1995 oder ab 1995 stammte.

Die Vertragsdauer betrage laut den AGB drei Jahre. Spätestens nach drei Jahren müssten nicht konsumierte Anteile von Anzahlungen auf Erträge umgebucht werden [folgt man der Rechtsansicht der Abgabenbehörden, vgl die dem L erteilte Rechtsbelehrung vom 19. Oktober 1993]. Um auch hier keine monatlichen Inventuren durchführen zu müssen, seien die Verträge bereits im Vorhinein ausgebucht worden. So wurden also im Jahre 1995 [gemeint offenbar: für das Veranlagungsjahr 1995] die nicht konsumierten Anteile aus den Verträgen des Jahres 1993 in Höhe von netto S 3,709.203,61 ausgebucht, obwohl diese erst in den Monaten Jänner bis Dezember 1996 ausgelaufen sind. Die für 1995 ausgewiesene Umsatzsteuerrestschuld in Höhe von S 738.356,-- sei solcherart zurückzuführen auf die Umsatzsteuer (S 741.840,72 abzüglich Vorsteuer S 3.384,39) auf die noch nicht konsumierten Anteile aus [Verträgen aus] 1993 und wäre erst im Jahre 1996 fällig gewesen.

Die Angaben der Prüferin finden ihre Entsprechung in ausführlichen Vorhaltebeantwortungen des L vom 14. September 2001 und 23. Oktober 2001 (Finanzstrafakt Bl. 140 ff).

Nach Ansicht des nunmehrigen Amtsbeauftragten wären weitere Erhebungen mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden und sei von einem Beweisnotstand auszugehen, weshalb er – nach Rücksprache mit der im Jahre 2001 mit den Erhebungen befassten Betriebsprüferin – eine Verfahrenseinstellung anregt.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Zur Frage der angeblich fehlenden Steuerbarkeit der nicht konsumierten vertraglich vereinbarten Leistungsteile ist vorerst auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2003, Zl. 98/14/0027, zu verweisen, in welchem die obgenannte Beschwerde wiederum mit Hinweis auf die dem dort einschreitenden Parteienvertreter bekannte Entscheidung des Gerichtshofes vom 29. April 2003, Zl. 99/14/0112, als unbegründet abgewiesen worden ist.

Es ist also von einer diesbezüglichen Umsatzsteuerpflicht und einer grundsätzlich finanzstrafrechtlich relevanten Pflichtverletzung auszugehen, wenn allenfalls das auf eine sonstige Leistung darstellende diesbezügliche Leistungsbereitschaft entfallende Entgelt nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden ist. Der auf die Leistungsbereitschaft entfallende Entgeltteil wird dabei in der Regel erst beim jeweiligen Vertragsende konkret feststellbar gewesen sein und für denjenigen Voranmeldungszeitraum, in welchen dieses Vertragsende gefallen ist, zum Ansatz zu bringen gewesen sein.

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie Umsatzsteuervorauszahlungen nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

Wurde also bezogen auf die einzelnen Verträge, die in den Monaten Jänner bis Dezember 1995 geendet haben, der Entgeltteil für die Leistungsbereitschaft vom dafür verantwortlichen Geschäftsführer L nicht bei Erstellung der monatlichen Zahllasten versteuert, die darauf entfallende Umsatzsteuerzahllast nicht bis jeweils zum 15. bzw. 20. des zweitfolgenden Monates entrichtet und auch nicht zumindest die Höhe der geschuldeten Umsatzsteuer bis zu diesen Zeitpunkten der zuständigen Abgabenbehörde (hier dem Finanzamt Graz-Stadt) bekannt gegeben, ist für L der Tatbestand begangener Finanzordnungswidrigkeiten im Sinne des § 49 Abs.1 lit.a FinStrG in objektiver Hinsicht tatsächlich erfüllt gewesen.

In Anbetracht des gegebenen Saldierungsverbotes zwischen einzelnen Voranmeldungszeiträumen ändert an dieser Beurteilung auch der Umstand nichts, dass die diesbezügliche Umsatzsteuer allenfalls für andere frühere oder spätere Voranmeldungszeiträume entrichtet oder gemeldet worden ist.

Im konkreten Fall wären daher unter der Annahme einer dreijährigen Vertragsdauer die Entgelte für die Leistungsbereitschaft der S GmbH & Co KG hinsichtlich der im Jahre 1992 abgeschlossenen Verträge in den Voranmeldungszeiträumen Jänner bis Dezember 1995 zu versteuern gewesen.

Laut den Angaben des Beschuldigten wurden bereits zur sogenannten Jahresinventur 1994 sämtliche Verträge aus dem Jahre 1992 versteuert (Finanzstrafakt Bl. 151), offenbar um sich eine aufwendige monatliche Abrechnung zu ersparen. Dies stimmt überein mit der obigen Feststellung der Prüferin, dass die Verträge aus 1993 bereits für das Veranlagungsjahr 1995 versteuert worden sind.

Wie oben ausgeführt, hat die in der erst am 1. April 1996 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 1994 ausgewiesene Restschuld sogar S 1.074.444,-- betragen, sodass also solcherart der Beschuldigte offenbar jedenfalls in objektiver Hinsicht eine nicht rechtzeitige Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend die Monate Jänner bis Dezember 1995 in der vom Erstsenat vorgeworfenen Höhe zu verantworten hat.

Eine gesicherte Zuordnung der strafrelevanten S 738.356,-- zu den einzelnen Voranmeldungszeiträumen wäre aufgrund der Aktenlage zwar nicht vornehmbar, was aber für eine allfällige Bestrafung keinen Hindernisgrund dargestellt haben würde, da nach Literatur und Rechtsprechung zwar eine konkrete Ermittlung der strafrelevanten monatlichen Zahllasten gefordert ist, dabei aber die hilfsweise Anwendung eines entsprechend begründeten Schätzungsverfahrens nicht ausgeschlossen wäre.

In subjektiver Hinsicht ist aber auf die Bestimmung des § 8 Abs.1 FinStrG zu verweisen, wonach derjenige handelt vorsätzlich, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich ihr abfindet.

Dieser Nachweis einer bedingt vorsätzlichen Begehnungsweise des L ist mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht zu führen:

Eine entsprechende ausdrückliche Rechtsbelehrung des Beschuldigten ist der Aktenlage nicht zu entnehmen ist, die Abgabenbehörde hat vielmehr in dem bereits zitierten

Betriebsprüfungsbericht in Tz. 15 ausdrücklich lediglich anordnet, dass der diesbezügliche Wert der (noch) nicht absolvierten Behandlungen in die Bemessungsgrundlage für das Veranlagungsjahr aufzunehmen sei.

L hat darüber hinaus die jeweilige Erfassung dieser Entgeltteile sogar um jeweils ein Veranlagungsjahr vorverlegt.

Eine solche Maßnahme stünde mit einem allfälligen Tatplan des Beschuldigten, einen rechtswidrigen Abgabenkredit von der Republik Österreich zu erzwingen, insofern in einem für ein Strafverfahren beachtlichen Widerspruch, als in einem derartigen Fall vermutlich der delinquierende Finanzstrafäter die Abrechnung der Verträge für das Veranlagungsjahr ihres Auslaufens vorgenommen hätte.

Da gemäß § 98 Abs.3 FinStrG von den Finanzstrafbehörden eine Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten bzw. des Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden darf, wenn unter sorgfältiger Berücksichtigung der Verfahrensergebnisse nach freier Überzeugung bei der Beurteilung, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; Zweifel bestehen bleiben, ist im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten eine vorsätzliche Begehnungsweise nicht erweislich, weshalb das gegenständliche Verfahren einzustellen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß §§ 125 Abs.3, 157 FinStrG ist der Berufungssenat berechtigt, eine derartige Entscheidung in nichtöffentlicher Sitzung zu treffen, was hiemit geschehen ist.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten und der Nebenbeteiligten 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.

Linz, 4. Jänner 2005

Der Vorsitzende: