



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 HR Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH, 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 1/A, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 19. März 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 5. Dezember 2006, SpS, nach der am 11. September 2007 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis im Schuldspruch a) dahingehend abgeändert, dass der Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuervorauszahlungen Februar 2002 bis Februar 2003 € 4.264,00 zu lauten hat.

Des Weiteren wird das angefochtene Erkenntnis im Schuldspruch b), im Strafausspruch sowie im Kostenausspruch aufgehoben und insoweit in der Sache selbst erkannt:

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Berufungswerber (Bw.) wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG im Bezug auf die

Umsatzsteuervorauszahlung Februar 2003 in Höhe von € 3.024,00 geführte Finanzstrafverfahren [Schuldspruch Punkt b) des angefochtenen Erkenntnisses] sowie betreffend Schuldspruch Punkt a) hinsichtlich eines Differenzbetrages zur erhobenen Anschuldigung an Umsatzsteuervorauszahlung Februar 2002 bis Februar 2003 in Höhe von € 53.876,56 eingestellt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Bw. wegen des in abgeänderter Form aufrecht bleibenden Schuldspruches zu Punkt a) des angefochtenen Erkenntnisses eine Geldstrafe in Höhe von € 900,00 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 hat der Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 90,00 zu ersetzen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. Dezember 2006, SpS, wurde der Bw. der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig gesprochen, weil er vorsätzlich

a) als Geschäftsführer der I-GmbH zur StNr. 015/2270 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlung an Umsatzsteuer für die Monate Februar 2002 bis Februar 2003 in Höhe von € 58.140,56 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe; und weiters

b) als Einzelunternehmer zur StNr 025/3102 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Monat Februar 2003 in Höhe von € 3.024,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 12.400,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretenden Ersatzfreiheitsstrafe von 31 Tagen verhängt.

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

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. derzeit als Teilzeitangestellter ein monatliches Nettoeinkommen von ca. € 1.200,00 erziele, vermögenslos, geschieden und sorgepflichtig für drei Kinder sei. Weiters sei er finanzstrafbehördlich bescholten.

Der Bw. sei von 1997 bis zur Konkurseröffnung am 20. August 2003 Geschäftsführer der I-GmbH gewesen. Ab 2001 sei er zugleich auch zu 100% an dieser GmbH beteiligt gewesen. Weiters habe er ein Einzelunternehmen mit demselben Unternehmensgegenstand geführt. Sowohl hinsichtlich des Einzelunternehmens als auch hinsichtlich der GmbH sei er für sämtliche steuerlichen Agenden alleine verantwortlich gewesen.

Der Bw. habe Einnahmen für Domain-Reservierungen und für Domain-Hosting erzielt und diese mit Hinterziehungsvorsatz nicht auf den Erlöskonten verbucht. Über Kreditkarten seien von den Kunden Beträge eingezogen worden. Ausgangsrechnungsdurchschriften seien nicht vorgelegen. Die Kunden hätten sich eine Ausgangsrechnung aus dem Internet ausdrucken können. Trotz Kenntnis der diesbezüglichen steuerlichen Verpflichtungen habe es der Bw. unterlassen, für diese Einnahmen Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt einzureichen. Er habe gewusst, dass durch sein Verhalten Umsatzsteuervorauszahlungen verkürzt würden. Das steuerliche Fehlverhalten habe sich anlässlich eines Betrugsverfahrens gegen den Bw. herausgestellt. Diesbezüglich sei er auch zu einer Freiheitsstrafe verurteilt worden, die Haft habe er bereits verbüßt.

Der Schaden sei zwischenzeitlich nicht gut gemacht.

Der Bw habe sich durch seinen Verteidiger in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat schuldig bekannt. Bei seiner Vernehmung am 22. September 2003 vor dem Finanzamt habe er noch angegeben, dass er vom 25. März 2003 bis 2. Juni 2003 in Untersuchungshaft gewesen sei und deshalb keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben habe können. Dieser Umstand sei bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages jedoch bereits berücksichtigt worden. Dem Einwand, dass er der Ansicht gewesen sei, dass nur die Ausgangsrechnungen an österreichische Unternehmer der Umsatzsteuer zu unterziehen gewesen wären, nicht hingegen die Rechnungen an ausländische Unternehmer, sei nicht zu folgen. Bis zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes durch BGBl. I 2003/71 am 1. Juli 2003 wurden auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (darunter falle auch Domain-Registrierung und Domain-Verkauf) nach der Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG an dem Ort erbracht, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Das Empfängerortprinzip sei erst später eingetreten. Dass der Bw. von

der damals gültigen Rechtslage Kenntnis gehabt habe, ergebe sich aus den allgemeinen Geschäftsbedingungen, in denen eine Jahresgebühr von € 48,00 zuzüglich Mehrwertsteuer genannt sei (siehe Blatt 14 des Arbeitsbogens). Aus den Erhebungen gehe hervor, dass an Kunden im EU-Raum und aus Drittstaaten der Bruttobetrag verrechnet worden sei. Es sei daher von einer wissentlichen Abgabenhinterziehung auszugehen.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zu Grunde zu legen seien.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd das Geständnis und die finanzbehördliche Unbescholtenheit, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 19. März 2007, mit welcher das Erkenntnis dem Grunde und der Höhe nach angefochten wird.

In der Begründung wird ausgeführt, es sei richtig, dass der Bw. handelsrechtlicher Geschäftsführer der I-GmbH gewesen sei. In der Funktion des Geschäftsführers sei er auch für die steuerlichen Belange zuständig gewesen. Das Unternehmen I-GmbH habe Domain-Reservierungen im gesamt EU-Bereich in Aussicht gestellt. Ebenso habe es eine Domain-Hosting gegeben. Die Bezahlung sei größtenteils über Kreditkarten erfolgt.

Zum Zeitpunkt der eingelangten Domain-Reservierungen sei seitens des Unternehmens noch keine Leistung erbracht worden. Die Kunden hätten Zahlungen für zukünftig zu erbringende Leistungen getätigt.

Es sei auch aus umsatzsteuerlicher Sicht noch nicht geklärt gewesen, ob es sich hierbei um steuerpflichtige oder steuerfreie Umsätze gehandelt habe und ob die Umsätze beim Leistungsempfänger nach dem Reverse-Charge-System zu behandeln seien. Deshalb seien die eingegangenen Beträge auf dem Verrechnungskonto (Anzahlungskonto) gebucht worden.

Im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau sei seitens der Betriebsprüfung die Ansicht vertreten worden, dass sämtliche Geldeingänge der Umsatzsteuer zu unterziehen seien. Auf Grund diverser Umstände, insbesondere wegen der Inhaftierung des Bw., seien diese Feststellungen nicht bekämpft und rechtskräftig worden.

Betreffend der strafrechtlichen Bestimmungen wäre zu klären, ob und inwieweit der Bw. fahrlässig oder grob fahrlässig gehandelt habe, weil die Geldeingänge – ohne Gegenleistung – nicht in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen worden seien.

Im Prüfbericht habe die Behörde ausgeführt, es habe keine Ausgangsrechnungen gegeben, sondern es habe für die Kunden die Möglichkeit bestanden, aus dem Internet eine Rechnung auszudrucken. Ob und inwieweit die Kunden Rechnungen ausgedruckt hätten, sei nicht nachvollziehbar. Dass in den Geschäftsbedingungen der Hinweis auf die Umsatzsteuerpflicht angegeben gewesen sei, sei richtig. Dieser Hinweis oder die Möglichkeit einer Rechnung aus dem Internet auszudrucken, könne nicht dazu führen, dass die Umsatzsteuer kraft Rechnung geschuldet werde.

Nach Ansicht des Bw. sei sich die Abgabenbehörde betreffend der Umsatzsteuerpflicht nicht im Klaren gewesen, weshalb sie die Umsatzsteuer kraft Rechnung zur Vorschreibung gebracht habe.

Für einen Strafrechtstatbestand sei es wohl nicht ausreichend bzw. könne ein vorsätzliches oder schuldhaftes Handeln daraus abgeleitet werden, welches eine strafrechtliche Verurteilung auslösen könne.

Es werde der Antrag gestellt, das Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. Dezember 2006 aufzuheben und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

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.

Dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung betreffend die I-GmbH für den Zeitraum Februar 2002 bis Februar 2003 und einer weiteren Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung betreffend das Einzelunternehmen des Bw. für den Zeitraum Jänner 2002 bis Februar 2003 zugrunde, welche jeweils mit Niederschrift vom 3. Juni 2003 abgeschlossen wurden.

Dabei wurde seitens der Betriebsprüfung festgestellt, dass der Bw. für die Reservierung von eu-Domains und Domain-Hosting über Kreditkarten Beträge von verschiedenen Kunden eingezogen hat, wobei die Verbuchung über das Bank- und ein Kundenkonto erfolgsneutral erfolgt ist und die vereinnahmten Beträge daher auch nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden. Ausgangsrechnungsdurchschriften lagen der Betriebsprüfung nicht vor, die Kunden hatten die Möglichkeit, sich eine Rechnung aus dem Internet auszudrucken.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich den Feststellungen der Betriebsprüfung und des Spruchsenates zur objektiven Tatseite im Bezug auf die nach der damals geltenden Rechtslage gemäß § 3a Abs. 12 UStG im Inland bestehenden Steuerpflicht für zugeflossene Anzahlungen für die auf elektronischem Weg versprochenen Domain-Registrierungen und Domain-Verkäufe an.

In Bezug auf die subjektive Tatseite brachte der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vor, dass aus dem Umsatzsteuergesetz in den Tatzeiträumen noch nicht schlüssig zu ersehen gewesen sei, wie derartige EDV-Dienstleistungen umsatzsteuerlich zu behandeln wären. Sein Steuerberater habe ihm zu Beginn der Tätigkeit die Auskunft erteilt, dass auf Kunden mit gültiger UID-Nr. die Steuerschuld für die Leistungen übergehe. Hinsichtlich Drittstaatenkunden sei sich der Steuerberater nicht klar gewesen, wo die Leistung letztendlich erbracht werde und er habe weitere Erkundigungen einziehen wollen.

Hinsichtlich österreichischer Kunden sei dem Bw. die Umsatzsteuerschuld, wie schon erstinstanzlich eingestanden, von vornherein klar gewesen.

Der Steuerberater habe zudem auch noch insgesamt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld klären wollen, ob dieser sofort oder erst nach Erbringung der Leistung eintreten würde.

Die Umsätze mit Inlandskunden hätten nach Meinung des Bw. maximal 5% der Gesamtumsätze betragen. Die Höhe der auf Zahlungen österreichischer Kunden entfallenden (verkürzten) Umsatzsteuer betrage laut Aussage des Bw. im Rahmen der Beschuldigtenvernehmung vor dem Finanzamt X. als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 29. September 2003 € 4.264,00.

Die Umsätze seien allesamt vorerst deswegen nicht in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen worden, weil die richtige umsatzsteuerliche Behandlung dieser Zahlungseingänge nicht klar gewesen sei, weswegen die Verbuchung auf einem un versteuerten Anzahlungskonto erfolgt wäre.

Auch sei zu erwähnen, dass keine Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erstellt worden seien. Über Internet seien Rechnungsformulare ohne Umsatzsteuer zur Verfügung gestellt und lediglich die Nettobeträge laut den Geschäftsbedingungen im Kreditkartenweg vereinnahmt worden.

Für den Bw. wäre grundsätzlich schon klar gewesen, dass die Verbuchung dieser Zahlungseingänge nicht ordnungsgemäß gewesen sei, er habe aber darin kein besonderes Problem gesehen, und zwar deswegen, weil mit der Abgabe der Jahressteuererklärung ohnehin eine eventuell notwendige Versteuerung dieser in der Buchhaltung ausgewiesenen Umsätze erfolgt wäre.

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

Der Unabhängige Finanzsenat hält die oben wiedergegebene Verantwortung des Bw. zur subjektiven Tatseite im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat, welche sich im Wesentlichen mit seiner im Rahmen der zeitnah zu den Tatzeitpunkten erfolgten Aussage als Beschuldigter vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 29. September 2003 deckt, für glaubhaft und geht im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass der Bw. hinsichtlich der steuerlichen Behandlung seiner angebotenen Internetdienstleistungen auf die Rechtsauskunft seines Steuerberaters vertraut hat und nicht von einer Umsatzsteuerpflicht der von den ausländischen Kunden überwiesenen Beträge für zugesagte Internetdienste ausgegangen ist. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Bw. gegenüber Auslandskunden Rechnungen mit gesonderten Umsatzsteuerausweis ausgestellt hätte, welche in subjektiver Hinsicht darauf hindeuten könnten, dass er im Zeitpunkt der Abgabe der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungen von einer Steuerpflicht der eingegangenen Anzahlungen ausgegangen wäre. Vielmehr zeigt eine im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung an die Abgabenbehörde erster Instanz für Kontrollzwecke übermittelte Rechnung der I-GmbH vom 7. Jänner 2003 an eine deutsche Kundin, dass für die Reservierung einer eu-Domain ein Betrag von € 39,00 ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt wurde. Derartige Zahlungseingänge mit einem Nettobetrag von € 39,00 sind aus im Arbeitsbogen der BP erliegenden Kopien des Bankkontos der GmbH (Bl. 77 ff des Arbeitsbogens) in großer Anzahl zu sehen, was für die Richtigkeit der Verantwortung des Bw. spricht.

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.“

Aus oben angeführten Gründen bestehen für den erkennenden Berufungssenat berechtigte Bedenken bzw. Zweifel dahingehend, dass es der Bw. vorsätzlich unterlassen hätte, die von Auslandskunden überwiesenen Beträge in den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen einer Versteuerung zu unterziehen und so wissentlich Umsatzsteuervorauszahlungen durch Nichtentrichtung bis zum Fälligkeitstag zu verkürzen. Es war daher im Zweifel insoweit nicht von einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bw. auszugehen und mit Verfahrenseinstellung laut Spruch der gegenständlichen Entscheidung vor zu gehen. Zudem waren laut Aktenlage die Unterlagen der Einzelfirma des Bw. zum Abgabetermin der Umsatzsteuervoranmeldung und Fälligkeitstag der Umsatzsteuervorauszahlung Jänner 2003, am 15. März 2003, gerichtlich beschlagnahmt und der Bw. befand sich zu diesem Zeitpunkt in Untersuchungshaft, sodass er gar keine Möglichkeit hatte, gesetzeskonform zu handeln und ihm daher ein Verschulden insoweit nicht anzulasten ist.

Anders ist die subjektive Tatseite betreffend die von inländischen Kunden empfangenen Anzahlungen für Internetdienstleistungen zu beurteilen, hinsichtlich derer der Bw. aufgrund der Auskunft seines damaligen Steuerberaters von vornherein von einer Umsatzsteuerpflicht ausgegangen ist. Diese vom Bw. im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren mit € 4.264,00 bezifferten Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Februar 2002 bis Februar 2003 wurden auf Anweisung des Bw. nicht in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen und dem Bw. war somit auch klar, dass insoweit eine Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen bis zum Fälligkeitstag nicht erfolgen werde. Er brachte dazu vor, dass die Buchhalterin sämtliche Zahlungseingänge in- und ausländischer Kunden auf einem Erlöskonto 20% für die Monate Jänner und Februar 2002 bereits verbucht hatte und diese in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufnehmen wollte. Nach Rücksprache mit seinem Steuerberater hat er jedoch die Umbuchung auf ein Anzahlungskonto (ohne USt) veranlasst. Insoweit liegt also eine geständige Rechtfertigung des Bw. vor, wobei auch die Höhe des vom Bw. im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren aus der Buchhaltung ermittelten Verkürzungsbetrages nach den im Arbeitsbogen erliegenden Unterlagen plausibel erscheint.

Bei der Strafneubemessung wurde auf die nunmehr sehr eingeschränkte wirtschaftliche Situation des Bw. (monatliches Einkommen von € 1.200,00 netto, kein Vermögen und Schulden in Höhe von ca. € 100.000,00) und seine Sorgepflichten für zwei Kinder im Alter von 6 und 12 Jahren Bedacht genommen und als Milderungsgründe die finanzbehördliche Unbescholtenheit des Bw., seine geständige Rechtfertigung und sein zwischenzeitiges

Wohlverhalten bei länger zurückliegenden Taten berücksichtigt. Als erschwerend wurde demgegenüber kein Umstand angesehen.

Unter Bedachtnahme auf diese sich ausschließlich zugunsten des Bw. ins Kalkül schlagenden Strafzumessungserwägungen erscheint die im untersten Bereich des Strafrahmens bemessene Geldstrafe und die entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe tat- und schuldangemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. September 2007