



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat (Wien) 2

GZ. FSRV/0079-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Kommerzialrat Gottfried Hochhauser als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 32, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 4. April 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Februar 2007, SpS, nach der am 11. Dezember 2007 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeföhrten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis in seinem Spruchpunkt 1.) aufgehoben und das Finanzstrafverfahren insoweit gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Des Weiteren wird das angefochtene Erkenntnis im Strafausspruch und Kostenausspruch aufgehoben und insoweit in der Sache selbst erkannt:

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird über den Berufungswerber (Bw.) für den unverändert bleibenden Schulterspruch Punkt 2.) des erstinstanzlichen Erkenntnisses eine Geldstrafe in

Höhe von € 1.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 2 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die vom Bw. zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahren mit € 100,00 bestimmt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 15. Februar 2007, SpS, wurde der Bw. der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Geschäftsführer der Fa. C-GmbH vorsätzlich

1.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden (inhaltlich korrekten) Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, und zwar Umsatzsteuer 1-12/2003 in Höhe von € 22.608,57 und Umsatzsteuer 1-12/2004 in Höhe von € 46.457,39; und weiters

2.) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet und bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben habe, und zwar für 9-12/2004 Lohnsteuer in Höhe von € 2.219,36 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen (DB und DZ) in Höhe von € 1.217,16, für 1-4,6,11,12/2005 Lohnsteuer in Höhe von € 3.302,84 sowie DB und DZ in Höhe von € 1.718,18 und für 2/2006 Lohnsteuer in Höhe von € 419,89 sowie DB und DZ in Höhe von € 180,81.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG und § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 22.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 55 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenen Kosten des Verfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. sorgepflichtig für fünf Kinder sei und netto monatlich € 530,00 ins Verdienen bringe.

Der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. sei seit 10. August 1995 Geschäftsführer der Fa. C-GmbH, welche 1987 gegründet worden sei und den Betriebsgegenstand Immobilienhandel

und Vermietung habe. Nach einer Meldung des zuständigen BV-Teams sei eine Reihe von Versäumnissen im Bereich der selbst zu berechnenden Abgaben festgestellt worden.

So seien insbesonders im Zuge der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2003 und 2004 jeweils erhebliche Restschulden (Differenz der Summe der Umsatzsteuervoranmeldungen zur Zahllast laut Umsatzsteuerjahreserklärung) zutage getreten und zwar für 2003 in Höhe von € 22.608,57 und für 2004 in Höhe von € 46.457,39. In den Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen für 2003 und 2004 seien somit diese Beträge zu wenig erklärt worden. In Ermangelung einer den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung komme der nachträglichen Offenlegung im Zuge der Jahressteuererklärung keine strafbefreiende Wirkung im Sinne des § 29 FinStrG zu. Die Differenz zwischen der Summe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Zahllast aus der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2003 beruhe auf nicht gebuchten Rechnungen, welche der Bw. am 31.12.2003 ausgestellt habe, und zwar 1.) für die Büronutzung der Fa. I-GmbH in Höhe von € 14.400,00, 2.) € 4.000,00 laut Bw. für Vorsteuerkürzung, 3.) € 2.000,00 aus einer Rechnung an die Fa. G-GmbH für die Nutzung von Büroräumlichkeiten der Fa. C-GmbH und 4.) € 3.000,00 für die Büronutzung der Fa. I-OEG.

Für den Tatzeitraum 1-12/2004 gelte ebenfalls, dass es sich um vom Bw. geschriebene Rechnungen vom 31.12.2004 handle. Nicht festgestellt werden könne, dass der Bw. diese genannten Rechnungen an den Buchhalter J.L. übergeben habe. Diese genannten Rechnungen in der im Spruch genannten Höhe hätten auch keinen Eingang in die Umsatzsteuervoranmeldungen für 1-12/2003 und 1-12/2004 gefunden.

Als im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer wäre es die Aufgabe des Bw. gewesen, für eine korrekte Umsatzsteuervoranmeldungsgebarung Sorge zu tragen. Für die im Spruch genannten Tatzeiträume 1-12/2003 und 1-12/2004 habe der Bw. vorsätzlich eine zu geringe Zahlung an Umsatzsteuer geleistet, wobei er aufgrund seiner wirtschaftlichen Lage eine Verkürzung an Steuerleistung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Weiters habe der Bw. die im Spruch genannte Lohnsteuer sowie den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen für die unter Punkt 2.) des Spruches genannten Tatzeiträume und in der genannten Höhe nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben. Er habe dies ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

Für das Verhalten des Bw. sei ebenfalls seine angespannte wirtschaftliche Situation maßgebend gewesen.

Diese Feststellungen würden sich aus dem Inhalt des Strafaktes und der Veranlagungsakten sowie der glaubwürdigen Angaben des Zeugen J.L. und der teilgeständigen Verantwortung des Bw. ergeben.

Die Verantwortung des Bw. betreffend Punkt 1.) des Spruches, bei welcher er sich auf die Fehler seines damaligen Buchhalters J.L. ausrede, sei als Schutzbehauptungen zu werten gewesen. So habe der J.L. in seiner Niederschrift als Zeuge am 20. Dezember 2006 befragt zum gegenständlichen Sachverhalt sowie in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat gleich lautend angegeben, dass er vom Zeitraum 2000 bis 2004 als Buchhalter von der Fa. C-GmbH beauftragt gewesen sei und ausschließlich aufgrund der vom Bw. zur Verfügung gestellten Unterlagen diese verbucht habe. Die von ihm erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen habe er sodann dem Bw. per Post oder per Mail übermittelt, welcher diese sodann kontrolliert, unterfertigt und selbst eingebracht habe. Besonders auffällig sei die Angabe des Zeugen J.L., welche er auch in der Verhandlung vor dem Spruchsenat aufrecht erhalten habe, dass der Bw. ihn einmal ersucht habe, die Umsatzsteuervoranmeldung zu seinen Gunsten zu manipulieren, zumal dies sich am Jahresende sowieso wieder ausgleiche. Der Zeuge J.L. habe dies jedoch entschieden abgelehnt und gesagt, dass er die Umsatzsteuervoranmeldungen nur so errechne, wie sie sich aus den übermittelten Unterlagen ergeben würden. An die vom Bw. in der mündlichen Verhandlung behaupteten hohen Rechnungen für Büroräumnutzungen der Fa. I-GmbH in Höhe von € 72.000,00 vom 31. Dezember 2003 habe sich der Buchhalter J.L. nicht erinnern können. Die Durchsicht des Veranlagungsaktes habe ergeben, dass es sich um eine überdurchschnittlich hohe Rechnung handle und es sei davon auszugehen, dass ein konzessionierter Buchhalter eine solche Rechnung sehr wohl bei Vorlage durch den Geschäftsführer verbucht hätte. Die vom Buchhalter J.L. an die Finanzstrafbehörde übergebenen Saldenlisten für 2003 und 2004 hätten bei der Auswertung die überraschende Erkenntnis ergeben, dass seitens des Bw. für die Monate 11/2003, 1,4,6,7/2004 die vom Buchhalter aufgrund der übermittelten Unterlagen errechneten Zahllasten bei der Meldung an das Finanzamt massiv abgeändert und verkürzt worden seien. Beispielsweise sei hier nur auf den Voranmeldungszeitraum 11/2003 hingewiesen, wonach der Steuerberater für dieses Monat eine Zahllast in Höhe von € 7.350,75 errechnet habe, der Bw. gegenüber dem Finanzamt jedoch lediglich € 40,00 einbekannt habe. Weiters demonstrativ sei das Beispiel des Voranmeldungszeitraumes 6/2004, für welchen der Buchhalter € 1.208,00 errechnet habe, demgegenüber aber der Bw. bloß € 208,00 gemeldet habe. Des Weiteren seien aus den vom Buchhalter erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen keine steuerfreien Grundstücksumsätze, auf welche sich der Bw. vorerst berufen habe, ersichtlich, sodass das Argument der

Falschbuchung in sich zusammenbreche. Ebenso aussagekräftig sei auch die vom Bw. in der mündlichen Verhandlung selbst vorgelegte Liste der Umsatzsteuervoranmeldungen 2003 und 2004 (Beilage 1), wonach der Bw. die von J.L. berechneten Umsatzsteuervoranmeldungen berichtigt und jeweils weniger angemeldet habe. So habe der Bw. in der mündlichen Verhandlung selbst wiederholt zugegeben, dass er massive finanzielle Probleme mit der Fa. C-GmbH gehabt habe und sich seit einiger Zeit im außergerichtlichen Ausgleich befindet. Das vom Bw. in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Gutachten der Sachverständigen Mag. N.R. beim Bezirksgericht für Handelssachen Wien, wonach die Sachverständige zum Schluss komme, dass der Buchhalter in seiner Buchhaltung Mängel aufweise, möge wohl betreffend die Fa. I-GmbH, für welche das Gutachten erstattet worden sei, zutreffen, dies wiege jedoch noch immer nicht die Aussage des Zeugen J.L. auf, dass ja vom Bw. versucht worden sei, die Umsatzsteuervoranmeldungen zu seinen Gunsten zu manipulieren, woraus sich insbesonders die Wissentlichkeit zum Tatvorwurf zum Punkt 1.) ergebe. Nochmals erwähnt dürfe der Umstand werden, dass der Bw. selbst zugebe, dass er die jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen des Buchhalters kontrolliert habe und es sei hier widersprüchlich dazu, dass er gerade nicht die Buchhaltung bzw.

Umsatzsteuervoranmeldungen aus den Zeiträumen 12/2003 und 12/2004, aus welchen hohe Nachforderungen resultierten, welche nicht verbucht worden seien, kontrolliert habe.

Hinsichtlich des weiteren Tatvorwurfs zum Punkt 2.) des Spruchsenatserkenntnisses dürfe auf das Geständnis des Bw. verwiesen werden.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd das Teilgeständnis, den bisherigen ordentlichen Lebenswandel, die teilweise Schadensgutmachung und die schwierige finanzielle Situation, als erschwerend dagegen das Zusammentreffen von zwei Finanzvergehen an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 4. April 2007, mit welcher sowohl der Schulterspruch als auch die Strafbemessung der Geldstrafe in Höhe von € 22.000,00 angefochten wird.

Hinsichtlich der vorgeworfenen Nichtentrichtung von Lohnabgaben für die Zeiträume 9-12/2004, für 1-4,6,11,12/05 und für 2/06 sei der Bw. – so wie bereits in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat ausgeführt – vollumfänglich geständig.

Das Erkenntnis des Spruchsenates erweise sich betreffend die Feststellung der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG aus folgenden Gründen als rechtswidrig:

Der vom Spruchsenat ermittelte strafbestimmende Wertbetrag weise erhebliche Mängel auf. Insbesonders sei der strafbestimmende Wertbetrag undifferenziert und pauschal von der aus der Umsatzsteuerjahresklärung resultierenden Abgabennachforderung abgeleitet worden, ohne im Detail zu begründen, welche Verfehlungen begangen worden seien. Zudem sei keine Zuordnung zu konkreten Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen vorgenommen worden.

Aufgrund der Nichterfassung der am 31.12.2003 und am 31.12.2004 ausgestellten Rechnungen in der Umsatzsteuervoranmeldung sei zwar objektiv von einer Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen auszugehen. Da der Bw. jedoch diese Umsatzsteuerverkürzungen weder für gewiss noch ernstlich für möglich gehalten und sich mit der Verkürzung auch nicht abgefunden habe, seien nicht alle Tatbestandselemente des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt, weshalb eine Verurteilung wegen Abgabenhinterziehung auszuschließen sei.

Zum Anfechtungspunkt mangelhafte Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages durch den Spruchsenat und nicht eindeutige Zuordnung der verkürzten Umsatzsteuer zu einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen wird in der gegenständlichen Berufung näher ausgeführt, dass es sich bei den erstinstanzlich festgestellten Verkürzungsbeträgen in Höhe von € 22.608,57 für das Jahr 2003 und € 46.457,39 für 2004 jeweils um die Differenz der Summe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Zahllast laut Umsatzsteuerjahreserklärungen handele. Eine Zuordnung dieser verkürzten Umsatzsteuerbeträge zu den bestimmten Voranmeldungszeiträumen im Jahr 2003 und 2004 sei aber vom Spruchsenat weder im Spruch- noch im Begründungsteil des Erkenntnisses vorgenommen worden.

In der Begründung finde sich nur ein Hinweis darauf, dass die Differenz der Summe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Zahllast aus der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2003 auf nicht gebuchten Rechnungen beruhe, welche der Bw. am 31.12.2003 ausgestellt habe. Dasselbe gelte laut Erkenntnis für den Zeitraum Umsatzsteuer 1-12/2004. Aufgrund dieser Ausführungen könnte angenommen werden, dass der Spruchsenat davon ausgehe, dass lediglich für die Monate 12/2003 und 12/2004 eine unrichtige Umsatzsteuervoranmeldung von der Fa. C-GmbH beim Finanzamt abgegeben worden sei, sodass das unter § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG fallende Finanzvergehen lediglich in diesen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen stattgefunden habe. Dieser Aussage würden jedoch weitere vom Spruchsenat im Erkenntnis dargestellte Ausführungen bzw. Formulierungen widersprechen.

Aus dem Begründungsteil des Erkenntnisses sei somit nicht eindeutig nachvollziehbar, welchen konkreten Voranmeldungszeiträumen die verkürzten Umsatzsteuerbeträge zuzuordnen seien.

Nach dem Berufungsvorbringen hätte der Spruchsenat im vorliegenden Fall feststellen müssen, für welche konkreten Voranmeldungszeiträume im Sinne des § 21 Abs. 1 UStG die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung erfolgt und folglich eine Verkürzung von Umsatzsteuer bewirkt worden sei. Insbesonders wäre im Spruch des Erkenntnisses je Voranmeldungszeitraum der genaue Betrag der in diesem Monat verkürzten Umsatzsteuer anzusetzen gewesen. Da dies vom Spruchsenat unterlassen worden sei, erweise sich das Erkenntnis in diesem Punkt schon als rechtswidrig.

Laut Erkenntnis des Spruchsenates beruhe die Differenz der Summe der Umsatzsteuervoranmeldungen und Zahllast aus der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2003 bzw. auch für das Jahr 2004 auf nicht gebuchten Rechnungen, welche der Bw. am 31.12.2003 bzw. am 31.12.2004 ausgestellt habe.

Die vom Bw. am 31. Dezember 2003 ausgestellten in der Buchhaltung nicht berücksichtigten Rechnungen würden im Erkenntnis jeweils mit der Bezeichnung des Rechnungsempfängers und dem Betrag der Umsatzsteuer aufgezählt werden. Unter dem Titel nicht gebuchter Rechnungen finde sich aber in der Aufzählung auch ein Betrag betreffend Vorsteuerkürzung in Höhe von € 4.000,00.

Die Einbeziehung des berichtigten Vorsteuerabzuges in den strafbestimmenden Wertbetrag widerspreche der Aussage des Spruchsenates, wonach sich die Differenz lediglich aus den nicht gebuchten Ausgangsrechnungen vom 31.12.2003 ergebe. Zudem sei der vom Spruchsenat angegebene Betrag der Vorsteuerkürzung höher als die tatsächlich durchgeföhrte Vorsteuerberichtigung, welche laut Buchhaltung € 3.512,74 betrage. Ferner sei vom Spruchsenat nicht begründet worden, warum der berichtigte Vorsteuerabzug in den strafbestimmenden Wertbetrag einzubeziehen gewesen sei. Insbesondere seien keine Feststellungen dazu vorgenommen worden, ob durch die Berichtigung der Vorsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 die Umsatzsteuervoranmeldungsverpflichtung gemäß § 21 UStG verletzt worden sei, zumal sich aus § 12 Abs. 10 UStG ableiten lasse, dass eine Vorsteuerberichtigung für jedes Jahr, somit in der Jahreserklärung, durchzuführen sei. Mangels konkreter Feststellungen des Spruchsenates sei eine Einbeziehung der Vorsteuerberichtigung in den strafbestimmenden Wertbetrag unzulässig.

Anzumerken sei auch, dass die Summe der im Erkenntnis angegebenen Umsatzsteuerbeträge betreffend das Jahr 2003 (Rechnung Fa. I-GmbH: € 14.400,00, Vorsteuerkürzung: € 4.000,00,

Rechnung Fa. G-GmbH: € 2.000,00, Rechnung Fa. I-OEG: € 3.000,00, gesamt € 23.400,00) weder mit dem im Spruch pauschal angegebenen Umsatzsteuerbetrag für das Jahr 2003 in Höhe von € 22.608,57 noch mit den tatsächlich ausgestellten Vermietungsrechnungen und der Vorsteuerberichtigung laut Buchhaltung übereinstimme.

Betreffend des Differenzbetrages zwischen der Summe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Zahllast aus der Jahreserklärung für das Jahr 2004 würden überhaupt jegliche Feststellungen fehlen, wie sich der Betrag von € 46.457,39 zusammen setze. Insbesondere enthalte das Erkenntnis des Spruchsenates keine Angaben, welche vom Bw. am 31.12.2004 ausgestellten Rechnungen nicht in der Buchhaltung berücksichtigt worden seien.

Aus den angeführten Gründen sei daher der Schluss zu ziehen, dass der Spruchsenat pauschal den Betrag der Abgabennachforderung gemäß Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2003 bzw. 2004 dem strafbestimmenden Wertbetrag zugrunde gelegt habe, ohne Feststellungen getroffen zu haben, wie sich der strafbestimmende Wertbetrag im Detail und je monatlichem Voranmeldungszeitraum zusammen setze.

Auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sei vom Bw. nicht erfüllt worden. Zum Einen könne die wissentliche Umsatzsteuerverkürzung nicht allein aus der wirtschaftlichen Lage des Bw. abgeleitet werden und zum Anderen habe sich der Bw. bei Ermittlung der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen eines konzessionierten Buchhalters bedient, weshalb mögliche Verkürzungen allenfalls fahrlässiges Überwachungsverschulden begründen würden. Eine vorsätzliche Abgabenverkürzung sei somit auszuschließen.

Der Spruchsenat führe im Begründungsteil des Erkenntnisses aus, dass der Bw. vorsätzlich eine geringere Zahlung an Umsatzsteuer geleistet habe, wobei er aufgrund seiner wirtschaftlichen Lage eine Verkürzung an Steuerleistung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Dem sei entgegen zu halten, dass für die Beurteilung der Wissentlichkeit im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nur solche nach außen hin in Erscheinung tretende Umstände relevant seien, die zeigen würden, dass der Täter gewusst und es nicht nur für möglich gehalten habe, dass durch seine Tathandlung die Verkürzung von Umsatzsteuer bewirkt werden würde. Die wirtschaftliche Lage für sich allein sei aber kein solcher Umstand, mit dem eine wissentliche Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzung begründet werden könne.

Ferner sei zu bemerken, dass sich alle Firmen, an die der Bw. am 31.12.2003 bzw. am 31.12.2004 Rechnung ausgestellt habe, in seinem Besitz befinden würden. Wirtschaftlich betrachtet wäre daher die Entrichtung der aus diesen Rechnungen resultierenden

Umsatzsteuer bei der Fa. C-GmbH keine endgültige Belastung für den Bw. gewesen, weil jeweils bei den leistungsempfangenden Firmen ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe zugestanden wäre und sich daher die Umsatzsteuerschuld mit dem korrespondierenden Vorsteuerabzug saldiert hätte.

Im konkreten Fall könne daher die grundsätzlich bestehende schlechte wirtschaftliche Lage des Bw. nicht als Begründung für die wissentliche Umsatzsteuerverkürzung herangezogen werden, weil bei korrekter Erfassung des gegenständlichen Rechnungslegungsvorganges für den Bw. insgesamt keine wirtschaftliche Belastung verbunden gewesen wäre. Festzuhalten sei, dass sich der Bw. durch die Nichterklärung der Vermietungsrechnungen in den Umsatzsteuervoranmeldungen 12/2003 bzw. 12/2004 auch nicht wirtschaftlich besser gestellt habe, weil bei dem Rechnungsempfänger der zulässige Vorsteuerabzug auch nicht geltend gemacht worden wäre.

Der Bw. habe mit der Buchhaltung und der Erstellung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen der Fa. C-GmbH den konzessionierten Buchhalter J.L. betraut.

Da J.L. als konzessionierter Buchhalter grundsätzlich auf die für eine ordnungsgemäße Erstellung der Buchhaltung erforderliche Qualifikation verweisen habe können, habe sich der Bw. zu Recht auf dessen Ermittlung der Umsatzsteuerzahllasten verlassen. Der Bw. habe wiederholt bestätigt, dass er alle für die Erstellung der Buchhaltung und Berechnung der Umsatzsteuervorauszahlungen erforderlichen Unterlagen, insbesonders auch die gegenständlichen Vermietungsrechnungen J.L. zur Verfügung gestellt habe. Gegenteiliges sei selbst von J.L. nicht behauptet worden, weil sich dieser an diese Vorgänge nicht mehr erinnern habe können. Folglich stehe fest, dass der Buchhalter die Rechnungen bekommen habe, diese aber offensichtlich von ihm nicht verarbeitet worden seien.

Dass es aus diesem Grund bei der Umsatzsteuerjahresveranlagung 2003 und 2004 zu erheblichen Nachforderungen gekommen sei, könne dem Bw. aber aus subjektiver Sicht nicht angelastet werden, da er sich im Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen auf die Berechnung des Buchhalters verlassen habe können. Dem Bw. könne – wenn überhaupt – die Verletzung seiner Überwachungspflicht vorgeworfen werden. Die Verletzung der Überwachungspflicht begründe aber nicht die für eine Verkürzung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geforderte Wissentlichkeit.

Die Feststellungen des Spruchsenates würden sich überwiegend auf die Angaben des Buchhalters der Fa. C-GmbH (J.L.) gründen, wonach diesem unvollständige Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien.

In der Niederschrift als Zeuge vom 20. Dezember 2006 sowie in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat habe J.L. angegeben, dass er ausschließlich aufgrund der vom Bw. zur Verfügung gestellten Rechnungen gebucht habe. Insbesonders könne sich J.L. nicht mehr an die Rechnungen für Büroräumnutzungen der Fa. I-GmbH in Höhe von € 72.000,00 vom 31.12.2003 erinnern. Unzutreffend werde in diesem Zusammenhang vom Spruchsenat wiedergegeben, dass sich J.L. nicht mehr an die Rechnung in Höhe von € 72.000,00 erinnern könne. J.L. habe vielmehr ausgesagt, dass er sich generell nicht mehr an Vorgänge aus den Jahren 2003 und 2004 erinnern könne.

Richtig sei, dass im vorliegenden Fall J.L. alle zu verbuchenden Rechnungen zur Verfügung gestanden seien. Dies sei vom Bw. wiederholte Male bestätigt worden. Der Spruchsenat führe diesbezüglich im Erkenntnis aus, dass nicht festgestellt werden könne, dass der Bw. diese genannten Rechnungen an den Buchhalter übergeben habe. Die Feststellung, ob die genannten Rechnungen an den Buchhalter übergeben worden seien oder nicht, sei eine entscheidungsrelevante Tatsache. Könne ein Tatsachenvorgang weder von der einen noch der anderen Seite bewiesen werden, so dürfe im Finanzstrafverfahren nicht zu Lasten des Beschuldigten ausgelegt werden. Im Finanzstrafverfahren treffe die Finanzstrafbehörde und nicht den Beschuldigten die Beweislast. Der Spruchsenat hätte schon aus diesem Grund den Bw. in diesem Punkt nicht verurteilen dürfen.

Zur unrichtigen Ermittlung einzelner Umsatzsteuervoranmeldungen durch J.L. werde ausgeführt, dass diese in den Monaten 11/03, 1,4,6,7/04 Korrekturen wegen sich darin befindlicher Fehler bedurft hätten. Diese Fehler seien jeweils vom Bw. nach Rücksprache mit J.L. korrigiert worden. J.L. habe letztendlich diese vom Bw. vorgeschlagenen Korrekturen auch in seiner Buchhaltung berücksichtigt, was aus dem im Zuge der Mandatsbeendigung übergebenen Buchhaltungsunterlagen ersichtlich sei. Dies zeige, dass J.L. selbst die Fehler in der von ihm durchgeführten Berechnung der Umsatzsteuervorauszahlungen erkannt und in der Folge die Buchhaltung richtig gestellt habe.

Im vorliegenden Finanzstrafverfahren habe J.L. angegeben, dass es bei der Fa. C-GmbH keine umsatzsteuerfreien Grundstücksumsätze gegeben habe. Auch der Spruchsenat habe ausgeführt, dass aus den vom Buchhalter erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen keine steuerfreien Grundstücksumsätze ersichtlich seien, wodurch das Argument der Falschbuchung in sich zusammenbreche.

Dagegen sei auszuführen, dass bei der Fa. C-GmbH in jedem der betroffenen Jahre, sowohl im Jahr 2003 als auch 2004 Grundstücksverkäufe stattgefunden hätten, die aus den Erlöskonten ersichtlich seien. Die Erlöse aus diesen Grundstücksverkäufen seien von J.L.

fälschlicherweise auf den Personenkonten der Fa. C-GmbH verbucht worden. J.L. habe sich nicht bemüht, die Herkunft dieser Beträge festzustellen, um richtige Buchungen sicherzustellen. Erst im Zuge der Bilanzerstellung sei vom Steuerberater die richtige Umbuchung auf die Erlöskonten vorgenommen worden. Aus diesem Grund hätten auch für den Spruchsenat keine steuerfreien Grundstücksumsätze in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen ersichtlich sein können.

Dies zeige mit besonderer Deutlichkeit, dass die monatliche Buchhaltung von J.L. mit erheblichen Mängeln belastet gewesen sei.

Maßgebend seien im vorliegenden Fall auch die von der Sachverständigen Mag. N.R. im Gutachten in der Rechtssache J.L. & Co KEG gegen die Fa. I-GmbH vorgenommenen Feststellungen. Wenngleich dieses Gutachten nicht auf den dem Erkenntnis des Spruchsenates konkret zugrunde liegenden Sachverhalt abstelle, könnten daraus aber jedenfalls Feststellungen über die Zuverlässigkeit der Buchhaltungstätigkeit von J.L. abgeleitet werden.

Da der Bw. Geschäftsführer der Fa. I-GmbH wie auch der Fa. C-GmbH sei bzw. gewesen sei und J.L. seit August 2001 die Buchhaltung dieser Firmen geführt habe, könnten die Feststellungen im Gutachten betreffend die Qualität der Buchhaltungstätigkeit von J.L. auch auf die Fa. C-GmbH übertragen werden, zumal im Gutachten auch gesondert auf die Frage der Verrechnungen zwischen den Unternehmen der dem Bw. zugehörigen Firmengruppen eingegangen worden sei.

Bezüglich der Verrechnungskonten sei von der Sachverständigen ausgeführt worden, dass zwischen den Firmen unterschiedliche Salden in den jeweiligen Buchhaltungen aushalten würden. Dies bedeute nach Ansicht der Sachverständigen, dass die Rechnungen bzw. Zahlungen zwischen den Firmen nicht richtig erfasst worden seien. Auf die Aussage von J.L., dass es nicht seine vereinbarte Aufgabe gewesen wäre, die Salden untereinander abzustimmen, habe die Sachverständige im Gutachten ausgeführt, dass dies zwar nicht explizit vereinbart gewesen sein möge, es allerdings zu den Agenden eines Buchhalters gehören, Verrechnungskonten zwischen allen gebuchten Firmen richtig zu stellen. Es sei von einem Buchhalter zu erwarten, dass dieser die laufenden Geschäftsfälle ordnungsgemäß verarbeite, zeitgerecht Umsatzsteuervoranmeldungen erstelle und dem Unternehmen Saldenlisten zwecks Information zur Verfügung stelle. Dies eben auch ohne gesonderte Anweisung, weil es zu den normalen laufenden Agenden gehören.

Aufgrund dieser und auch zahlreicher anderer in der Buchhaltung enthaltener Fehler kommt die Sachverständige zum Ergebnis, dass es sich zweifelsfrei hier um eine sehr mangelhaft durchgeführte Buchhaltung handle.

Dies alles spreche dafür, dass J.L. nicht als maßgerechter Buchhalter betrachtet werden könne. Die Feststellung des Spruchsenates, dass J.L. Rechnungen sehr wohl bei Vorlage durch den Geschäftsführer verbucht hätte, erweise sich als unzutreffend, zumal die Sachverständige Mag. N.R. festgestellt habe, dass von J.L. Rechnungen bzw. Zahlungen zwischen den Firmen nicht richtig erfasst worden seien.

Folglich sei die Verantwortung des Bw., bei welcher er sich auf Fehler seines damaligen Buchhalters J.L. berufe, nicht als bloße Schutzbehauptung zu werten. Die von der Sachverständigen festgestellte mangelhaft durchgeführte Buchhaltung spreche dafür, dass die von der Fa. C-GmbH am 31.12.2003 und am 31.12.2004 ausgestellten Rechnungen – wie vom Bw. behauptet – sehr wohl dem Buchhalter zur Verfügung gestellt, jedoch von diesem nicht verbucht worden seien.

Nach Ansicht des Spruchsenates seien die Angaben von J.L. vor allem deswegen glaubwürdig, weil davon auszugehen sei, dass ein konzessionierter Buchhalter solche überdurchschnittlich hohen Rechnungen sehr wohl bei Vorlage durch den Geschäftsführer verbucht hätte. Bei entsprechender Würdigung der Gesamtumstände zeige sich aber, dass im Bezug auf J.L. von keinem maßgerechten Buchhalter ausgegangen werden könne. Folglich stütze im konkreten Fall der Spruchsenat seine Würdigung unzutreffend auf die Maßfigur eines konzessionierten Buchhalters.

Gegen die Glaubwürdigkeit von J.L. spreche zudem, dass entgegen seiner Aussage im Finanzstrafverfahren es ihm sehr wohl bekannt sein müsse, dass es bei der Fa. C-GmbH umsatzsteuerfreie Umsätze gegeben habe. So sei von J.L. in der Umsatzsteuervoranmeldung für 11/2003 die Umsatzsteuer für Anzahlungen in Höhe von € 26.666,66 einbezogen worden, obwohl es sich bei diesen Anzahlungen tatsächlich um umsatzsteuerfreie Grundstücksumsätze gehandelt habe. Der Bw. habe in der Folge in Abstimmung mit J.L. eine entsprechende Korrektur der Umsatzsteuervoranmeldung vorgenommen. J.L. habe dann diese Korrektur in der von ihm geführten Buchhaltung veranlasst.

Der Spruchsenat führe aus, dass der Bw. selbst die von J.L. erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen kontrolliert habe und es widersprüchlich sei, dass er gerade nicht die Buchhaltung bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen aus dem Zeitraum 12/2003 und 12/2004 kontrolliert habe. Der Spruchsenat berufe sich dabei insbesonders auf vorgenommene Korrekturen bei den Umsatzsteuervoranmeldungen in den Monaten 11/03 und

1,4,6,7/04. Der Spruchsenat führe diesbezüglich aus, dass die vom Buchhalter errechneten Zahllisten bei der Meldung an das Finanzamt massiv abgeändert und verkürzt worden seien.

Eine Verkürzung im Sinne des § 33 FinStrG habe diesbezüglich jedoch nicht stattgefunden. Es handle sich hier vielmehr um Richtigstellungen, die wegen der mangelhaften Buchhaltung von J.L. erforderlich gewesen seien. Dass es sich diesbezüglich um eine rechtmäßige und somit erforderliche Korrektur gehandelt habe, komme darin nicht zum Ausdruck, da diesbezüglich bei Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung kein Berichtigungsbedarf bestanden habe und eine erklärungsgemäße Veranlagung durch das Finanzamt erfolgt sei.

Daher sei nicht nachvollziehbar, wie der Spruchsenat zum Ergebnis komme, dass durch die vom Bw. in den Monaten 11/03 und 1,4,6,7/04 vorgenommenen Korrekturen die Umsatzsteuer verkürzt worden sei. Dies vor dem Hintergrund, dass selbst im Erkenntnis des Spruchsenates in der Folge ausgeführt werde, dass der Bw. die jeweils von J.L. berechneten Umsatzsteuervoranmeldungen berichtigt habe. Da diese Berichtigungen vom Bw. aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht für eine korrekte Ermittlung der Umsatzsteuerzahllast erforderlich gewesen seien, hätten diese zu Recht auch nicht Eingang in den strafbestimmenden Wertbetrag gefunden. Somit sei letztlich auch der Spruchsenat von keiner diesbezüglichen Verkürzung von Umsatzsteuer ausgegangen.

Sollte aus diesen erforderlichen Korrekturen eine überhöhte Überwachungspflicht des Bw. betreffend der nur mangelhaft durchgeführten Tätigkeit von J.L. abgeleitet werden, könne dies unter Umständen eine schuldhafte (fahrlässige) Vernachlässigung der den Abgabepflichtigen treffenden Überwachungspflicht begründen, nicht aber Wissentlichkeit im Hinblick auf § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG. Da die gebotene Überwachung vom Bw. nicht zur Gänze unterlassen worden sei, könne vorsätzliches Handeln jedenfalls nicht unterstellt werden.

Bei der Kontrolle der von J.L. für Dezember 2003 und Dezember 2004 erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen sei der Bw. vielmehr davon ausgegangen, dass es hinsichtlich der an die Fa. I-GmbH, Fa. G-GmbH, Fa. I-OEG erbrachten Leistungen zu einem wirtschaftlichen Ausgleich komme. Da der Bw. auch bei den jeweiligen Leistungsempfängern keinen Vorsteuerabzug vorgenommen habe, sei der Finanzbehörde durch die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer bei der Fa. C-GmbH im Endeffekt kein Nachteil erwachsen. Dieser Umstand stelle nach Auffassung des VwGH ein Indiz gegen den Vorsatz hinsichtlich der Verkürzung von Umsatzsteuer dar.

Im Zuge der Bilanzerstellung sei der Bw. jedoch von seinem Steuerberater dahingehend informiert worden, dass die sich aus den am 31.12.2003 und 31.12.2004 ausgestellten

Rechnungen ergebende Umsatzsteuer von J.L. in der Buchhaltung zu Unrecht nicht berücksichtigt worden sei. Der Bw. habe in der Folge umgehend die erforderliche Erfassung der nicht gebuchten Umsatzsteuerbeträge und auch die Berücksichtigung dieser Umsatzsteuerbeträge in den Jahreserklärungen veranlasst. Hätte der Bw. diese Umsatzsteuerbeträge hinterziehen wollen, hätte er sie nicht in den jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärungen von sich aus offen gelegt. Dieses Verhalten des Bw. spreche also eindeutig gegen den Vorsatz auf eine Verkürzung der Umsatzsteuer.

Selbst wenn der Unabhängige Finanzsenat davon ausgehen würde, dass hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen in den Jahren 2003 und 2004 eine vorsätzliche Verkürzung vorliege, hätte diesbezüglich die Verhängung einer Strafe über den Bw. wegen mangelnder Strafwürdigkeit der Tat (§ 25 Abs. 1 FinStrG) zu unterbleiben.

Mangelnde Strafwürdigkeit nach § 25 Abs. 1 FinStrG liege vor, wenn das Verschulden des Täters geringfügig sei und die Tat keine oder nur unbedeutende Folge nach sich gezogen habe. Für die Feststellung beider Gesichtspunkte – des geringen Verschuldens und der unbedeutenden Folgen – sei nach herrschender Auffassung die Höhe des wirtschaftlichen Schadens von grundlegender Bedeutung. § 25 FinStrG stelle auf die durch die Tat tatsächlich eingetretenen Folgen ab.

In Fällen, in denen ein zwar hoher mittels formaler Differenzrechnung ermittelter strafbestimmender Wertbetrag im Sinne des § 33 Abs. 5 FinStrG festzustellen sei, der aber bei gesamter wirtschaftlicher Betrachtung als ausgeglichen anzusehen sei, werde regelmäßig nur ein geringfügiger Schuldvorwurf zu erheben sein. Schuldmindernde Wirkung entfalte nach herrschender Meinung auch das Reueverhalten des Täters nach der Tat, wie insbesonders ein Geständnis. Das Verschulden könne dann nur mehr leicht gewertet werden. Für das geringere Verschulden spreche neben den korrekt erstellten Umsatzsteuerjahreserklärungen auch die vom Spruchsenat festgestellten Milderungsgründe wie insbesondere der bisherige ordentliche Lebenswandel, die teilweise Schadengutmachung und die schwierige finanzielle Situation des Bw. Berücksichtige man alle diese schuldmindernden Umstände, so könne das Verschulden des Bw. nur als geringfügig beurteilt werden.

Für die Beurteilung der Frage, ob unbedeutende Folgen im Sinne des § 25 Abs. 1 FinStrG vorliegen, sei, wie bereits ausgeführt, auf die Höhe des wirtschaftlichen Schadens und nicht auf die Höhe der Verkürzung im Sinne des § 33 Abs. 5 FinStrG abzustellen.

Sei kein wirtschaftlicher Schaden eingetreten, habe die Tat keine bzw. unbedeutende Folgen im Sinne des § 25 Abs. 1 FinStrG nach sich gezogen.

Im vorliegenden Fall sei die Umsatzsteuer aus den am 31.12.2003 und am 31.12.2004 ausgestellten Rechnungen nicht in die Umsatzsteuervoranmeldungen der Fa. C-GmbH einbezogen worden, was objektiv zur Umsatzsteuerverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geführt habe. Korrespondierend zur Nichtentrichtung der Umsatzsteuer sei durch den Bw. aber auch kein Vorsteuerabzug bei den Empfängern dieser Rechnungen geltend gemacht worden. Aus der Gesamtschau beider Vorgänge – der Umsatzsteuerpflicht einerseits und der Vorsteuerabzugsmöglichkeit andererseits – ergebe sich, dass trotz des Vorliegens eines formal errechneten Umsatzsteuerverkürzungsbetrages im Sinne des § 33 Abs. 5 FinStrG kein wirtschaftlicher Schaden, auch kein Zinsnachteil eingetreten sei. Letztlich seien steuerliche Ordnungsvorschriften verletzt worden, es liege somit ein Verwaltungsungehorsam vor, der schon bei einer Strafrahmenbildung in Höhe der vollen Absolutbeträge im Sinne der formalen Differenzrechnung zu einer Unverhältnismäßigkeit führe, jedenfalls aber lediglich unbedeutende bzw. keine Folgen im Sinne des § 25 FinStrG mit sich bringe.

Es sei somit festzuhalten, dass selbst im Falle, dass der Unabhängige Finanzsenat eine vorsätzliche Umsatzsteuerverkürzung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG annehmen würde, von der Bestrafung des Bw. wegen Vorliegens des Strafausschließungsgrundes des § 25 Abs. 1 FinStrG abzusehen wäre.

Zur Strafbemessung wird in der gegenständlichen Berufung ausgeführt, dass selbst dann, wenn man davon ausgehen würde, dass ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorliege, sei die vom Spruchsenat vorgenommene Strafbemessung unangemessen und überschießend. Dieser sei ein strafbestimmender Wertbetrag in Höhe von € 78.124,20 zugrunde gelegt worden.

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG seien bei der Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen.

Als mildernd seien vom Spruchsenat das Teilgeständnis, der bisherige ordentliche Lebenswandel, die teilweise Schadensgutmachung und die schwierige wirtschaftliche Situation herangezogen worden, als erschwerend sei der Umstand des Zusammentreffens von zwei Finanzvergehen mitberücksichtigt worden.

Dabei habe aber der Spruchsenat übersehen, dass der Umstand des Zusammentreffens von zwei Finanzvergehen bereits die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages gemäß § 21 FinStrG bestimmt habe. Insofern liege eine Verletzung des Doppelverwertungsverbotes vor. Dieser Umstand hätte daher nicht erschwerend berücksichtigt werden dürfen.

Der Bw. habe durch Abgabe der richtigen Umsatzsteuerjahreserklärungen 2003 und 2004 ein umfassendes Geständnis abgelegt, dem im Rahmen der Strafbemessung ganz wesentliche Bedeutung zukomme und das als bedeutender Milderungsgrund zu werten sei.

Es werde daher beantragt, den strafbestimmenden Wertbetrag auf insgesamt € 9.058,24 (Spruchpunkt 2. des angefochtenen Erkenntnisses) zu reduzieren und lediglich diesen reduzierten strafbestimmenden Wertbetrag bei der Strafbemessung zugrunde zu legen.

Bei der Strafbemessung werde beantragt, das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen nicht als Erschwerungsgrund zu berücksichtigen, da die Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen einerseits subjektiv nicht vorwerfbar sei und andererseits ein Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot vorliegen würde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

*Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.*

Mit der gegenständlichen Berufung wird die unter Spruchpunkt 1.) des erstinstanzlichen Erkenntnisses des Spruchsenates zugrunde gelegte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht bestritten und auch die Höhe der vom Spruchsenat verhängten Geldstrafe angefochten.

Im Bezug auf die objektive Tatseite wird eingewendet, dass der strafbestimmende Wertbetrag mangelhaft ermittelt worden wäre und nicht eindeutig nachvollziehbar sei, welchen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen die verkürzten Umsatzsteuerbeträge jeweils zuzuordnen wären. Der Spruchsenat übernehme pauschal die Restschuld laut den jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärungen 2003 und 2004, ohne im Detail zu begründen, welche Verfehlungen begangen worden seien und ohne eine Zuordnung zu den einzelnen Monaten vorzunehmen. Der Spruchsenat führe zwar in seiner Begründung aus, dass die Umsatzsteuerrestschulden aus nicht in den Voranmeldungszeiträumen verbuchten Rechnungen vom 31. Dezember 2003 und 31. Dezember 2004 stammen würden, sodass angenommen werden könne, dass die Verkürzung für Dezember 2003 und Dezember 2004

bewirkt worden sei. Dieser Feststellung würden jedoch wieder andere Begründungsteile des Spruchsenatserkenntnisses widersprechen. Es handle sich um eine pauschale Festsetzung des strafbestimmenden Wertbetrages, wobei der Spruchsenat in seinem Erkenntnis unter dem Titel „nicht verbuchte Rechnungen“ auch einen Betrag an Vorsteuerkürzung in Höhe von € 4.000,00 anführe, tatsächlich handle es sich dabei jedoch um eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG, laut Buchhaltung in Höhe von € 3.512,74. Eine Begründung, weswegen die Vorsteuerkorrektur in den strafbestimmenden Wertbetrag aufzunehmen sei, werde im Spruchsenatserkenntnis nicht gegeben. Der strafbestimmende Wertbetrag für die Monate Jänner bis Dezember 2003 in Höhe von € 22.608,57, wie er dem erstinstanzlichen Erkenntnis zugrunde gelegt worden sei, stimme weder mit den im Erkenntnis wiedergegebenen Rechnungsbeträgen samt Vorsteuerkorrektur in Höhe von € 23.400,00 überein, noch mit den laut Buchhaltung in Höhe von richtig € 22.164,10. Auch würden Feststellungen zu den Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen 2004 dahingehend fehlen, wie sich der strafbestimmende Wertbetrag zusammensetze.

In Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde der Bw. zum Zwecke der genauen Ermittlung der Verkürzungsbeträge und deren zeitlicher Zuordnung aufgefordert, eine monatliche Aufstellung der Umsatzsteuerdaten für die Monate Jänner 2003 bis Dezember 2004, und zwar wie sich diese aus den Umsatzsteuerjahreserklärungen der Fa. C-GmbH zugrunde liegenden Buchhaltung ergeben den Umsatzsteuerdaten gegenüber gestellt , welche laut den für diese Zeiträume abgegebenen (teilweise unrichtigen) Umsatzsteuervoranmeldungen zugrunde gelegt wurden, vorzulegen. Für diejenigen Monate, für welche sich Differenzen ergeben (laut Berufung insbesondere für die Monate Dezember 2003 und Dezember 2004), wurde der Bw. höflich ersucht, die genauen Gründe für diese Differenzen darzustellen und eine Kopie der zum Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen noch nicht verbuchten Rechnungen und Belege zu übersenden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bw. mit Schreiben seines Verteidigers vom 26. September 2007 aus, dass die Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2003 und 2004 teilweise auf Basis der von Herrn J.L. fehlerhaft geführten Buchhaltung erfolgt sei. Im Zuge der Bilanzierung seien zahlreiche (auch umsatzsteuerwirksame) Umbuchungen zum 31. Dezember der jeweiligen Jahre erforderlich gewesen. Die umsatzsteuerwirksamen Umbuchungen seien erstmalig im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen erklärt worden. Eine konkrete Zuordnung zu den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen sei dabei nicht vorgenommen worden, insbesondere seien auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen berichtet worden. Die erforderliche Korrektur sei ausschließlich in der jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärung erfolgt. Die Differenzen würden im Wesentlichen damit

begründet, dass Vorsteuern aus Betriebskostenabrechnungen der jeweiligen Hausverwaltung der Fa. C-GmbH erst im Wege der Umsatzsteuerjahreserklärung geltend gemacht worden seien, da diese erst am 30. Juni des jeweiligen Folgejahres zur Verfügung gestanden wären. Auch seien im Zuge der Erstellung der jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärungen Vorsteuerberichtigungen entsprechend dem exakten Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen zu den unecht steuerbefreiten Umsätzen der Fa. C-GmbH durchzuführen gewesen. Weiters seien Korrekturbuchungen im Zusammenhang mit der fehlerhaften Buchführung des Herrn J.L. vorzunehmen gewesen, zumal festgestellt worden wäre, dass teilweise Eingangs- und Ausgangsrechnungen nicht erfasst worden seien. Dies sei bei der Bilanzierung nachgeholt worden. Die umsatzsteuerlichen Auswirkungen seien in der jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärung berücksichtigt worden. Wie bereits in der Berufung ausgeführt worden sei, seien Rechnungen für Büroräumnutzungen im Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum nicht erfasst worden. Diese Rechnungen würden Unternehmen betreffen, an denen der Bw. beteiligt sei. Wie in einem Sachverständigengutachten der Sachverständigen Mag. N.R. festgestellt worden sei, seien vom Buchhalter J.L. neben anderen Unzulänglichkeiten insbesondere auch Rechnungen bzw. Zahlungen zwischen den Firmen nicht richtig erfasst worden. Festgehalten werde, dass in der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldung nicht nur die Umsatzsteuer bei der Fa. C-GmbH nicht erklärt und entrichtet worden sei, sondern auch die korrespondierende Vorsteuer bei den Rechnungsempfängern (Unternehmen, an denen der Bw. beteiligt sei). Insgesamt sei es daher hinsichtlich dieser Rechnungen für den Fiskus zu keinem Schaden gekommen, was als Indiz gegen den Vorsatz hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuer zu werten sei.

Im Jahr 2003 handle es sich dabei um insgesamt 4 Rechnungen, welche eine Umsatzsteuer in Höhe von € 20.831,54 enthalten würden und dem Schreiben beigelegt seien.

Im Jahr 2004 handle es sich um insgesamt 6 Rechnungen, die insgesamt eine Umsatzsteuer in Höhe von € 48.428,82 laut beiliegenden Rechnungen enthalten würden.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die jeweilige Umsatzsteuernachzahlung im Wesentlichen auf die Nichterfassung dieser Rechnungen im Voranmeldungszeitraum zurückzuführen sei. Die verbleibende geringfügige Differenz zur jeweiligen Umsatzsteuernachzahlung lasse sich durch die zuvor dargestellten Ausführungen erklären.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt diesem Vorbringen des Bw. im Bezug auf die objektive Tatseite und stellt fest, dass eine im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuervorauszahlungsdelikt notwendige monatliche Zuordnung der Verkürzungsbeträge

nur für die Monate Dezember 2003 in Höhe von € 19.196,40 und Dezember 2004 in Höhe von € 48.428,94 möglich ist.

Folgende nach dem Berufungsvorbringen vom Bw. selbst ausgestellte Rechnungen vom 31.12.2003 waren in der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2003 der Fa. C-GmbH nicht enthalten:

1.) Rechnung an die Fa. I-GmbH über Bürokosten mit einem Umsatzsteuerausweis in Höhe von € 14.400,00,

2.) Rechnung an die Fa. I-OEG betreffend Miete mit einer ausgewiesenen Umsatzsteuer in Höhe von € 2.616,22 sowie

3.) Rechnung an die Fa. C-GmbH über Bürokostenpauschale mit einem Umsatzsteuerausweis von € 2.180,18,

sodass sich insgesamt aus diesen drei Rechnungen eine Umsatzsteuerverkürzung in Höhe von € 19.196,40 ergibt. Für einen Differenzbetrag in Höhe von € 3.412,17 war eine monatliche Zuordnung zu einzelnen Voranmeldungszeiträumen des Jahres 2003 nicht möglich, sodass insoweit mit Verfahrenseinstellung gemäß § 136, 157 FinStrG der Monate Jänner bis November 2003 vorzugehen war.

Die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2004 beruht auf der Nichtaufnahme folgender vom Bw. ausgestellter Rechnungen vom 30.12.2004 und vom 31.12.2004:

1.) Rechnung an die Fa. C-GmbH über Bürokostenpauschale mit einem Umsatzsteuerausweis von € 2.180,18,

2.) und 3.) Zwei Rechnungen an die Fa. I-GmbH über Bürokostenpauschale mit einem Umsatzsteuerausweis von jeweils € 19.200,00,

4.) und 5.) Zwei Rechnungen an die Fa. G-GmbH über Miete mit einem Umsatzsteuerausweis in Höhe von von jeweils € 2.616,22 und

6.) Rechnung an die Fa. I-OEG über Miete mit einem Umsatzsteuerausweis von ebenfalls € 2.616,22,

ergibt in Summe € 48.428,84. Da im gegenständlichen Fall ausschließlich zugunsten des Bw. eine Berufung eingebracht wurde, kann entsprechend den im § 161 Abs. 3 FinStrG geregelten Verböserungsverbot nur von dem erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzungsbetrag in Höhe von € 46.457,39 für den Monat Dezember 2004 ausgegangen werden.

Wesentliche Tatbestandsmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in subjektiver Hinsicht sind das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Unterlassung der Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Voranmeldungen und von Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bewirkt (vollendet), wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise zum Fälligkeitstag nicht entrichtet werden bzw. im Fall der ungerechtfertigten nicht bescheidmäßig festzusetzenden Vorsteuergutschrift durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldung mit deren unrechtmäßiger bzw. zu hoher Geltendmachung (§ 33 Abs. 3 lit. d FinStrG).

Der Unabhängige Finanzsenat geht zunächst sachverhaltsmäßig - entsprechend dem Berufungsvorbringen - davon aus, dass die als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 26. September 2007 in Kopie vorgelegten und oben näher bezeichneten Rechnungen mit Datum 31.12.2003, 30.12. und 31.12.2004 vom Bw. selbst ausgestellt wurden und er deswegen genaue Kenntnis von der Höhe der darin ausgewiesenen und geschuldeten Umsatzsteuerbeträge hatte.

In freier Würdigung der vorliegenden Beweise schenkt der erkennende Berufungssenat dem Vorbringen des Bw., er habe den mangelhaft arbeitenden Buchhalter alle Rechnungen zur Verfügung gestellt und deren Erfassung in der Buchhaltung und den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen sei von diesem unterlassen worden, aus folgenden Erwägungen keinen Glauben: J.L. war nach dem Berufungsvorbringen nicht nur Buchhalter der gegenständlichen Fa. C-GmbH, sondern auch für die Erstellung der Buchhaltungen der im Einflussbereich des Bw. stehenden Firmen I-GmbH, Fa. G-GmbH, Fa. I-OEG und Fa. C-GmbH zuständig und es wäre für den erkennenden Berufungssenat völlig lebensfremd und ist daher undenkbar, dass die dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrunde liegenden 3 Rechnungen aus Dezember 2003 und 6 Rechnungen aus Dezember 2004 bei zeitgerechter Übermittlung vom Buchhalter nicht in die Buchhaltung und die jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen für Dezember 2003 und Dezember 2004 aufgenommen worden wären. Umso mehr als es sich dabei um zweifellos sehr markante Rechnungen mit hohen Rechnungsbeträgen (und zwar für 12/2003 in Höhe von insgesamt netto € 95.982,00 und für 12/2004 in Höhe von netto € 242.144,70) handelte. Geht man zudem weiters vom Berufungsvorbringen aus, dass J.L. in den tatgegenständlichen Zeiträumen auch die Buchhaltung der im Einflussbereich des Bw. stehenden rechnungsempfangenden Firmen

geführt hat, bei denen auch korrespondierend der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht worden ist, so wären in den beiden tatgegenständlichen Monaten 9 bei der Fa. C-GmbH nicht erfasste Rechnungen vom Buchhalter korrespondierend auch bei den vorsteuerabzugsberechtigten Firmen nicht verbucht und somit 18 Buchungsvorgänge, und zwar deckungsgleich, bei mehreren Firmen nicht durchgeführt worden. Eine derartige Sachverhaltskonstellation ist für den Unabhängigen Finanzsenat nur bei Nichtübermittlung der Rechnungen an den Buchhalter denkbar und kann nicht mit der in der gegenständlichen Berufung umfangreich dargestellten fehlerhaften Arbeitsweise des beauftragten Buchhalters erklärt werden.

Die in der Berufung umfangreich dargestellte mangelhafte Arbeit des Buchhalters dahingehend, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen 11/2003 und 1,4,6,7/2004 wegen Fehlers des Buchhalters eine Korrektur durch den Bw. selbst bedurft hätten, steuerfreie Erlöse aus Grundstücksverkäufen durch J.L. in den Jahren 2003 und 2004 unrichtigerweise auf Personenkonten verbucht wurden und nach den Feststellungen im Gutachten in der Rechtssache J.L. und CO KEG gegen die Fa. I-GmbH, welches zwar nicht den gegenständlichen Fall betreffe, Rechnungen und Zahlungen zwischen den Firmen nicht richtig erfasst und abgestimmt wurden und dass nach den Feststellungen der Buchsachverständigen die hier nicht gegenständliche Buchhaltung sehr mangelhaft geführt wurde, diese Umstände mögen zwar allesamt ohne weiteres zutreffen, beziehen sich aber insgesamt nicht auf den Vorwurf, vorhandene Belege nicht in die Buchhaltung aufgenommen zu haben, sondern vielmehr auf die unrichtige Erfassung vorhandener Belege. Zudem ist aus den Schlussfolgerungen (Textziffer 56) des in der Berufung mehrmals zitierten Gutachtens der Sachverständigen Mag. N.R. zu ersehen, dass es sich nur dann um eine mangelhafte Leistung des Buchhalters J.L. handle, wenn das Gericht sachverhaltsmäßig zur Auffassung gelange, dass vereinbart gewesen sei, dass der Buchhalter die Konten in seiner eigenen Verantwortung abzustimmen habe, sowie dass sämtliche Unterlagen von Seiten des Bw. pünktlich übergeben worden waren.

Der Bw. bringt in der gegenständlichen Berufung weiters vor, dass die zum 31.12.2003 und 31.12.2004 an die Firmen I-GmbH, G-GmbH, I-OEG sowie C-GmbH ausgestellten Rechnungen wirtschaftlich betrachtet keine endgültige Belastung gewesen seien, weil ja bei den jeweils in seinem Einflussbereich befindlichen leistungsempfangenden Firmen der Vorsteuerabzug in gleicher Höhe zugestanden wäre und daher die schlechte wirtschaftliche Situation des Bw. nicht als Begründung für die wesentliche Umsatzsteuerverkürzung herangezogen werden könne. Bei diesen leistungsempfangenden Firmen habe er die Funktion des Geschäftsführers inne gehabt und sei daher für deren steuerliche Belange ebenfalls verantwortlich gewesen.

Dazu brachte der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat ergänzend vor, dass es ihm nicht aufgefallen ist, dass die bezeichneten und in der Vorhaltsbeantwortung übermittelten Rechnungen nicht in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen enthalten gewesen seien. Es sei mit dem Buchhalter J.L. vereinbart gewesen, dass hier eine Überrechnung von den Konten der anderen Firmen des Bw. stattfinden solle und er habe diese durchzuführenden Überrechnungen als eigenen Verrechnungskreis, losgelöst von den abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldungen und von den zu entrichtenden Umsatzsteuervorauszahlungen gesehen und gedanklich die Zahllast der Fa. C-GmbH mit den aus den genannten Rechnungen resultierenden Vorsteuerguthaben der anderen Firmen kompensiert.

Festgestellt wird dazu, dass die gegenüberstehenden Vorsteuerguthaben von den anderen im Einflussbereich des Bw. stehenden Firmen, deren Geschäftsführer er zu den maßgeblichen Tatzeitpunkten ebenfalls war, tatsächlich erst lange Zeit später mit den jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärungen der (verbundenen) Unternehmen geltend gemacht wurden.

*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.“*

*Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, 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 unterlief."*

Aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und aus dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip ergibt sich, dass die Beweislast die Behörde trifft. Kann die Finanzstrafbehörde auch nach Würdigung aller aufgenommenen Beweise über Tatsachen keine Klarheit erlangen, dürfen diese nicht zum Nachteil des Beschuldigten als gegeben angenommen werden. Verbleibende Zweifel haben sich daher immer zugunsten des Beschuldigten auszuwirken (in dubio pro reo).

Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der Tatsache, dass seitens des Bw. auch der Vorsteuerabzug zu den Fälligkeitstagen der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen Dezember 2003 und Dezember 2004 bei den rechnungsempfangenden Firmen I-GmbH, G-GmbH und I-OEG nicht geltend gemacht wurde und wegen der nicht zweifelsfrei widerlegbaren Behauptung des Bw., er habe gedanklich zwischen den zu meldenden und zu entrichtenden Umsatzsteuervorauszahlungen und den nach seiner damaligen Vorstellung in

einem eigenen Verrechnungskreis zu erfolgenden Überrechnung der korrespondierenden Vorsteuern getrennt, von einem den Vorsatz ausschließenden Irrtum im Sinne des § 9 FinStrG aus.

Da somit ein Nachweis dahingehend, dass der Bw. zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Umsatzsteuervorauszahlungen Dezember 2003 und Dezember 2004 das Unrecht seiner Taten erkannt hat, nicht erbracht werden konnte, war mit Verfahrenseinstellung hinsichtlich der unter Spruchpunkt 1.) des erstinstanzlichen Erkenntnisses der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-12/2003 in Höhe von € 22.608,57 und 1-12/2004 in Höhe von € 46.457,39 vorzugehen.

Ein Eingehen auf das darüber hinaus vom Bw. erstattete Berufungsvorbringen zum Nichtvorliegen einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bw. war daher obsolet.

Unangefochten blieb das Erkenntnis des Spruchsenates im Hinblick auf die unter Spruchpunkt 2.) der Bestrafung zugrunde gelegte Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG wegen (eingestandener) vorsätzlicher Nichtentrichtung von Lohnabgaben in der dort genannten Höhe und für die bezeichneten Zeiträume.

Auf Grund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen. Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegen einander abzuwegen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auf die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters Rücksicht zu nehmen ist.

Zu Recht weist der Bw. in der gegenständlichen Berufung darauf hin, dass das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen bei der Strafbemessung durch den Spruchsenat zu Unrecht als Erschwerungsgrund herangezogen wurde, weil der Umstand des Zusammentreffens die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages gemäß § 21 FinStrG bestimmt hat und insofern eine Verletzung des Doppelverwertungsverbotes vorliege.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite liegt eine geständige Rechtfertigung hinsichtlich der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG im Bezug auf die unter Spruchpunkt 2.) des angefochtenen Erkenntnisses der Bestrafung zugrunde gelegten Lohnabgaben vor, welches im Berufungsverfahren aufrecht erhalten wurde.

Unter weiterer Berücksichtigung der erstinstanzlich bereits festgestellten Milderungsgründe der finanzstrafbehördlichen Unbescholtenseit, der Schadengutmachung und des Umstandes, dass der Bw. aus einer schwierigen finanziellen Situation heraus gehandelt hat sowie unter

Einbeziehung seiner derzeit eingeschränkten wirtschaftlichen Situation und seiner Sorgepflichten für fünf Kinder erscheint die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe tat- und schuldangemessen.

Auch die nach unten angepasste gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG festgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe entspricht dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der Erschwerungs- und Milderungsgründe, wobei anzuführen ist, dass gegen die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Einwendungen vorgebracht wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Dezember 2007