

GZ. FSRV/0016-S/06

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Meister sowie die Laienbeisitzer Mag. Bernadette Gromaczkiewicz und Mag. Anton Möslinger-Gehmayer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen X, vertreten durch Dr. Klaus Plätzer, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Alpenstraße 12, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 15. Juli 2003 gegen das Erkenntnis des beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingerichteten Spruchsenates als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 27. Mai 2003, StrLNr. 49/99 bzw. StrNr. 1999/00151-001, im fortgesetzten Verfahren nach Behebung der Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, FSRV/0032-S/03, durch den Verwaltungsgerichtshof in nichtöffentlicher Sitzung am 3. Oktober 2006

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

Das gegen X beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter der StrLNr. 49/99 bzw. StrNr. 1999/00151-001 anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, er habe im Amtsreich des genannten Finanzamtes als Wahrnehmender der steuerlichen Agenden des L vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1992 eine bescheidmäßig festzusetzende Umsatzsteuer in der Höhe von ATS 80.000,-- verkürzt und hiernach eine

Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, wird gemäß §§ 82 Abs.3 lit.c, 136, 157 FinStrG eingestellt.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 27. Mai 2003, StrLNr. 49/99 bzw. StrNr 1999/00151-001, hat der Spruchsenat beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz X für schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Wahrnehmender der steuerlichen Agenden des L vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1992 [am 8. September 1993] Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen waren, und zwar Umsatzsteuer in der Höhe von € 5.813,83 (ATS 80.000,--) verkürzt zu haben [Bescheid vom 21. September 1993, zugestellt am 24. September 1993].

Er habe hiemit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs.5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 6.000,-- und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Wochen verhängt wurde.

Die vom Beschuldigten zu tragenden Kosten wurden gemäß § 185 Abs.1 [lit.a] FinStrG pauschal mit € 363,-- bestimmt.

Diesem Erkenntnis liegt das Ergebnis einer Betriebsprüfung beim Abgabepflichtigen L, einem Dentisten, über die Jahre 1990 bis 1993 zugrunde, wobei festgestellt wurde, dass in dessen steuerlichem Rechenwerk als Einnahmen-/Ausgabenrechner betreffend die Veranlagungsjahre 1990 und 1992 anteilige Kosten der L-KG als Aufwand im Rechenwerk erfasst waren, für die sich weder Buchungen noch Belege finden ließen. Es handelte sich dabei um folgende Beträge: 1990: ATS 600.000,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer ATS 120.000,--, 1992: ATS 400.000,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer ATS 80.000,--. Laut Betriebsprüfung war der Aufwand bei L nicht betrieblich veranlasst und könne daher – ebenso wie die geltend gemachten Vorsteuern – nicht anerkannt werden.

Im Zuge der weiteren Prüfung stellte sich heraus, dass diese Buchungen erst im Zuge der Abschlussarbeiten in der Kanzlei des Beschuldigten vorgenommen worden waren, eine laufende Verrechnung nicht erfolgt war und den Buchungen zugrunde liegenden Belege nicht vorhanden waren:

Auf Vorhalt gab L mit Schreiben vom 25. September 1995 bekannt, der Beschuldigte X sei seinerzeit sein Steuerberater gewesen. X habe selbständig und ohne L zu informieren oder seine Zustimmung einzuholen, bei der Gewinnermittlung für ihn im Rahmen der „um- und Nachbuchungen anteilige Kosten“ angesetzt. Es fehle hiefür jede wirtschaftliche und rechtliche Grundlage, da keine Leistungen erbracht worden seien und auch kein Beleg mit gesondertem Mehrwertsteuerausweis vorliege. Zudem sei es zu keinem Zahlungsfluss gekommen. Er, L, habe von diesen „Machenschaften“ keine Kenntnis gehabt und hätte sie unter keinen Umständen gebilligt.

Die verrechneten obgenannten „Aufwendungen“ wurden daher aus dem Betriebsaufwand des L ausgeschieden und die geltend gemachte Vorsteuer berichtigt.

In der Buchhaltung der L-KG finden sich in den Jahren 1990 und 1992 entsprechende Erlösbuchungen und wurden diese Beträge der Umsatzsteuer unterworfen.

Festgestellt wurde auch, dass X sowohl steuerlicher Vertreter des L als auch der L-KG gewesen war. Er hatte auch die Abgabenerklärungen der Jahre 1990 und 1992 in deren Namen gezeichnet.

Mit Bescheid vom 29. März 1999 leitete das Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen X ein Finanzstrafverfahren ein. Es bestehe der Verdacht, dass X als Wahrnehmender der steuerlichen Agenden des L vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für 1990 und 1992 bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Einkommen- und Umsatzsteuer betreffend die genannten Veranlagungsjahre in Höhe von insgesamt ATS 553.325,-- verkürzt und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen habe.

Eine diesen Verdacht bestätigende Beschwerdeentscheidung der Finanzlandesdirektion für Salzburg als damalige Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 29. September 1999, GZ RV 175/1-6/99, hatte vor dem Verwaltungsgerichtshof Bestand (Erkenntnis vom 28. Februar 2002, ZI. 99/15/0217-6).

Insoweit gegen X auch der Vorwurf einer Hinterziehung an Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 1990 (ungerechtfertigter Vorsteuerabzug) erhoben worden war, wurde nunmehr im erstinstanzlichen Erkenntnis vom 27. Mai 2003 das Verfahren wegen Eintritt der Verfolgungsverjährung eingestellt. Aber auch das Finanzstrafverfahren gegen X wegen des Verdachtes einer Hinterziehung an Einkommensteuer 1990 und 1992 wurde ebenfalls eingestellt, da der Erstsenat mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht ausschließen konnte, dass zwischen dem Abgabenpflichten L und der L-KG tatsächlich ein Leistungsaustausch stattgefunden habe.

Mangels einer Berufung des Amtsbeauftragten ist das Erkenntnis des Spruchsenates in seinem einstellenden Spruchteil in Rechtskraft erwachsen.

Hinsichtlich der übrigen Spruchbestandteile des Erkenntnisses des Erstsenates erob X durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 14. Juli 2003 das Rechtsmittel der Berufung. Darin wird ein Freispruch, bzw. in eventu die Aufhebung des Erkenntnisses und Zurückverweisung der Rechtssache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz beantragt.

In der Begründung wurde zunächst ausgeführt, dass zusammenfassend die Behörde erster Instanz auf das Nichtvorhandensein von Rechnungen abgestellt habe und demgemäß den Beschuldigten betreffend den Vorsteuerabzug für das Jahr 1992 in Höhe von € 5.813,93 einer Abgabeninterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt hat.

Dieser Schulterspruch sei ungerechtfertigt.

Erstens würden nunmehr die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 aufgrund des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 14.11.2000, GZ 09 4501/58-IV/9/00, gelten.

Textziffer 1832 lautet:

*"Wird im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt, dass über eine an den Unternehmer ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung noch keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 ausgestellt wurde und bringt der Unternehmer die fehlende Rechnung innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden angemessenen Frist (im Regelfall nicht länger als ein Monat) nach, so kann der Vorsteuerabzug aufgrund der nachgebrachten Rechnung mit Wirkung für den seinerzeitigen Leistungsbezug berücksichtigt werden. Dies gilt nur, wenn vom liefernden oder leistenden Unternehmer die entsprechende USt rechtzeitig und vollständig abgeführt wurde".*

Aus dieser Textziffer gehe somit einwandfrei hervor, dass es nicht strafbar zu sein scheint, dass bei einer ausgeführten sonstigen Leistung noch keine Rechnung ausgestellt wurde, dass man im Rahmen des Prüfungsverfahrens in der Regel innerhalb eines Monats den Vorsteuerabzug aufgrund einer nachgebrachten Rechnung mit Wirkung für den seinerzeitigen Leistungsbezug berücksichtigen könne.

Genau dies sei im gegenständlichen Fall gegeben gewesen. Es sei also nicht strafbar, eine Leistungsverrechnung vorzunehmen. Voraussetzung sei, dass der Liefernde oder leistende Unternehmer die entsprechende Umsatzsteuer rechtzeitig und vollständig abgeführt hat. Die L-KG habe rechtzeitig mit der Abgabe der Steuererklärung die erbrachten Leistungen für das Einzelunternehmen des L ordnungsgemäß der Umsatzsteuer unterzogen und die Umsatzsteuer abgeführt. Demzufolge wäre aus diesem Titel weder eine Nachzahlung noch sonst etwas entstanden, auch kein strafbarer Tatbestand. Auch sei die Versagung der Vorsteuer nicht nur aus Gründen der fehlenden Rechnungen erfolgt, sondern weil die Finanzbehörde angenommen habe, dass überhaupt keine Leistungen von der L-KG erbracht wurden. Dies sei wirklichkeitsfremd und aktenwidrig. In den Jahren 1987 und 1988 seien bereits Leistungen erbracht und auch entsprechend verrechnet worden.

Die Verrechnung als solche und der Vorsteuerabzug könnten daher nicht strafbar sein, wenn das Finanzministerium selbst in den Umsatzsteuerrichtlinien feststellt, dass die fehlende Rechnung innerhalb eines Monats nachgebracht werden kann. Dass der Erlass aus dem Jahr 2000 datiert sei, schade gegenständlich nicht. Damit werde die Rechtsansicht der Finanzbehörde wiedergegeben und zwar eine solche, die bereits zum Anerkenntnis der genau gleichen Vorgangsweise für die Jahre 1987 und 1998 [gemeint wohl 1988] geführt habe und plötzlich dann eben für die Jahre 1990 und 1992 nicht mehr anerkannt wurden. Die Rechtsansicht gemäß Erlass sei bindend, sodass die Verrechnung als solche und der Vorsteuerabzug nicht strafbar sein könnten.

Zweitens sei es gegenständlich zu keiner Abgabenverkürzung gekommen. Die Finanzbehörde habe bei der L-KG für die Jahre 1990 –1992 insgesamt ATS 300.000,-- zurückbezahlt und beim Abgabepflichtigen L eine Vorsteuerkürzung für die Jahre 1990 und 1992 von insgesamt ATS 200.000,-- vorgenommen, sodass zusätzlich eine Umsatzsteuer von ATS 100.000,-- rückbezahlt wurde. Es handle sich insgesamt betrachtet nicht um ein "Nullsummenspiel", sondern es wurde Umsatzsteuer in Höhe von ATS 100.000,-- in den geprüften Jahren 1990 bis 1992 zu viel bezahlt, sodass ein negativer Erfolg und keine Hinterziehung, also keine Verkürzung von Umsatzsteuer erfolgte.

Die einseitige Betrachtung des Abgabepflichtigen L bezüglich des Vorsteuerabzuges könne deswegen nicht greifen, da es sich – wie die Prüferin ausgeführt habe – bei dem Unternehmen des L und der L-KG um verbundene Unternehmen gehandelt habe und daher diese beiden Betriebe insgesamt zu betrachten seien.

Drittens sei vollkommen unsinnig, den Beschuldigten für die Ausstellung und/oder für die Nachbringung von Rechnungen in diesem Zusammenhang verantwortlich zu machen. Dafür sei der Beschuldigte als Steuerberater überhaupt nicht verantwortlich.

Das Einstellen eines Aufwandes einerseits bei L und der Ausweis als Erlös bei der Firma L-KG und der privaten Verrechnung über das Verrechnungskonto im Jahr 1990 und 1992 sei mit Sicherheit keine Steuerhinterziehung. Es handle sich hierbei um den spiegelgleichen Ausweis, die Bezahlung der Umsatzsteuer bedinge die Vorsteuer.

Punkt Viertens bezieht sich wiederum auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14.11.2000 und wird auf diese Ausführungen verwiesen.

Fünftens sei davon auszugehen, dass genau der gleiche Vorgang von der Betriebsprüfung für die Jahre 1987 und 1988 anerkannt wurde. Sofern nun bei der gegenständlichen Betriebsprüfung dieser Vorgang nicht mehr anerkannt wurde, könne daraus keinesfalls der Tatbestand der Abgabenhinterziehung, der ja Vorsatz bedinge, abgeleitet werden. Wie der VwGH in seiner jüngsten Judikatur regelmäßig betone, liege dolus eventualis nur dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechts zwar nicht anstrebt, dies jedoch für möglich hält und diesen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (z.B. VwGH 29.11.2001, 2001/16/0276 und Hinweis auf *Fellner FinStrG Kommentar*, § 8 RZ 15 ff). Dabei dürfe die Annahme von dolus eventualis nicht auf Umstände gestützt werden, mit denen jeder im Geschäftsleben Versierte ernsthaft rechnen müsse; vielmehr komme es auf die konkrete subjektive Einstellung des Täters an. Selbst wenn man wisse, dass die Abgabenbehörde eine andere Rechtsauffassung vertritt könne man nicht sofort Vorsatz im Sinne des FinStrG annehmen. Maßstab der Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung sei nicht die Rechtsauffassung der Behörde sondern die haRsp. Solange ein Spielraum der Vertretbarkeit bestehe schließe jede vertretbare Rechtsauffassung einen Fahrlässigkeitsvorwurf aus. Betrachte man nun den gegenständlichen Sachverhalt und insbesondere die Tatsache, dass genau die gleiche Vorgangsweise bei einer Betriebsprüfung für die Vorjahre bereits anerkannt wurde, so könne man keinesfalls Vorsatz annehmen, wenn die gleiche Vorgangsweise in der Folge weiterhin praktiziert werde. Dass bei einer Betriebsprüfung die Finanzbehörde eine andere Auffassung vertritt als der Abgabepflichtige und sich möglicherweise eine Rechtsauffassung ändere, liege in der Natur

der Sache, führe aber nicht automatisch dazu, dass dann Abgabenhinterziehung in Form eines Vorsatzdeliktes angenommen werden könne bzw. angenommen werden dürfe. Gerade in Anbetracht der Tatsache, dass bereits genau der gleiche Vorgang bei einer Betriebsprüfung anerkannt wurde zeige, dass eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung niemals vorliegen könne. Selbst wenn man dann in diesem Zusammenhang davon ausgehe, dass ein derartiger Vorgang nicht dem Gesetz entspreche liege jedenfalls ein entschuldbarer Verbotsirrtum vor. Dazu habe der VwGH in letzter Zeit des Öfteren Stellung genommen. Nur dann, wenn die Rechtsauffassung des Beschuldigten in keiner Weise vertretbar gewesen wäre könne ein Schuldvorwurf, selbst dann aber vermutlich nur in Form eines Fahrlässigkeitsdeliktes, gemacht werden. Dass eine unvertretbare Rechtsansicht vorliege, sei im Hinblick auf die frühere Anerkennung genau des gleichen Vorgangs bei einer vormaligen Betriebsprüfung auszuschließen, da man andernfalls wohl von einem amtsmissbräuchlichen Verhalten der Betriebsprüfungsorgane bei der frühen Betriebsprüfung sprechen müsste. Diesfalls würde aber ein Vorwurf nicht den Beschuldigten treffen, sondern die Betriebsprüfungsorgane. Insgesamt zeige sich somit der Vorwurf einer Abgabenhinterziehung aus dem gegenständlichen Sachverhalt als schlicht und einfach unrichtig und falsch.

Der Berufungswerber wiederholt sodann seinen Antrag, der vorliegenden Berufung Folge zu geben, indem der Beschuldigte freigesprochen und das Verfahren eingestellt werde.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Wie vom Amtsbeauftragten anlässlich der Berufungsverhandlung am 18. September 2003 hingewiesen wurde, ist dem Akt der Betriebsprüfung betreffend den Abgabepflichtigen L über die Jahre 1986 bis 1988, zu Auftragsbuchnummer 357/90, zu entnehmen, dass in den Jahren 1987 und 1988 Rechnungen über Aufwandsverrechnungen vorlagen (siehe Blatt 91 und 92 des Arbeitsbogens).

Gleiches wurde auch bereits in der VwGH-Entscheidung vom 28. Februar 2002, Zl. 99/15/0217, betreffend die Abweisung der Beschwerde des X wegen Einleitung des Finanzstrafverfahrens festgestellt. Darin heißt es auf Seite 4 des Erkenntnisses: "Anders als bei den in der Administrativbeschwerde angesprochenen, im Zeitraum der Vorprüfung erfolgten Aufwandsverrechnungen von ML an den Betrieb des VL habe es im gegenständlichen Fall keine Unterlagen über die Verrechnung und, obwohl VL seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt habe, keine Belege über einen Zahlungsfluss gegeben."

Mit Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, FSRV/0032-S/03, gab der Finanzstrafsenat Salzburg 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung vorerst der Berufung nur teilweise Folge, indem er den angefochtenen Bescheid des Spruchsenates in seinem Ausspruch über die Strafe insoweit abänderte, als die Geldstrafe auf € 3.000,-- und die Ersatzfreiheitsstrafe auf drei Tage reduziert wurden, die Verfahrenskosten mit € 300,-- bestimmte, im Übrigen aber die Berufung als unbegründet abwies.

Mit Erkenntnis vom 20. April 2006, ZI. 2004/15/0113-8, hat der Verwaltungsgerichtshof diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Gemäß § 125 Abs. 3 iVm § 157 FinStrG hat der Berufungssenat nunmehr im fortgesetzten Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung entschieden.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1972 konnte ein Unternehmer Vorsteuerbeträge als Abzugsposten bei der Berechnung seiner Umsatzsteuerschuld geltend machen, welche von anderen Unternehmern in Rechnungen (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesen worden sind als Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden waren.

Gemäß § 33 Abs.1 FinStrG machte sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkte, indem er ohne das Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen in der Umsatzsteuerjahreserklärung dennoch entsprechende Vorsteuern beanspruchte.

In der Berufung blieb in diesem Zusammenhang unbestritten, dass es betreffend den gegenständlichen Vorsteuerabzug weder laufende Buchungen noch einen Beleg (Rechnung) gab. Vielmehr wurde der zugrunde liegende Aufwand erst im Zuge der Abschlussarbeiten eingestellt und der Vorsteuerabzug vorgenommen.

Bestritten wurde hingegen, dass es zu einer Abgabenverkürzung gekommen sei und dass X schulhaft gehandelt habe.

Dem Einwand der fehlenden Abgabenverkürzung (es wurde letztlich bei der L-KG vom Finanzamt um ATS 100.000,-- mehr an Umsatzsteuern zurückbezahlt als bei L an zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer nachzuzahlen war) ist entgegenzuhalten, dass es sich um zwei verschiedene Firmen und somit um zwei verschiedene Steuersubjekte gehandelt hat. Eine Kompensation von Steuernachforderungen eines Unternehmens mit Gutschriften eines anderen Unternehmens ist jedoch nicht zulässig. Dies ist daraus zu schließen, dass der Unternehmer nicht einmal innerhalb seines Unternehmens andere zu viel entrichtete Abgaben mit verkürzten Abgaben verrechnen kann (OGH v. 1. September 1983, 13 Os 110/83 und v. 28. Oktober 1986, 11 OS 132/86). Eine Verrechnung kann daher umso weniger zwischen zwei verschiedenen Unternehmen vorgenommen werden.

Ebenso geht der Einwand des Berufungswerbers ins Leere, wonach es sich beim Einzelunternehmen des L und der L-KG um "verbundene" Unternehmen (ob Unternehmereinheit, Organschaft bzw. ob ein Unternehmer dem Willen eines anderen untergeordnet wäre, konnte X auch anlässlich der mündlichen Verhandlung nicht aufklären) handle. Aus den vom Beschuldigten für die Abgabenpflichtigen L und der L-KG eingereichten Steuererklärungen ergibt sich kein Hinweis auf eine Über- bzw. Unterordnung im umsatzsteuerlichen Sinne und wurde derartiges auch nicht anlässlich der Betriebsprüfungen angenommen. Auch aufgrund der völlig unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche der Unternehmen ist von zwei getrennten Unternehmen auszugehen. Der in der Betriebsprüfung verwendete Ausdruck "verbundene Unternehmen" bringt daher lediglich zum Ausdruck, dass die beiden Unternehmen zusammen zu prüfen sind, was im Ergebnis auch X bei Erstellung der Abgabenerklärungen bewusst gewesen ist, hat er ja auch damals die steuerlichen Rechenwerke in keiner Weise im Sinne seiner nunmehrigen Argumentation gestaltet.

Wenn X zur seiner Entlastung vorbringt, dass gemäß dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. November 2000, GZ 09 4501/58-IV/9/00, eine Rechnung im Zuge der Betriebprüfung nachgereicht werden hätte können, ist vorerst festzustellen, dass eine Rechnung im Sinne dieses Erlasses eben *nicht* nachgereicht wurde.

Wenn das Finanzministerium präter oder contra legem aus verfahrensökonomischen Gründen unter bestimmten Voraussetzungen ohne Änderung der Rechtslage eine bestimmte Handhabung in der Praxis zulässt, ist dies für sich alleine ohne Auswirkung auf die tatsächlichen Entstehungszeitpunkte der Abgabenansprüche und gegebenenfalls – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – auf die Entfaltung unter finanzstrafrechtliche

Tatbestände zu subsumierende Lebenssachverhalte. Ein allfälliger Günstigkeitsvergleich im Sinne des § 4 Abs.2 FinStrG kann daher schon deshalb nicht zur Anwendung gelangen.

Praktische Auswirkungen könnte derartiges jedoch vermutlich auf die Beweisbarkeit der subjektiven Tatseite zum Vorwurf gemachter zeitlich nachfolgender Abgabenverkürzungen haben (siehe unten).

Der Berufungswerber übersieht offenbar (besser vermutlich: will jedoch offenbar übersehen) einen wesentlichen, von ihm selbst zitierten Passus des angeführten Erlasses, nämlich "*Dies gilt nur, wenn vom liefernden oder leistenden Unternehmer*" [hier unter der Annahme eines Leistungsaustausches die L-KG] "*die entsprechende USt rechtzeitig und vollständig abgeführt wurde.*" Die Einschränkung soll offenbar eine Instrumentalisierung der Verwaltungsvereinfachung für Zwecke des Abgabentriges vermeiden helfen.

Von einer rechtzeitigen Leistung der Umsatzsteuer durch die L-KG kann aber offensichtlich keine Rede sein, wenn die Verbuchung und damit die Versteuerung laut Aktenlage erst im Zuge der Abschlussarbeiten und ohne laufende Verrechnung stattgefunden hat, weshalb schon deswegen auch unter Zugrundelegung der geschilderten Erlassmeinung ein Vorsteuerabzug unzulässig gewesen wäre.

Dazu kommt, dass der Erlass offensichtlich aus dem Jahre 2000 stammt, die zum Vorwurf gemachte Abgabenhinterziehung jedoch 1993 stattgefunden hat, weshalb der erfahrene Wirtschaftstreuhänder und Buchsachverständige X zum Zeitpunkt seiner Verfehlung noch gar nicht allenfalls zu einem Irrtum über die Reichweite des Anwendbarkeit des Erlasses verleitet werden konnte.

Schließlich wendet X ein, dass es sich im gegenständlichen Fall um den gleichen Vorgang gehandelt hat, der bereits bei der vorherigen Betriebsprüfung über die Jahre 1987 und 1988 vom Finanzamt anerkannt worden wäre. Dazu ist auf die Feststellungen aus dem Akteninhalt zu verweisen, wonach die für den Vorsteuerabzug relevanten Rechnungen in den Jahren 1987 und 1998 vorlagen. Für die Jahre 1990 und 1992 liegen hingegen keine Rechnungen vor, sodass ein vergleichbarer Sachverhalt nicht gegeben ist.

Zusätzlich zu dem im Finanzstrafverfahren zugunsten des Beschuldigten angenommenen Leistungsaustausch zwischen L und der L-KG ist also als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG daher unabdingbar das Vorliegen einer Rechnung im Sinne

des § 11 UStG erforderlich gewesen, was – als absolutes steuerliches Basiswissen – X eigentlich bekannt gewesen sein müsste.

Dennoch kann mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit der Nachweis einer vorsätzlichen Handlungsweise gegenüber dem Beschuldigten nicht geführt werden:

Der Umstand, dass X im Zuge der Abschlussarbeiten bzw. der Erstellung der Steuererklärungen und sohin in zeitlichem Zusammenhang sowohl den Vorsteuerabzug bei L als auch die korrespondierende Umsatzsteuerentrichtung bei der L-KG veranlasst hat, sodass in einer Gesamtschau beider Vorgänge dem Steuergläubiger kein Nachteil (auch kein Zinsnachteil) erwachsen sollte, stellt ein Indiz gegen ein beim Beschuldigten vorliegenden Vorsatz auf Verkürzung der Umsatzsteuer dar.

Dazu kommt noch folgender wesentlicher Umstand:

In ÖStZ 2000, 34f, berichtet Ministerialrat *Mag. Scheiner*, Leiter der Abteilung Umsatzsteuer im Bundesministerium für Finanzen, von einer schriftlichen Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen zur parlamentarischen Anfrage vom 18. November 1999, Nr. 40/J, zu Fragen des Vorsteuerabzuges in Zusammenhang mit der Prüfung von Gastwirten. In dieser Anfragebeantwortung wird unter 2, ausgeführt:

*"Ist bei fehlerhaften oder mangelhaften Rechnungen eine Ergänzung der Barverkaufsrechnung durch die Brauereien erforderlich, löst eine derartige Ergänzung an sich keine steuerrechtlichen oder finanzstrafrechtlichen Konsequenzen aus.*

*In diesem Zusammenhang ist allerdings darauf hinzuweisen, dass der Vorsteuerabzug erst in dem Veranlagungszeitraum vorgenommen werden kann, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt (keine Rückwirkung). Nach der Verwaltungspraxis können allerdings Rechnungsmängel, die im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt werden, innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden Frist auch mit Wirkung für den Prüfungszeitraum behoben werden."*

Ein Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 17. März 2000 (siehe ÖStZ 2000, 241) führt u.a. aus:

*"2. Nachträgliche (erstmalige) Ausstellung einer Rechnung*

*Wurde für eine an den Unternehmer bewirkte Leistung (Lieferung) keine Rechnung oder nur ein Beleg ausgestellt, der nicht als Rechnung zu qualifizieren ist (zB Lieferschein), setzt ein Vorsteuerabzug eine (nachträgliche) Rechnungslegung durch den leistenden Unternehmer voraus...*

*Wird im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt, dass ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, obwohl über eine an den Unternehmer ausgeführte Leistung (Lieferung) noch keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 gelegt worden ist, und bringt der Unternehmer die fehlende Rechnung innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden Frist (im Regelfall nicht mehr als ein Monat) nach, bestehen keine Bedenken, wenn der Vorsteuerabzug auf Grund der nachgebrachten Rechnung mit Wirkung für den Prüfungszeitraum berücksichtigt wird."*

Ruppe schreibt in der im Jahr 1995 erschienenen ersten Auflage seines Kommentars zum UStG 1994, § 12 Tz 58, aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergebe sich, dass auch bei Vorliegen aller Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug mit Ausnahme der Rechnung der Vorsteuerabzug erst in dem Veranlagungszeitraum vorgenommen werden könne, in dem die Rechnung vorliege. Liege eine Rechnung vor, die nicht den Erfordernissen des § 11 UStG entspreche, und werde diese in der Folge berichtigt, sei der Vorsteuerabzug erst in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in welchem die berichtigte Rechnung vorliege (keine Rückwirkung). Ruppe verweist allerdings auf eine gelegentliche Verwaltungspraxis, wonach Rechnungsmängel, die im Verlauf von finanzbehördlichen Überprüfungen festgestellt würden, innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden Frist auch mit Wirkung für den Prüfungszeitraum behoben könnten. Als Nachweis für diese Verwaltungspraxis verweist Ruppe auf Kranich/Siegl/Waba Kommentar zum UStG 1972, § 12 Anm. 52 (Stand April 1993).

An der genannten Stelle des Kommentars von Kranich/Siegl/Waba (Stand April 1993) findet sich der Nachweis für eine solche Verwaltungspraxis.

Obwohl also in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden darf, in welchem – zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug – auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt (siehe zuletzt Urteil des EuGH vom 29.4.2004, C-152/02, terra Baubedarf-HandelgmbH) ist zu beachten, dass es eine schon lange vor dem Jahre 2000 geübte – gesetzwidrige – vom Bundesminister für Finanzen gebilligte Praxis der Finanzverwaltung gegeben hat, wonach für den Vorsteuerabzug der

Mangel einer Rechnung iSd § 11 UStG unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend sanierbar sei.

Es ist daher möglich (der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 20. April 2006: durchaus naheliegend), dass X auf Grund eines Rechtsirrtums davon ausgegangen ist, unter den besonderen Umständen des Falles stünde es dem Vorsteuerabzug nicht entgegen, dass eine Rechnung nicht sofort (sondern erst auf Aufforderung eines Betriebsprüfers) gelegt werde.

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 eine Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Der Nachweis einer vorsätzlichen Vorgangsweise des Wirtschaftstreuhänders ist daher im Zweifel zu seinen Gunsten nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit zu führen.

Die Prüfung der Frage, ob allenfalls der solcherart nicht auszuschließende Rechtsirrtum den Beschuldigten als grobe Sorgfaltsverletzung im Sinne des § 34 Abs.3 FinStrG vorzuwerfen wäre, erübrigt sich jedoch aus folgendem Grund:

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit diesem Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen, als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs.4 lit.c genannte Zeit (nämlich die Anhängigkeit bei Höchstgerichten) verstrichen sind (der letzte Halbsatz wurde mit Wirksamkeit ab 5. Juni 2004 durch das StReformG 2005, BGBl. I 2004/57, hinzugefügt).

Da sich gemäß § 4 Abs.2 FinStrG die Strafbarkeit nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht richtet, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz (also im gegenständlichen Fall am 27. Mai 2003) geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den

Täter günstiger wäre, kommt die Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist durch die Zeit der Anhängigkeit einer Strafsache bei den Höchstgerichten im gegenständlichen Fall noch nicht zum Tragen.

Da der strafrelevante gegenständliche Umsatzsteuerbescheid betreffend das Veranlagungsjahr 1992 am 23. September 1993 ergangen ist, liegt seit nunmehr dem 23. September 2003 eine absolute Verjährung der gegenständlichen Finanzstrafsache vor.

Spruchgemäß war daher das gegenständliche Verfahren schon auf Grund dieses Strafaufhebungsgrundes einzustellen.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten 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, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Salzburg, am 3. Oktober 2006

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert