



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0019-G/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Dr. Andrea Ornig, in der Finanzstrafsache gegen Bw., wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 2. Juni 2005 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 28. April 2005, SN xxx,

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Das angefochtene Erkenntnis wird wie folgt abgeändert:

Der Berufungswerber ist schuldig, als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Graz-Stadt, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO in Verbindung mit §§ 133 und 134 leg. cit.) dadurch verletzt zu haben, dass er die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2001, 2002 und 2003 nicht bzw. nicht rechtzeitig eingereicht hat.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw.) wird seit dem Jahr 1993 beim Finanzamt Graz-Stadt zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer veranlagt.

Am 30. November 1998 legte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vertretungsvollmacht zurück. Die Abgabenerklärungen für das Jahr 1998 wurden vom Bw. erst nach Festsetzung einer Zwangsstrafe am 15. September 2000 eingereicht.

Hinsichtlich der Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 wurden die Besteuerungsgrundlagen von der Abgabenbehörde nach fruchtloser Erinnerung und Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 184 BAO geschätzt (Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1999 vom 15. Mai 2001). In der Eingabe vom 13. Juni 2001 ersuchte die nunmehr vom Bw. bevollmächtigte M.GmbH um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Berufung gegen diese Bescheide. Der Bw. habe erst in der laufenden Woche die Unterlagen für das Jahr 1999 beigebracht. Am 2. Juli 2001 übermittelte die steuerliche Vertreterin die Abgabenerklärungen 1999 als Beilage zur Berufung.

Die Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 wurden von der steuerlichen Vertreterin des Bw. am 2. April 2002 beim Finanzamt eingebracht.

Da innerhalb der der steuerlichen Vertreterin zustehenden Frist (30. April 2003) die Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 nicht eingereicht wurden, setzte das Finanzamt nach Erinnerung mit dem Bescheid vom 28. Juli 2003 gegen den Bw. eine Zwangsstrafe in der Höhe von 220,00 € fest. In weiterer Folge wurden vom Finanzamt am 17. November 2003 die Abgabenbescheide für 2001 erlassen, in denen die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt werden mussten.

Am 14. Jänner 2004 legte die steuerliche Vertreterin des Bw. ihre Vollmacht zurück, woraufhin der Bw. vom Finanzamt aufgefordert wurde, die Steuererklärungen für das Jahr 2002 bis 16. Februar 2004 einzureichen. Die Abgabenerklärungen wurden trotz Androhung einer Zwangsstrafenfestsetzung nicht eingebracht, weshalb das Finanzamt am 19. August 2004 nach neuerlicher Schätzung der Bemessungsgrundlagen die Abgabenbescheide für 2002 erließ. Eine vom Bw. gegen diese Bescheide eingebrachte Berufung wurde von der Abgabenbehörde als verspätet zurückgewiesen. Die Abgabenerklärungen wurden erst im Zuge einer vom Finanzamt beim Bw. durchgeführten Außenprüfung am 11. Mai 2006 von der neuen steuerlichen Vertreterin des Bw. dem Prüfer übergeben.

Am 7. Oktober 2004 wurde der Bw. erinnert, die Abgabenerklärungen für das Jahr 2003 einzubringen. Trotz neuerlicher Erinnerung und Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe im Dezember 2004 wurden die Abgabenerklärungen 2003 erst am 11. Mai 2006 dem Prüfer übergeben (Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2003 vom 18. Mai 2006).

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz leitete am 12. November 2004 gegen den Bw. ein Finanzstrafverfahren nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001, 2002 und 2003 ein. Im Strafverfahren brachte der Bw. als Rechtfertigung vor, die Erklärungen für 2001 seien aus Verschulden der Steuerberatungskanzlei nicht eingebracht worden. Seine Vertreterin fordere das Honorar für die Steuererklärungen 2000 und 2001 ein, liefere diese aber nicht beim Finanzamt ab und sei trotz Aufforderung nicht gewillt, die Unterlagen zurückzugeben (Eingabe vom 8. Dezember 2004 an die Strafsachenstelle). Er vermute, dass die Unterlagen bei zweimaligen Umzügen der Kanzlei verloren gegangen seien. Er bemühe sich um die Rekonstruktion der Einnahmen und Ausgaben der beiden Jahre. Die von ihm fertig gestellten Jahreserklärungen 2002 hingen mit den beiden Vorjahren zusammen (Eingabe vom 23. November an das Veranlagungsreferat).

Mit der Strafverfügung des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. Dezember 2004 wurde der Bw. nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig erkannt, vorsätzlich durch Nichtabgabe von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001, 2002 und 2003 die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt zu haben und über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von 400,00 € verhängt.

Im Einspruch gegen die Strafverfügung vom 20. Dezember 2004 brachte der Bw. vor, die Steuerberatungskanzlei habe für die Erklärungen 2000 und 2001 eine Forderung von 4.000,00 € geltend gemacht, obwohl die Abgabenerklärungen nicht eingebracht worden seien. Seitens der Abgabenbehörde sei deshalb eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt. Wegen Fehlens der Belege für 10-12/2001 sei er nicht in der Lage, die Erklärungen für das Jahr 2002 fertig zu stellen.

In der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz gab der Bw. am 23. Februar 2005 zu Protokoll, die Erklärungen seien deshalb nicht abgegeben worden, weil er seit dem Jahr 2002 mit den Honoraren an seine steuerliche Vertretung im Rückstand sei. Er sei immer der Meinung gewesen, aus der Veranlagung entstehe ein Guthaben, das als Honorar für den Steuerberater verwendet werden könne. Im Zuge eines Telefonates des Verhandlungsleiters mit Herrn U von der M.GmbH erklärte dieser, seit dem Jahr 2002 sei der Bw. immer wieder gemahnt worden, das Honorar zu bezahlen. Im Herbst 2004 sei der Bw. auf Zahlung geklagt worden.

Mit dem Erkenntnis vom 28. April 2005 wurde der Bw. neuerlich der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt und über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von 400,00 € verhängt.

Begründend wurde im Erkenntnis ausgeführt, in den Vorjahren seien immer entsprechende Erklärungen abgegeben worden. Von vorsätzlicher Begehungsweise sei auszugehen, weil dem Bw. bekannt sein müsse, dass Abgabenerklärungen innerhalb der gesetzlichen Frist zur Festsetzung der entsprechenden Steuern abzugeben seien. Diese Erkenntnis sei vom Bw. in der mündlichen Verhandlung bestätigt worden. Die Erklärungen seien deshalb nicht eingereicht worden, weil die Kommunikation zwischen dem Bw. und seinem steuerlichen Vertreter nicht mehr richtig funktioniert habe. Die Befolgung der steuerlichen Verpflichtungen könne nicht dadurch aufgehoben werden, dass der Bw. verneine, aus einer Veranlagung würden hohe Guthabensbeträge resultieren. Als mildernd wurden bei der Strafbemessung die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Bw., als erschwerend nichts gewertet.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Berufung, in der vorgebracht wird, ein Vorsatz liege nicht vor. Die Abgabe der steuerlichen Unterlagen in der Steuerberatungskanzlei für die Jahre 2000 und 2001 sei in gutem Glauben erfolgt, dass die Abgabenerklärungen beim Finanzamt Graz-Stadt eingebracht würden, da dies seit Jahren zum Aufgabenbereich der Kanzlei gehört habe. Die steuerliche Vertreterin habe die Steuererklärungen 2000 und 2001 nicht beim Finanzamt abgeliefert, dafür aber ihr Honorar eingefordert. Er habe seine Vertreterin mehrmals aufgefordert, die Abgabenerklärungen für alle Unternehmensteile abzugeben oder die steuerlichen Unterlagen rückzustellen. Die steuerlichen Unterlagen 2001 seien ihm erst Mitte März 2005 zurückgesandt worden. Die Originalunterlagen 2000 fehlten für alle Unternehmensteile (Einzelunternehmen, KG, GmbH). Diese seien vermutlich bei der mehrmaligen Übersiedelung der steuerlichen Vertreterin verloren gegangen. Die Abgabe von Jahreserklärungen sei ihm dadurch unmöglich gemacht worden. Jedenfalls werde auf Grund seiner heftigen Bemühungen und wegen der von der steuerlichen Vertreterin gegen ihn eingebrachten Klage auf Zahlung trotz Nichtleistung der Vorsatz entkräftet.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gegenstand dieses Finanzstrafverfahrens ist ausschließlich die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen für die Jahre 2001 bis 2003.

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Die wichtigste abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ist die zur Abgabe wahrheitsgemäßer Abgabenerklärungen (§ 119 Abs. 1 BAO). Demnach sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung

abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach Abs. 2 leg. cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.

Gemäß § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften (z.B. §§ 42 ff EStG 1988 oder § 21 UStG 1994), wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Gemäß § 134 Abs. 1 in der Fassung BGBl 1972/224 sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital und die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monats März jedes Jahres einzureichen. ...

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl I 2003/124 ab 20.12.2003 sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monats April jeden Jahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. ...

Die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG ist in objektiver Hinsicht mit dem Ablauf der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung bzw. mit dem fruchtlosen Ablauf einer eventuell im Einzelfall verlängerten Frist verwirklicht.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 überhaupt nicht und die Abgabenerklärungen für die Jahre 2002 und 2003 verspätet (im Zuge der Außenprüfung am 11. Mai 2006) beim Finanzamt eingebracht wurden. Damit ist aber der objektive Tatbestand des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG bereits verwirklicht. Dass der Bw. ein Fristverlängerungsansuchen gestellt hätte, ist weder aktenkundig, noch wurde ein solches behauptet. Die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes wird vom Bw. auch nicht bestritten.

Zur subjektiven Tatseite ist anzumerken, dass der Tatbestand des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG nur mit Vorsatz begangen werden kann, wobei bedingter Vorsatz ausreichend ist.

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

Der Bw. bestreitet, vorsätzlich gehandelt zu haben.

Auf Grund der nach Zurücklegung der Vertretungsvollmacht im Jahr 1998 bereits in den Jahren 1999 und 2000 seitens der Abgabenbehörde ergangenen Erinnerungsschreiben sowie der bescheidmäßigen Festsetzung einer Zwangsstrafe in der Höhe von 3.000,00 S am 14. März 2000 war dem Bw. die Verpflichtung zur Abgabe von Jahreserklärungen zweifellos bekannt. Da der Bw. überdies hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Jahre von der Abgabenbehörde aufgefordert wurde, Erklärungen einzureichen, bestand nach § 133 Abs. 1 BAO die dem Bw. bekannte Verpflichtung zur Abgabe der Jahreserklärungen.

Abgesehen davon, dass die M.GmbH die Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 entgegen den Ausführungen des Bw. in den Eingaben vom 8. und 20. Dezember 2004 innerhalb der ihr als steuerliche Vertreterin zustehenden Frist am 2. April 2002 beim Finanzamt eingebracht hat, wurden die Erklärungen für das Jahr 2001 nach der vom Bw. bestätigten Aussage des Herrn U in der mündlichen Verhandlung am 23. Februar 2005 deshalb nicht eingebracht, weil der Bw. das von der M.GmbH in Rechnung gestellte Honorar (offensichtlich für die bereits eingereichten Erklärungen 2000) trotz mehrmaliger Mahnungen im Jahr 2002 nicht entrichtet hat.

Der Umstand, dass auf Grund einer schlechten wirtschaftlichen Lage eines Abgabepflichtigen die Kosten des Steuerberaters nicht mehr bezahlt werden können, befreit diesen keineswegs von der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bzw. von der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen.

Auch das wiederholte Vorbringen, aus der Veranlagung 2001 hätte ein Guthaben resultiert, befreit den Bw. nicht von der ihn treffenden Offenlegungspflicht, ebensowenig wie es die steuerliche Vertreterin „verpflichtet“, die Erklärungen einzureichen. Auf Grund der Mahnungen im Jahr 2002 stand fest, dass die steuerliche Vertreterin die Erklärungen nicht vor Entrichtung der Honorarforderungen einreichen würde. Wusste der Bw. allerdings um die Einreichfristen und war ihm gleichzeitig bekannt, dass die zeitgerechte Einbringung der Erklärungen unterbleiben werde, weil sowohl die steuerliche Vertreterin mangels Bezahlung des Honorars als auch er selbst untätig bleiben würden, ist (zumindest bedingt) vorsätzliches Verhalten erwiesen.

Der Verlust bzw. die Nichtausfolgung der Unterlagen für die Jahre 2000 und 2001 durch die steuerliche Vertreterin kann den Bw. nicht exculpieren. Es liegt auf der Hand, dass der Verlust von Unterlagen nicht dazu führen kann, dass Abgabepflichtige ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen müssen. So hätte der Bw. der Nichtzugriffsmöglichkeit auf die Unterlagen mit einer (Teil-)Schätzung der Besteuerungsgrundlagen begegnen können.

Nach Zurücklegung der Vollmacht am 14. Jänner 2004 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, die Erklärungen 2002 bis spätestens 16. Februar 2004 einzubringen. Eine Einbringung der Abgabenerklärungen erfolgte auch nach neuerlicher Erinnerung mit Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe nicht (Frist bis 23. Juni 2004). Ebensowenig wurden die Erklärungen 2003 trotz Erinnerung und Androhung der Zwangsstrafenfestsetzung abgegeben.

In diesem Zusammenhang kann nicht nachvollzogen werden, warum der Streit um die Honorarzahlung für die Erklärungen 2000, der im Herbst 2004 zu einer Klage der steuerlichen Vertreterin führte, den Bw. von der Abgabe der Erklärungen für die Folgejahre (2002 und 2003) abgehalten hat. Das Vorbringen, auf Grund fehlender Unterlagen (für 2001!) habe der Bw. die Erklärungen 2002 und 2003 nicht erstellen können, ist in diesem Zusammenhang nicht relevant, weil der Bw. die fehlenden Zahlen für das Jahr 2002 (offensichtlich Umsatzsteuer 10-12/2001) durch eine Teilschätzung hätte ermitteln können. Ein Einfluss der Unterlagen für 2001 auf das Betriebsergebnis im Jahr 2003 ist überhaupt nicht ersichtlich.

Die Berufung war somit dem Grunde nach abzuweisen.

Hinsichtlich der Höhe der verhängten Geldstrafe ist darauf hinzuweisen, dass nach § 51 Abs. 2 FinStrG die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe bis zu 3.625 Euro geahndet werden kann und die Verhängung einer Strafe in der Höhe von 400 Euro unter den gegebenen Milderungs- und Erschwerungsgründen und unter Beachtung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse angesichts des dreimaligen Rechtsbruches ohnehin im untersten Bereich bemessen wurde.

Der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses war abzuändern, weil § 51 FinStrG als Blankettstrafnorm auf in anderweitigen Abgabenvorschriften normierte Pflichten verweist, deren Verletzung unter Strafe gestellt ist. Eine Anführung dieser in concreto verletzten Verwaltungsvorschrift nur in der Begründung und nicht im Spruch widerspricht der zwingenden Vorschrift des § 138 Abs. 2 lit. b FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 31. Juli 2006