



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 5

GZ. FSRV/0163-W/09

## **Berufungsentscheidung**

Der Finanzstrafsenat Wien 5 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Robert Huber, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat MMag. Dr. Roland Schönauer sowie die Laienbeisitzer Mag. Harald Österreicher und Kommerzialrat Otto Trunner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., Steuerberater, geb. Dat. in xxx, whft. xx, vertreten durch WTH, yy, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß §§ 11, 34 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 22. Dezember 2009 gegen das Erkenntnis des Einzelbeamten des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 24. November 2009, Zl. 230000/90.108/15/2008-AFA, StrNr. XXXX/YYYYY-ZZZ nach der am 1. Juni 2010 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers X. für die WTH., des Amtsbeauftragten ADir. Rudolf Tomek sowie der Schriftführerin Diana Engelmaier durchgeführten mündlichen Verhandlung gemäß § 161 Abs.1 FinStrG zu Recht erkannt:  
Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 24. November 2009, Zl. XXXXXXXX, hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz Bw. (Berufungswerber, im Folgenden: Bw.) nach §§ 11, 34 Abs.1 FinStrG für schuldig erkannt, dass er im Zeitraum 1.1.2005 bis 29.9.2008 dazu beigetragen hat, dass Y. fahrlässig eine Verkürzung von Abgaben dadurch bewirkte, dass er es anlässlich der Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus

Deutschland, nämlich 3.298,60 Liter Alkoholika, 297 Liter Bier und 462 Liter Zwischenerzeugnisse unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verabsäumte, die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten. Damit habe der Bw. das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung (als Mittäter) gemäß §§ 11 u. 34 Abs.1 FinStrG begangen und es wurde über ihn gemäß § 34 Abs.4 FinStrG bei einer Strafhöchstgrenze von 12.829,73 € (= Gesamtsumme der über diesen Zeitraum anfallenden Verbrauchsteuern) eine Geldstrafe von 2.200,- €, Ersatzfreiheitsstrafe gemäß § 20 FinStrG 3 Tage, und gemäß § 185 FinStrG ein Kostenersatz in Höhe von 220 € sowie der Ersatz der allfälligen Strafvollzugskosten verhängt. Als Milderungsgrund wurde das Geständnis gewertet.

Begründend führte das Zollamt aus, dass der Unternehmer Y. für das Restaurant „R“ in Z. der R. die o.a. verbrauchsteuerpflichtigen Waren bezog und fahrlässigerweise die nach dem im jeweiligen materienrechtlichen Gesetz geregelten Selbstberechnungssystem abzuführenden Abgaben nicht bezahlt hatte. Die Rechnungen und verbrauchsteuerrechtlich relevanten Dokumente seien zwar monatlich an die Steuerberatungskanzlei des Bw. gesandt worden, hier habe man aber für Y nur die Buchhaltung und die monatliche Umsatzsteuererklärung betreut, während man die Bedeutung der Verbrauchsteuerdokumente nicht erkannte und diese von der Mitarbeiterin W. abgelegt wurden. Das Zollamt wertete den Umstand, dass bei den laufend übermittelten, insgesamt 215 Rechnungen und 207 Begleitdokumenten, deren Bedeutung schon aus der Formularüberschrift „Europäische Gemeinschaft – Vereinfachtes Begleitdokument - Verbrauchsteuern – Innergemeinschaftliche Beförderung von Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs“ erkennbar war, dennoch über Jahre hinweg eine bei einer ordentlichen Kanzleiführung zu erwartende verbrauchsteuerrechtliche Behandlung nicht zustande kam und darüber hinaus bei der Übernahme der Buchhaltungsdaten vom vormaligen Steuerberater des Bw. die verbrauchsteuerrechtliche Verbuchung und Abfuhr der Abgaben ersichtlich war, als schweres Verschulden des Steuerberaters im Sinne von § 34 Abs.3 FinStrG.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 22.12.2009 dem Grund und der Höhe nach, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Zunächst wurde darauf hingewiesen, dass die umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt und die aufgrund des unbestrittenen Fehlers nicht entrichteten Verbrauchsteuerschulden nun beglichen worden seien. Es könne aber in Hinblick auf dazu ergangene Judikatur von einem schweren Verschulden im Sinne von § 34 Abs.3 FinStrG nicht gesprochen werden. Denn damit sei eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit gemeint,

bei der der Tatbilderfolg wahrscheinlich und nicht bloß entfernt möglich vorhersehbar sein muss. Die Finanzstrafbehörde führte selbst aus, dass der abgabenrechtliche Sachverhalt über Jahre hinweg nicht erkannt worden sei, was das Vorhersehen einer solchen Abgabenverkürzung bereits ausschließe. Der Bw. habe bei der Erstellung von Abgabenerklärungen vom Vorhandensein der verbrauchsteuerrechtlichen Dokumente keine Kenntnis gehabt, was bereits deutlich mache, dass der relevante Sachverhalt entgegen der Ausführung im Erkenntnis nicht „offen zutage getreten“ sei. Weiters schilderte der Bw. die Organisierung des Kanzleibetriebes der Steuerberatung und lässt auch die nicht näher begründete Andeutung des Zollamtes einer nicht ordnungsgemäßen Kanzleiorganisation nicht gelten. Die Kontrolle der gut ausgebildeten Mitarbeiter könne nur in Form von stichprobenweisen Kontrollen geschehen, welche auch erfolgt seien. Dass in einem solchen Betrieb selbst bei sachgerechter Organisation und Personalausstattung dennoch Fehler vorkommen, könne – so auch die Judikatur – nicht automatisch als schweres Verschulden aufgefasst werden, selbst im Fall wiederholten Auftretens eines Fehlers oder bei Verletzung einer grundlegenden Norm. Weiters habe der Bw. die R. als einzigen Mandanten mit verbrauchsteuerrechtlichen Belangen. Dass dieser Rechtsbereich beim durchschnittlichen Steuerberater offensichtlich keine Bedeutung habe, sei auch daran ersichtlich, dass die bekannte Sammlung der österreichischen Steuergesetze „KODEX Steuerrecht“ die verbrauchsteuerrechtlichen Vorschriften erst gar nicht enthalte. Ein „Übersehen“ oder „Vergessen“ könne hier nur das durchschnittliche Maß an Fahrlässigkeit, nicht aber eine ein solches Maß beträchtlich übersteigende Sorgfaltsverletzung sein. Auch habe das Zollamt nicht konkret jenes Verhalten des Bw. bezeichnet, das als diese beträchtliche Sorglosigkeit gewertet werden könnte. Die Buchhaltungsdaten des früheren von Y beauftragt gewesenen Wirtschaftstreuhänders seien dem Bw. beim Übergang nicht zur Verfügung gestanden, im Übrigen wäre selbst dann die Grenze zum schweren Verschulden nicht überschritten, wenn ein Steuerberater die Überprüfung der Aufzeichnungen der Vorjahre unterlässt. Aus diesen Gründen sei das Finanzstrafverfahren gegen den Bw. einzustellen. Beantragt wurde im Berufungsschreiben gemäß § 62 Abs.2 lit.b FinStrG die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der am 1. Juni 2010 vor dem Berufungssenat durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der Bw. nach Darstellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse – er hat ein monatliches Nettoeinkommen von ca. 4.500 €, ist Hälfteigentümer eines Einfamilienhauses und neben der Beteiligung an zwei Steuerberatungsunternehmen auch Inhaber einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - ergänzend aus, dass von seinen Mitarbeitern die Bedeutung dieser Dokumente nicht erkannt worden war, es fehle ihnen an Erfahrung mit

Zolldokumenten. Er selbst habe in langjähriger Berufserfahrung und steuerlicher Betreuung zahlreicher Gastronomiebetriebe noch nie mit zollrechtlichen oder verbrauchsteuerrechtlichen Belangen zu tun gehabt. Y habe ihm einen allgemeinen steuerlichen Auftrag erteilt, die klassischen Dienstleistungen wie Buchhaltung, Lohnverrechnung und Jahresabschluss umfassend, wofür er auch die Unterlagen (Kassabelege, Bankbelege, Eingangs- und Ausgangsrechnungen) zur Verfügung stellte. Eine Eingangsrechnung von einem ausländischen Versender habe er, der Bw., selbst nie zu Gesicht bekommen und hier auch kein Risikopotential gesehen. Von der Alkoholsteuer wisse er schon, habe aber als Steuerberater damit nichts zu tun. Auch das hier relevante Bestimmungslandprinzip sei ihm ein Begriff, es sei allerdings zum Zeitpunkt des Beginns seiner Steuerberatertätigkeit 1988 noch kein Thema gewesen, die Verbrauchsteuern hätten in seiner Ausbildung keine Rolle gespielt und sie seien jedenfalls nicht das Alltagsgeschäft eines Steuerberaters. Für ihn sei das ein Gastronom wie alle anderen, die er schon jahrzehntelang betreut, gewesen. Zum Themenkreis Verbrauchsteuern im Binnenverkehr gebe es keine Seminare, man höre nichts dazu und demzufolge seien auch seine Mitarbeiter zu diesem Themenkomplex nicht ausgebildet. Auf den Vorhalt, dass die Verbrauchsteuern bei Binnenmarktlieferungen über Art. 4 Abs.1 UStG aber auch für die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer eine Rolle spielen und gemäß der Richtlinie des Vorstandes der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sich ein Steuerberater allenfalls auch im Selbststudium entsprechend weiterzubilden hat, führte der Bw. aus, dass er als Unternehmer nicht mehr zu seiner Arbeit käme, wenn er sämtliche ihn tangierenden Rechtsvorschriften durcharbeiten wollte. Natürlich gebe es Informations- und Fortbildungsveranstaltungen, die man besucht, und insbesondere sei das beim EU-Beitritt Österreichs 1995 mit den dabei stattgefundenen Änderungen im Umsatzsteuerrecht der Fall gewesen, aber man müsse in der Fülle dieser Informationen auch filtern und könne nicht das gesamte Rechtsspektrum beleuchten.

Der Verteidiger führte ergänzend aus, dass er in der Rechtsdatenbank einschlägige Kennwörter abgefragt habe, insbesondere zu dem Dokument, aufgrund dessen der Bw. die Verbrauchsteuerpflicht hätte erkennen sollen, habe aber dazu keinen Literaturbeitrag gefunden. In der Zolldokumentation sei ein Erlass des Bundesministers für Finanzen erst 2007 online-zugänglich gestellt worden. Aus seiner eigenen Steuerberaterausbildung (2005) wisse er, dass Verbrauchsteuern kein Lehrgegenstand waren. Es sei zwar richtig, dass es unumgänglich sei, über das direkt Gelernte hinaus sich weiteres Wissen anzueignen, aber es werde dabei eine gewisse Spezialisierung erfolgen, wie es auch bei der Behörde Spezialsenate für Steuer- bzw. Zollangelegenheiten gebe.

Zur Kanzleiorganisation des Bw. wurde ausgeführt, dass die Betreuung des Y von den

Mitarbeitern vom Anfang bis zum Schluss selbständig durchgeführt worden sei. Es seien die Belege übernommen, sortiert, verbucht und in der EDV erfasst, die Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt und ausgedruckt worden. Ein zweiter Mitarbeiter sehe sich zumindest stichprobenweise das Erfassungsprotokoll an und überprüfe die Steuercodes bei den Buchungen und das Arbeitsprotokoll. Der Bw. sehe sich die monatsweise vorgelegten Saldenlisten an und überprüfe nur bei Auffälligkeiten die einzelnen Buchungen. Den Posteingang und insbesondere die Rechnungen überprüfe er selbst nie, das wäre zu zeitaufwendig und werde von seinen 12 Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen besorgt. Diese hatten ihn nie gefragt, ob hier etwas mit Verbrauchsteuern zu erledigen sei. Ihm sei dieser Problemkreis erst anlässlich dieses Falles bewusst geworden und seine Mitarbeiter entsprechend instruiert worden. Der Klient habe ihn bei Beginn des Auftragsverhältnisses nicht darauf aufmerksam gemacht, dass hier auch verbrauchsteuerpflichtige Lieferungen aus Deutschland dabei sind. Mit dem früheren Steuerberater habe es keine Gespräche gegeben und es seien von diesem auch keine Unterlagen aus den früheren Jahren übernommen worden. Selbst wenn – wie der Amtsbeauftragte einwandte – vom früheren Steuerberater Verbrauchsteuerberechnungen durchgeführt wurden, hätte ihm das auf diesem Weg nicht auffallen können. Y habe ihm nur mittels des allgemeinen Vollmachtsformulars den Auftrag erteilt, ihn in steuerlichen Angelegenheiten zu vertreten, die Erlagscheine seien ihm dann zugeschickt worden. Der Klient habe auch nie nachgefragt, ob denn eine Alkoholsteuer zu bezahlen sei. Auch dem Versender in Deutschland sei nicht bekannt, dass er sich dort die Verbrauchsteuer anlässlich der Versendung der Ware in einen anderen Mitgliedstaat erstatten lassen konnte. Es sei in diesem Fall eine Unzulänglichkeit passiert und um die in Österreich produzierten Waren brauche man sich verbrauchsteuerrechtlich nicht kümmern, da schon der Produzent, der diese Waren in den Wirtschaftskreislauf bringt, die Verbrauchsteuer zu entrichten hatte.

Zum ziffernmäßigen Ausmaß der in die Steuerberatungskanzlei eingehenden Belege führte der Bw. aus, dass die Buchhaltung des Y ca. 200.000 Belege pro Jahr umfasse, während sich bei den verfahrensgegenständlichen Verbrauchsteuerdokumenten ein Schnitt von etwa 50 Stück pro Jahr ergebe. Es seien von den Mitarbeitern bei der Betreuung von 40 bis 50 Klienten monatlich einige tausend Belege zu erfassen und zu kontieren. Nur mit schwierigen Belegen sprächen sie beim Bw. selbst vor, die Routineangelegenheiten bekomme er nie zu Gesicht. Die zeugenschaftliche Einvernahme des Y. ergab, dass er 2004 vom früheren Steuerberater G. zu Bw gewechselt hatte. Ob er beim früheren Steuerberater Alkoholsteuer an das Zollamt bezahlt habe, könne er sich nicht erinnern. Es seien ihm Erlagscheine übergeben worden. Was er genau bezahlt habe, wisse er aber nicht mehr. Bw habe er beauftragt, seine steuerlichen

Angelegenheiten wahrzunehmen, speziell von der Alkoholsteuer sei dabei nicht die Rede gewesen. Er habe sich zu den verbrauchsteuerrechtlichen Begleitdokumenten, die ihm der Versender aus Deutschland ausgefüllt mitlieferte, keine Gedanken gemacht, sondern diese samt Rechnungen dem Steuerberater übergeben und darauf vertraut, dass dieser alles richtig erledigen wird. Er habe zwar gewusst, dass es bei solchen Lieferungen eine Verbrauchsteuerbelastung gibt, habe sich aber nie beim Steuerberater darüber erkundigt. Mittlerweile habe sich der richtige Modus mit der Anmeldung und Bezahlung beim Zollamt eingespielt.

Zum Abschluss der mündlichen Verhandlung führte der Verteidiger aus, dass hier unbestrittenermaßen durch eine Fehlleistung Steuern nicht abgeführt wurden, was der Bw. auch bedauere, es müsse aber bedacht werden, dass auch einem Steuerberater Fehler passieren können. Steuerberater befassten sich primär mit dem Steuer – Kodex und weniger mit dem Zoll – Kodex, wiewohl ihn Spezialisten ebenso im Griff haben. Nunmehr beherrsche auch Bw das Thema „innergemeinschaftliche Lieferungen aus Deutschland nach Österreich“ und könne solche Vorgänge perfekt abwickeln. Die Judikatur nehme das Vorliegen eines schweren Verschuldens nur dann an, wenn das unterlaufene Versehen in Hinblick auf Schwere und Häufigkeit deutlich macht, dass es sich um einen besonders nachlässigen und leichtsinnigen Menschen handelt und die Umstände schon die Vermutung des bösen Vorsatzes nahe legen. Gerade dieser Eindruck eines besonders nachlässigen und leichtsinnigen Menschen bestehe aber beim Bw., der sich noch nichts zuschulden kommen habe lassen, eben nicht. Ihm sei bezüglich des Nichterkennens der Relevanz des Verbrauchsteuerbegleitdokuments eine einmalige Verfehlung, wenn sie auch über längere Zeit nicht und erst anlässlich der Nachfragen der Zollbehörde bemerkt wurde, unterlaufen. Als Konsequenz des Falles habe auch er, der Verteidiger, in seiner Steuerberatungskanzlei entsprechende Nachbesserungen des Organisationssystems vorgenommen, damit Derartiges nicht passieren kann.

Bw schloss sich diesen Ausführungen an und betonte, dass er seinen Beruf nicht auf die leichte Schulter nehme, sondern sich um qualifizierte Arbeit bemühe, wenn auch das vor 10 Jahren eingeführte Managementsystem noch nicht ganz optimal gegriffen habe.

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

Dem Finanzstrafverfahren liegt der Sachverhalt zugrunde, dass dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz im Zuge von Datenbankabfragen im Jahr 2008 bekannt wurde, dass u.a. die in Z. etablierte R. aus Deutschland verbrauchsteuerpflichtige Waren bezieht, die einer Verbrauchsteuerbehandlung nicht

unterzogen worden waren.

Die der Alkoholsteuer bzw. in geringerem Ausmaß der Biersteuer bzw.

Zwischenerzeugnissteuer unterliegenden Waren wurden aus dem verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr Deutschlands nach Österreich geliefert. Mitgeliefert wurden dem Restaurantunternehmen jeweils 2 Dokumente: die Rechnung über die Waren der Lieferung und das in der Gemeinschaft überall gleich gestaltete *Vereinfachte Begleitdokument zur innergemeinschaftlichen Beförderung von Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs*. Das Begleitdokument enthält Namen und Adresse des Versenders und Empfängers, Angaben zur Ware (Preis, Menge, Tarifnummer) und im linken unteren Bereich ein großes, deutlich gekennzeichnetes Feld mit der Überschrift „Kontrollvermerk der zuständigen Behörde“. Vom Begleitpapier sind vom Versender 3 Ausfertigungen zu erstellen: eine verbleibt bei ihm selbst, eine beim Empfänger und eine geht mit der Selbstberechnung an das Zollamt, das mit dem Kontrollvermerk die ordnungsgemäße verbrauchsteuerrechtliche Erfassung bestätigt. Dieses zollamtlich bestätigte Exemplar sendet der Empfänger an den Versender zurück, damit dieser die Verbrauchsteuererstattung in Deutschland durchführen kann. Da diese Behandlung unterblieben war, wurden die Verbrauchsteuern samt Säumniszuschlag mit Bescheid vom 10.12.2008 an die R. gemäß § 201 BAO vorgeschrieben.

Aus einer niederschriftlichen Einvernahme des firmenverantwortlichen Gesellschafters Y. vom 14.10.2008 geht hervor, dass er neben Lieferanten im Inland seit 2003 einen einzigen Lieferanten im Ausland, nämlich die Firma B. in N. habe. Die diesbezüglichen Unterlagen, nämlich Rechnungen und Begleitdokumente, habe er immer an seinen Steuerberater Bw. bei der Steuerberatung übermittelt. Er habe sich dann weiter nicht mit verbrauchsteuerlichen Dingen befasst und auch das Zollamt diesbezüglich nicht kontaktiert, sondern angenommen, dass die Steuerberatungskanzlei dies erledigen werde.

Zu der gegen Y mit Bescheid vom 28.1.2009 erfolgten Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG erging am 16.3.2009 eine Stellungnahme der Steuerberatung. Darin wurde bestätigt, dass diese Y seit Jänner 2004 steuerlich vertritt und die Verbrauchsteuerpflicht bisher übersehen habe. Da man die Unterlagen des früheren Steuerberaters nicht übernommen habe, habe auf diesem Weg die gegenständliche Verbrauchsteuerpflicht nicht bemerkt werden können, Y sei auch der einzige Klient der Steuerberatung, der verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen Staat des EU-Binnenmarktes beziehe. Herr Y. als geschäftsführenden Gesellschafter der R. treffe kein Verschulden, auch kein Auswahlverschulden, wenn er diese Angelegenheiten einem berufsmäßigen Parteienvertreter überträgt. Es könne aber auch der Steuerberatung bzw. deren einzelnen Organen und Mitarbeitern der Vorwurf eines schweren Verschuldens des

Parteienvertreter nicht gemacht werden, da dieses Rechtsgebiet nicht zu den Kerngebieten eines Steuerberaters gehöre, er nur einen Klienten mit Bezug zu dieser Materie habe und die Versteuerung nur aus Versehen unterblieben sei, ohne dass dabei ein ungewöhnlicher und auffallender Sorgfaltsverstoß vorliege. Auch im Sinne zitierter UFS-Judikatur könne hier nur von einem durchschnittlichen Maß an Fahrlässigkeit gesprochen werden, die Sorgfaltspflicht dürfe auch bei fachkundigen Personen nicht überspannt werden. Innerhalb der arbeitsteiligen Organisation habe eine Mitarbeiterin mit 3-jähriger Berufserfahrung die Betreuung der OEG innegehabt mit zeitweiser Kontrolle durch eine weitere Mitarbeiterin und bei den Jahresabschlüssen auch durch Bw selbst. Der anfangs passierte Fehler, die verbrauchsteuerrechtlichen Dinge zu übersehen, habe sich später unbemerkt fortgesetzt, was letztlich auch daran liege, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Lieferungen nur einen Bruchteil des gesamten Wareneinsatzes ausmachten. Letztlich liege hier ein typischer Arbeitsfehler vor, der jedem passieren könne.

In einer niederschriftlichen Einvernahme schilderte Bw. am 16.6.2009 seinen beruflichen Werdegang und führte zu den verfahrensgegenständlichen Fragen aus, dass er definitiv nicht gewusst habe, dass sich bei den Rechnungen der Firma Y auch Verbrauchsteuerdokumente befanden und daher nicht hinterfragen habe können, wozu sie ihm übersandt wurden. Da auch die Mitarbeiterin deren Bedeutung nicht erkannt habe, habe sie keine Rücksprache mit ihm gehalten, das Problem sei erst anlässlich der Prüfung durch die Zollbehörde aufgefallen. Er beschäftige gut ausgebildete Mitarbeiter und es erfolgen Kontrollen nach dem Vier-Augen-Prinzip durch eine zweite Person. Er selbst kontrolliere Stichproben von Saldenlisten, nur bei Auffälligkeiten werde Rücksprache mit dem Mitarbeiter gehalten bzw. würden die EDV-Daten kontrolliert. Mit innergemeinschaftlichen Lieferungen habe er in langjähriger Berufserfahrung zu tun und es seien auch die Mitarbeiter darauf geschult. Solche Lieferungen mit Verbrauchsteuerpflichten in Verbindung zu bringen sei ihm aber bisher nicht in den Sinn gekommen.

Aufgrund der Verfahrensergebnisse wurden sowohl Y. als auch Bw. mit Strafverfügung gemäß § 143 FinStrG vom 13.7.2009 wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs.1 FinStrG bestraft (jeweils Geldstrafe 2.200 €, 3 Tage Ersatzfreiheitsstrafe, Kostenersatz). Bw erhob dagegen durch seinen Rechtsvertreter am 13.8.2009 fristgerecht Einspruch, woraufhin nach Verzicht auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung das eingangs beschriebene Erkenntnis des Einzelbeamten vom 24.11.2009 erging.

Die relevanten Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes sind:



§ 33 :

(1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs.1 oder 2 ist bewirkt, ...

b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,

...

§ 34 :

(1) Der fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer die in § 33 Abs.1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht. § 33 Abs.3 gilt entsprechend.

(3) Macht sich ein Notar, ein Rechtsanwalt oder ein Wirtschaftstreuhänder in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, so ist er nur dann strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden trifft.

(4) Die fahrlässige Abgabenverkürzung wird mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet.

§ 8 :

(2) Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

§ 9 : Dem Täter wird weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

§ 11 : Nicht nur der unmittelbare Täter begeht das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt. Weitere relevante Bestimmungen :

Art. 4 UStG:

(1) Bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb sind Verbrauchsteuern, die vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, in die Bemessungsgrundlage (Entgelt) einzubeziehen.

§ 94 WTBG:

(1) Berufsberechtigte sind berechtigt, sich ihrer Angestellten im internen Kanzleibetrieb und im Außenverkehr mit Klienten und Behörden als Erfüllungsgehilfen zu bedienen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

Die Alkoholsteuer, Biersteuer und Zwischenerzeugnissteuer sind Verbrauchsteuern, bei denen die gewerbliche Einbringung der steuerpflichtigen Ware aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates der Europäischen Union in das österreichische Steuergebiet der Zollbehörde anzuzeigen ist und die nach einem Selbstberechnungssystem bis zum 25. des auf die Entstehung der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu deklarieren und abzuführen sind, während im Ursprungsland eine Entsteuerung erfolgt. Die für die gegenständlichen Anlieferungen aus Deutschland relevanten Bestimmungen sind in den einzelnen Verbrauchsteuergesetzen völlig analog geregelt, für die Alkoholsteuer finden sich diese Regelungen in §§ 49, 50, 53 und 54 AlkStG, für die Biersteuer in §§ 26, 27, 30 und 31 BierStG und für die Zwischenerzeugnissteuer in §§ 23, 24, 27 und 28 iVm mit § 40 Abs.3 SchwStG. Unterbleibt die fristgerechte Selbstberechnung und Abfuhr der Verbrauchsteuern infolge Unkenntnis oder Versehens – ein vorsätzliches Handeln wurde und wird in diesem Fall nicht angelastet –, liegt der Tatbestand einer fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG vor. Ebenso wie das allgemeine Strafrecht kennt auch das Finanzstrafrecht das System der Mehrtäterschaft (§§ 12, 13 StGB; §§ 11, 12 FinStrG), wonach die Ausführung eines Delikts durch mehrere Personen in verschiedenen Beteiligungsformen oder der Kernbereich des gesetzlich umschriebenen Tatbildes durch das Zusammenwirken mehrerer Personen verwirklicht werden kann. Ein solches Zusammenwirken ist auch bei Fahrlässigkeitsdelikten möglich, wobei hier häufig die Tat bzw. der Tatbeitrag durch Unterlassung verwirklicht wird. Im Fall der Abgabenverkürzung ist die Täterschaft nicht nur unmittelbar beim Abgabepflichtigen – das ist Y. – möglich, sondern auch bei dessen Steuerberater, wenn dieser durch Verletzung einer ihn selbst treffenden objektiven Sorgfaltspflicht das Ergebnis des Abgabenausfalls mitverursacht. Dass beim Bw. als Steuerberater eine Sorgfaltspflichtverletzung vorliegt, ist in Anbetracht dessen, dass sich der Abgabepflichtige für seine steuerlichen Angelegenheiten an einen Fachkundigen wendet, ihm die steuerlich relevanten Unterlagen zusendet und nun bei diesem im Rahmen der Kanzleiorganisation über einen fast vierjährigen Zeitraum ständig übersehen wird, dass auch verbrauchssteuerlich relevante Dokumente dabei sind, mit denen man in gesetzlich gebotener Weise aktiv werden müsste, der Fall. Insoweit ist der Bw. auch einsichtig und bestreitet die Sorgfaltspflichtverletzung nicht, der Grundtatbestand des § 34 Abs.1 FinStrG trifft für ihn zu. Das alleine würde bei ihm noch keine Strafbarkeit auslösen, da der Gesetzgeber bei einem berufsmäßigen Rechtsvertreter in Ausübung dieser beruflichen Tätigkeit erst unter der

qualifizierenden Voraussetzung eines schweren Verschuldens die Strafbarkeit vorsieht. Der Gesetzgeber respektiert hier den Umstand, dass die Tätigkeit eines Steuerberaters, der mit einer Fülle an schriftlichen Unterlagen, Datenmaterial, Detailinformationen etc. konfrontiert sein kann, insofern eine gewisse „Gefahreneneignis“ aufweist, als auch etwas übersehen oder fehlerhaft berechnet werden kann und das nicht sofort eine Sanktion auslösen soll. Erst wenn es sich um ein schweres Verschulden, also eine sehr auffällige Nachlässigkeit handelt, soll diese Folge eintreten. Das Vorliegen einer solchen auffälligen, den Durchschnittsbereich jedenfalls überschreitenden Nachlässigkeit wird in Gesetzen mit verschiedenen Termini wie „grobe Fahrlässigkeit“, „offensichtliche Fahrlässigkeit“, „offenkundige Fahrlässigkeit“ u.ä. umschrieben, dasselbe ist gemeint mit dem in § 34 Abs.3 FinStrG verwendeten Begriff „schweres Verschulden“, bei dem man sich wiederum an dem in § 88 Abs.2 StGB gleichlautenden Begriff orientieren darf (VwGH 20.9.1983, 82/14/0159; Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung, Bd. I, 3. Aufl. 2002, § 34 Rz.4). Es muss dabei ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorwerfbar sein, d.h., es muss eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich überschreitende Sorglosigkeit erkennbar sein (z.B. VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045). Der Europäische Gerichtshof hat sich im Urteil vom 11.11.1999, Rs. C-48/98 mit der Abgrenzung der groben zur leichten Fahrlässigkeit auseinandergesetzt und hierbei als Prüfungsmaßstab herausgearbeitet die Komplexität der anzuwendenden Vorschriften, die Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers sowie die ihm zumutbare Sorgfalt (Witte, Zollkodex Kommentar, 5. Aufl., Art. 239, Rz. 20). Man wird als leichte Fahrlässigkeit einen Fehler einzustufen haben, der auch dem mit den rechtlich geschützten Werten verbundenen Menschen passieren kann (so genannter Arbeitsfehler, vgl. VwGH 26.2.2004, 2001/16/0005), während man einen Fehler, der keinesfalls passieren darf, als grobe Fahrlässigkeit einstufen wird.

Der Unabhängige Finanzsenat hält, anders als der Bw., im vorliegenden Fall ein solches schweres Verschulden aus folgenden Gründen für gegeben:

Zunächst ist dem Argument, dass die Verbrauchsteuern ein Randgebiet sind, mit dem ein Steuerberater wenig bis gar nicht in Berührung kommt und die nicht einmal in den Band über Steuergesetze in der bekannten Gesetzesreihe „KODEX des Österreichischen Rechts“ aufgenommen sind, entgegenzuhalten, dass diese sehr wohl Bestandteil des allgemeinen Rechtsbewusstseins sind. Den Konsumenten von Alkohol- oder Tabakwaren ist im Allgemeinen bekannt, dass diese Waren eigens steuerbelastet sind, von der Mineralölsteuer – sie ist im Übrigen auch von großer fiskalischer Bedeutung – ist in den Medien häufig die Rede. Umso mehr muss von einem Steuerberater erwartet werden, dass er zu diesen Steuern

zumindest elementare Kenntnisse aufweist, und zwar schon in Anbetracht dessen, dass er durch einen Klientenauftrag – etwa einen Hersteller solcher steuerbelasteter Waren - jederzeit damit konfrontiert werden könnte. Diese Thematik ist auch so umfangreich, dass sie in der Gesetzessammlung KODEX in einen eigenen Band „Zollrecht und Verbrauchsteuern“, der etwa gleich umfangreich ist wie jener der „Steuergesetze“, ausgliedert ist.

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt zur Kenntnis, dass die Verbrauchsteuern in der Ausbildung der Steuerberater nur eine untergeordnete Rolle spielen und ein Steuerberater in seiner beruflichen Tätigkeit zweifellos mit der Einkommensteuer, Umsatzsteuer oder Körperschaftsteuer weitaus häufiger zu tun hat. Man wird sagen können, dass diese Steuern den Kernbereich der Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders darstellen, während man – wie das der Bw. im Verfahren zum Ausdruck brachte – etliche andere Abgaben als „ausgefallene“ Steuern in dem Sinne bezeichnen könnte, dass ein Wirtschaftstreuhänder mit diesen, wenn überhaupt, nur selten und vereinzelt zu tun hat. Es ist aber auch zu vermerken, dass die angesprochenen Rechtsbereiche oft Verknüpfungen und Querverweise enthalten, die es nicht erlauben, einen dieser Rechtsbereiche völlig auszublenden. So nimmt etwa das Umsatzsteuergesetz oder das Normverbrauchsabgabengesetz zur Benennung von Waren auf den Zolllarif Bezug (z.B. § 24 Abs.1 UStG, § 2 NoVAG), vor allem ist aber zu bedenken, dass mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union mit 1. Jänner 1995 nicht nur das Verbrauchsteuerrecht völlig neu geregelt wurde, sondern auch das Umsatzsteuerrecht stark betroffen war und eine bedeutende Erweiterung durch die als Anhang zu § 29 Abs.8 UStG erfolgte Binnenmarktregelung erfuhr, wo die Regelungen statt mit Paragraphen mit Artikeln bezeichnet sind. Hier findet sich in Art. 4 Abs.1 eine wichtige Brücke zwischen Verbrauchsteuer- und Umsatzsteuerrecht, indem für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auch die Verbrauchsteuern des innergemeinschaftlichen Erwerbs heranzuziehen sind. Wenn nun der Bw. darauf hinweist, mit Verbrauchsteuern selten bzw. nur bei diesem einen Mandanten konfrontiert zu sein, müsste er aber bei der regelmäßig unterkommenden Umsatzsteuer auf diesen Aspekt Bedacht genommen haben. Wenn die Verbrauchsteuern auch bei der Ausbildung zum Steuerberater nicht vorkamen – die Binnenmarktregelung gab es 1988 noch gar nicht – muss aber von einem Wirtschaftstreuhänder erwartet werden, zumindest im Weg des Selbststudiums sich entsprechende Kenntnisse anzueignen. Denn bei allen rechtsberatenden und rechtsanwendenden Berufen ist man mit dem Umstand konfrontiert, dass das Recht nicht ein starrer, sondern häufigen Veränderungen unterworfenen Wissenskomplex ist, an den man sich durch ständige Weiterbildung anzupassen hat. Gerade für das Finanzrecht gilt das in besonders deutlichem Maße. In diesem Zusammenhang wurde in der mündlichen

Verhandlung seitens des Senates auf Literatur hingewiesen, die anlässlich der umfangreichen rechtlichen Veränderungen um 1995 veröffentlicht wurde und ausdiskutierte Fallbeispiele zum veränderten Umsatzsteuer- und Verbrauchsteuerrecht enthielt

(z.B. Pircher/Schuchter/Wellinger/Zorn, Fallbeispiele zum Umsatzsteuergesetz 1994 [mit Sonderteil Verbrauchsteuerrecht]). Es trifft nun den Bw. schon insofern ein schwerer Vorwurf, dass er in der Zeit des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union 1994/95 als beruflich tätiger Wirtschaftstreuhänder das Inkrafttreten einer Reihe neuer Gesetze, darunter sämtliche der neuen Verbrauchsteuergesetze sowie die Binnenmarktregelung übersah bzw. nur unvollkommen kannte. Daraus resultiert aber auch ein schwerer Mangel in der Führung des Steuerberatungsunternehmens, da er nun auch an seine Mitarbeiter ein entsprechend ausreichendes Wissen nicht weitergeben konnte. In diesem Zusammenhang ist auch hinzuweisen auf die gemäß § 83 WTBG erlassene „Richtlinie des Vorstandes der Kammer der Wirtschaftstreuhänder“ (Wirtschaftstreuhänderberufs-Ausübungsrichtlinie 2003 idF 2008), die insbesondere in §§ 3 Abs.2 und 7 Abs.2 die berufliche Fortbildung und die Gewährleistung der sachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen für die Auftragsübernahme durch Berufsberechtigte vorsieht.

Da im Sinne dieser Ausführungen die Wissensmängel nicht entschuldbar sind, kommt eine Exkulpierung im Wege des § 9 FinStrG nicht in Betracht.

In der Führung des Steuerberatungsunternehmens ist noch auf einer zweiten Ebene ein schwerer Verschuldensaspekt zu erblicken, dass nämlich die Aufsicht über die Mitarbeiter mangelhaft ausgeübt war. Zu diesem Punkt hat der Bw. den Geschäftsgang in der Steuerberatungskanzlei verständlich dargestellt. Es kam dabei auch der Umstand zur Sprache, dass es unmöglich wäre, dass der Steuerberater selbst die ganze eingehende Post sichtet, sondern diese jeweils zur betreuenden Arbeitsgruppe gelangt und bearbeitet wird und der Steuerberater selbst sich nur gewisse Zusammenfassungen, Zweifelsfälle oder besonders wichtige Angelegenheiten vorlegen lässt bzw. mit den Mitarbeitern bespricht. Dennoch muss hier eine Fahrlässigkeit mit dem Qualifizierungsmerkmal des § 34 Abs.3 FinStrG erblickt werden. Denn es war für den Fall, dass schriftliche Unterlagen eintreffen, die der betreffenden Mitarbeiterin nichts sagten, offenbar keine Vorsorge getroffen und es wurden diese – und hier ist auch die zeitliche Dimension von mehreren Jahren zu beachten - ohne weitere Veranlassung abgelegt. Dieser Vorwurf muss nicht unbedingt im Sinne eines Auswahlverschuldens verstanden werden, dass also der Bw. eine unzuverlässige Erfüllungsgehilfin für diese Arbeiten herangezogen hätte, sondern dass im Organisationssystem des Unternehmens keine Vorsorge getroffen war, beim Auftreten solcher Schriftstücke unklaren Inhalts eine nähere Befassung oder Rückfrage beim Mandanten in die

Wege zu leiten. Das dargestellte Vier-Augen-Prinzip ist so gesehen keine Stärke, sondern weist selbst wieder die Schwäche auf, dass trotz Einsichtnahme durch zwei Personen dieser Dauerfehler zustande kam. Auch in diesem Zusammenhang sei nochmals auf die Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie hingewiesen, die in § 13 eine ausreichende Beaufsichtigung der Mitarbeiter festschreibt. Es ist richtig und entspricht der Judikatur, dass eine solche Überwachung von Angestellten nicht in der Weise ausarten muss, dass sie „auf Schritt und Tritt“ erfolgt (z.B. VwGH 24.11.1998, 98/14/0155), andererseits ist ein gewisses Mindestmaß an Kontrolltätigkeit durch den berufsberechtigten Steuerberater notwendig, dem jedenfalls dann nicht entsprochen wurde, wenn über Jahre hinweg die Verbrauchsteuerpflicht des Y. übersehen wurde, weil der Steuerberater keinen einzigen bezugshabenden Beleg jemals selbst einsah.

Auch in Anlehnung an das o.a. EuGH-Urteil ist von schwerem Verschulden bzw. offensichtlicher Fahrlässigkeit zu sprechen. Denn der Aspekt der Komplexität der Vorschriften, wonach mit zunehmendem Schwierigkeitsgrad der Grad der Fahrlässigkeit absinkt, kann bei einem berufsmäßig tätigen Fachmann des Abgabenrechts nicht zur Entlastung beitragen, zumal aufgezeigt wurde, dass es hier auch einen engen Konnex zur Umsatzsteuer und zum Binnenmarkthandel gibt, die man keineswegs als „ausgefallene“ Rechtsgebiete ansehen kann und der Auslandsbezug anhand der übermittelten Rechnungen unmittelbar erkennbar ist. Und beim Aspekt der Erfahrung des Beteiligten darf es für einen Wirtschaftstreuhänder kein grundsätzliches Problem sein, das Vorliegen einer ihm weniger vertrauten Materie zu erkennen und sich mit ihr zu befassen. Dass in Hinblick auf die zumutbare Sorgfalt des Bw. im Steuerberatungsunternehmen ein über einen Arbeitsfehler hinaus gehender Verstoß vorlag, wurde schon erörtert.

Es sei am Rande vermerkt, dass durch diese Fehler offenbar auch die steuerliche Durchführung in Deutschland sowie die Umsatzsteuervoranmeldungen in Österreich unrichtig erfolgt sind, was aber hier nicht näher zu analysieren ist.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt somit zum Resümee, dass es infolge

- von organisatorischen Mängeln und
- mangelhaftem Wissensstand bzw. mangelhafter Fortbildung

zu einem dem Bw. anzulastenden nicht unbeträchtlichem Ausfall an Verbrauchsteuern durch einen langen Zeitraum hindurch kam und daher seine Strafbarkeit gemäß § 34 Abs.1 und Abs.3 FinStrG dem Grunde nach gegeben ist.

Die Strafe in Höhe von 2.200,- € nutzt den Strafraum gemäß § 34 Abs.4 FinStrG von 12.829,73 € zu rd. 17 % aus. Bei der Strafausmessung sind gemäß § 23 Abs.2 und Abs.3 FinStrG die Milderungs- und Erschwerungsgründe sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

und die persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Als mildernd waren die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit sowie das geständige und kooperative Verhalten des Bw. zu werten, Erschwerungsgrund liegt keiner vor. In Anbetracht dessen, dass die verhängte Geldstrafe ca. die Hälfte eines Nettomonatseinkommens des Bw. ausmacht und dass sich die vom Zollamt vorgenommene Strafausmessung sowie die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe schon im unteren Bereich der üblichen Judikatur bewegt, hat der Unabhängige Finanzsenat das Strafausmaß beibehalten. Der Ausspruch zum Kostenersatz erfolgte zwingend aufgrund von § 185 Abs.1 lit.a und lit.d FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juni 2010