

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen WR wegen Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 2. November 2002 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 4. Oktober 2002, vertreten durch ORat. Dr. Johannes Stäudelmayr,

zu Recht erkannt:

I. Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Schulterspruch des angefochtenen Bescheides wird wie folgt abgeändert:

WR ist schuldig als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Schärding vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen) für die (Voranmeldungs)Zeiträume **Jänner – Dezember 1999 iHv. 46.483,00 ATS**, Dezember 2000 iHv. 17.203,00 ATS, März 2001 iHv. 17.564,00 ATS und Juni 2001 iHv. 866,00 ATS, zusammen somit **82.116,00 ATS**, de. 5.976,60 €, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 4. Oktober 2002 hat das Finanzamt Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw. für schuldig erkannt, als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01/99 – 09/99 idHv. 30.483,00 ATS, für die Monate 12/00 iHv. 17.203,00 ATS, 03/01 17.564,00 ATS und 06/01 866,00 ATS, zusammen 66.116,00 ATS, de. 4.804,84 €, bewirkt und dies nicht für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 1.163,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 6 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 116,00 € bestimmt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 2. November 2002, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die Ermittlung der monatlichen Umsatzsteuer-Zahllasten sei außerhalb des Betriebes durch einen selbstständigen Buchhalter an Hand der ihm übersandten Belege erfolgt und seien die von diesem dem Bw. bekannt gegebenen Beträge im Jahr 1999 jeweils an das Finanzamt abgeführt worden, sodass von einer vollständigen Entrichtung der USt-Schuld ausgegangen werden konnte. Erst bei der Erstellung der Jahresumsatzsteuererklärung für 1999 hätten sich Differenzen gegenüber den tatsächlichen Voranmeldungen bzw. Vorauszahlungen einerseits wegen der (vorläufig) unrichtigen Beurteilung einer dubiosen Kundenforderung im Ausmaß von 125.000,00 ATS (USt ca. 25.000,00 ATS) und andererseits wegen des offenbar nicht mehr näher zu klärenden Verlustes von (Ausgangs)Belegen vor der Erfassung bzw. der Verbuchung durch den Buchhalter, herausgestellt, die dann im Zuge der Erstellung der Jahreserklärung durch die Erfassung einer Nachzahlung iHv. rund 65.000,00 ATS berücksichtigt worden seien. Die vom angefochtenen Straferkenntnis durch eine Verminderung der Strafbemessungsgrundlage berücksichtigte Teilzahlung für Dezember 1999 sei im Übrigen tatsächlich für 12/99 gedacht gewesen. Des Weiteren verwies der Bw. auf seine, in Folge des Umsatzeinbruches in der Gastronomie, diverser Forderungsausfälle und zeitweiliger Überschreitung des Kreditrahmens seit dem Jahr 1991 angespannte wirtschaftliche und finanzielle Situation und sein, vorübergehend weitere Verbindlichkeiten für entsprechende Investitionen nach sich ziehendes Bemühen, diese Umstände durch die Gründung eines weiteren Standbeines (EDV-Handel bzw. Erstellung eines Wirtschaftsdatennetzes) wettzumachen. Diese Situation habe trotz der stetigen Anstrengung, die laufenden Verbindlichkeiten baldmöglichst abzudecken, offenbar dazu geführt, dass für einzelne Monate die Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast übersehen worden sei. Eine entsprechende Abgabenverkürzung iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sei von ihm aber zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt noch sei ihm der Eintritt einer Abgabenverkürzung bewusst gewesen. Im Übrigen werde auf die bisher im Rahmen des Finanzstrafverfahrens abgegebenen Rechtfertigungen verwiesen. Es werde daher die Aufhebung bzw. Stornierung der ausgesprochenen Strafe begehrte.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Finanzamtes zur StNr. 123 (vgl. Veranlagungsakt sowie AB-Nr. 456) wurden vom Bw., der als Einzelunternehmer seit 1983 am Standort Kopfing einen Gastronomiebetrieb und seit 1998 ua. auch am Standort 4040 Linz einen EDV-Handel sowie ein Wirtschaftsdatennetz betreibt und beim Finanzamt Schärding zur Umsatzsteuer veranlagt wird, für die Voranmeldungszeiträume (=Kalendermonat) des Veranlagungsjahres (=Kalenderjahr) 1999 Umsatzsteuervorauszahlungen iHv. insgesamt 209.616,00 ATS (teils fristgerecht, teils verspätet iSd. § 21 Abs. 1 UStG 1994) entrichtet bzw. (lediglich) für Dezember 1999 eine (verspätete) Umsatzsteuervoranmeldung beim Finanzamt eingereicht. Im Zuge der am 06. Juni 2001 beim Finanzamt eingereichten Jahresumsatzsteuererklärung 1999 wurde in Abweichung von der Voranmeldung bzw. den geleisteten Vorauszahlungen unter Berücksichtigung weiterer, in den bisherigen Zahlungen nicht berücksichtigter Umsätze iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, darunter auch eine ungewisse, bei der Ermittlung der Vorauszahlungsbeträge zu Unrecht bereits als uneinbringlich iSd. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 eingestufte, im Zuge des Jahresabschlusses aber wiederum berücksichtigte, letzten Endes zu einem nach Einreichung der Jahreserklärung 1999 gelegenen Zeitpunkt wegen zwischenzeitig eingetretener tatsächlicher Uneinbringlichkeit auszubuchende Kundenforderung iHv. 125.000,00 ATS, eine Zahllast iHv. 274.638,00 ATS (Restschuld 65.022,00 ATS) angegeben und der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung vom 9. Juli 2001 zu Grunde gelegt. Von dem erklärungskonform zur Vorschreibung gelangten (und nach den abgabenrechtlichen Vorschriften bereits fälligen) Abgabenbetrag war nach Entrichtung eines Betrages von 17.203,00 ATS am 27. Juli 2001 (Verrechnungsweisung gemäß § 214 BAO) und nach Verrechnung mit einem auf dem Abgabenkonto des Bw. bestehenden Guthaben (vgl. § 213 BAO) laut Rückstandsaufgliederung zum 12. November 2001 (Blatt 12 des Strafaktes) noch ein Teilbetrag iHv. 46.483,00 ATS offen.

Im Zuge der im September 2001 von der Abgabenbehörde durchgeführten Betriebsprüfung (AB-Nr. 456) wurde weiters u.a. festgestellt, dass vom Bw. für die Voranmeldungszeiträume Dezember 2000, März 2001 und Juni 2001 weder Voranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen entrichtet worden waren. Gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 wurden an Hand der im Unternehmen vorgefundenen Belege und Buchhaltungsunterlagen die entsprechenden Vorauszahlungen am 12. Oktober 2001 mit 17.203,00 ATS, 17.564,00 ATS und 866,00 ATS von der Abgabenbehörde ermittelt bzw. festgesetzt.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Das Finanzvergehen bei Nichtentrichtung einer entsprechenden Zahllast ist dabei bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. mit der Entrichtung einer geringeren Umsatzsteuervorauszahlung vollendet und wird auch durch eine allfällige nachträgliche Entrichtung weder verhindert noch aufgehoben.

Dass das eine Abgabenverkürzung iSd. leg.cit. iHv. insgesamt 100.655,00 ATS, davon UVZ 1999 laut Erklärung tatsächlich 274.638,00 ATS an Stelle des entrichteten bzw. erklärten VZ-Betrages von 209.616,00 ATS, somit Differenz (=Verkürzungsbetrag) 65.022,00 ATS, nach sich ziehende im erstinstanzlichen Verfahren festgestellte Verhalten des Bw., nämlich die gegen die Bestimmung des § 21 UStG 1994 verstößende Nichtberücksichtigung sämtlicher in den Voranmeldungszeiträumen des Kalenderjahres 1999 getätigten Unternehmensumsätze einschließlich der sich zwar zu einem nach Erstellung der Jahreserklärung gelegenen Zeitpunkt tatsächlich als uneinbringlich herausstellenden, aber zum Zeitpunkt des § 21 Abs. 1 UStG 1994 noch nicht als uneinbringlich iSd. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 einzustufenden Kundenforderung iHv. 125.000,00 ATS, bei Berechnung der von ihm für das Kalenderjahr bzw. sämtliche Voranmeldungszeiträume 1999 geleisteten Vorauszahlungen und die Nichteinreichung von Voranmeldungen bzw. die Nichtleistung von entsprechenden Vorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Dezember 2000, März 2001 und Juni 2001, dem objektiven Tatbild des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG entspricht, wird seitens des Bw. nicht bestritten und bedarf angesichts des sich diesbezüglich aus der Aktenlage widerspruchsfrei ergebenden Erhebungsstandes im gegenständlichen Verfahren auch keiner weiteren Erörterung.

Das Tatbestandselement des Vorsatzes iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfordert zumindest bedingten Vorsatz (vgl. § 8 Abs. 1 2. Halbsatz leg.cit.) im Hinblick auf die Pflichtverletzung iSd. § 21 UStG 1994 und Wissentlichkeit ("dolus directus") hinsichtlich des eingetretenen Verkürzungserfolges, wobei letzteres weder mit Absichtlichkeit iSd. § 8 Abs. 1 1. Halbsatz FinStrG ("dolus directus specialis") gleichzusetzen ist, noch das lediglich dem Grunde nach vorhandene Täterwissen auch den (exakten) Verkürzungsbetrag umfassen muss (vgl. z.B. VwGH vom 26. März 1980, ZI. 2704/77). Auf das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der

entsprechenden Schuldelemente kann in aller Regel aus den objektiv feststellbaren äußeren Umständen der Tat bzw. des Täters geschlossen werden, sodass auch die Beantwortung der (Tat)Frage, was der Täter zur Tatzeit für gewiss gehalten hat, letzten Endes von der Beweiswürdigung abhängt (vgl. VwGH vom 12. März 1991, ZI. 90/14/0137).

Dabei ist es jedoch bei Leugnen des Beschuldigten einer für ihn nachteiligen Sache, nicht erforderlich, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen, sondern genügt es vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber den anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und die anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Aus der Aktenlage erschließt sich, dass der Bw. seit 1983 als gewerblicher Unternehmer (Gastwirt bzw. Kaufmann) selbstständig tätig und als solcher von Beginn an nicht nur einkommensteuer-, sondern auch umsatzsteuerpflichtig war. Wenngleich sich WR im Verkehr mit der Abgabenbehörde teilweise auch wechselnder steuerlicher Vertreter bediente, kann schon auf Grund der auch schon 1999 mehr als 15 Jahre umfassenden unternehmerischen Tätigkeit, deren langjährige Ausübung auch bei teilweiser Auslagerung der mit den abgabenrechtlichen Verpflichtungen verbundenen laufenden Tätigkeiten schon aus kalkulatorischen und betriebswirtschaftlichen Überlegungen heraus eine Grundkenntnis der im Zuge der Unternehmensführung zu beachtenden Abgabenvorschriften erforderlich bzw. bei dermaßen langandauernder Tätigkeit auch mit sich bringt, von entsprechenden Kenntnissen des Bw. ausgegangen werden. Daraus kann aber auch geschlossen werden, dass ihm auch sowohl die nahezu schon steuerliches Allgemeinwissen darstellenden Grundsätze der Umsatzsteuer als eine beim Leistungsaustausch vom Unternehmer einzubehaltende und anschließend an den Abgabengläubiger abzuführende Verkehrs- bzw. Mehrwertsteuer aber auch als eine beim Unternehmer in aller Regel bloß einen Durchlaufposten darstellende Selbstbemessungsabgabe, als auch das System der (regelmäßigen) Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. der Umsatzsteuervoranmeldungen iSd. § 21 UStG 1994 hinreichend bekannt war. So geht ja zum Beispiel aus dem Abgabenakt hervor, dass nicht nur bei Vorliegen eines Überschusses (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) bzw. eines zur Rückzahlung gelangenden Guthabens je Voranmeldungszeitraum seitens des Bw. ohne Einschaltung seines steuerlichen Vertreters regelmäßig entsprechende Umsatzsteuervoranmeldungen (vgl. dazu die Hinweise auf S 1 des verwendeten Formulars U 30) erstellt und eingereicht wurden bzw. entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen je Voranmeldungszeitraum entrichtet wurden. Ebenso kann aber auf Grund dieser Umstände ein Wissen davon, dass dieses System nicht nur

---

eine fristgerechte und exakte, sondern vor allem im Rahmen der diesbezüglich bestehenden abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht eine lückenlose Erfassung bzw. Berücksichtigung sämtlicher umsatzsteuerrelevanter Unternehmensvorgänge erforderlich macht, und eine nicht termingerechte bzw. nicht vollständige Entrichtung der Vorauszahlung zu einer (wenn auch u.U. nur zeitweiligen) Verkürzung beim Abgabengläubiger bzw. spätestens bis zur Erstellung der berichtigten Jahreserklärung zu einem entsprechenden "Kredit" des Abgabepflichtigen führt, beim Bw. als weitaus wahrscheinlicher angenommen werden, als die von ihm behauptete gänzliche Unkenntnis der ihm obliegenden Verpflichtungen gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994.

Dazu kommt, dass sich nach eigenen Angaben und den Abgabenakten der Bw. nicht erst seit 1999 in einer wirtschaftlich äußerst angespannten bzw. finanziell schwierigen Situation befand, in der er trotz schlechter Rahmenbedingungen (umfangreiche Altschulden, Erschöpfung des Kreditrahmens, Umschuldung etc.) versuchte, sein Unternehmen über Wasser zu halten. Dass in einer solchen Situation des Zahlungsgengusses, in der vermutlich jeder größere Zahlungsabgang einer näheren Überprüfung auf dessen Richtigkeit und Dringlichkeit unterzogen wurde, angesichts der monatlich üblichen Warenumsätze dem Bw. (Erlöse 1999 insgesamt: 3,176.765,35 ATS) nicht bemerkt haben will, dass mehrere vom Rechnungsbetrag nicht unerhebliche Ausgangsrechnungen in den vom externen Buchhalter ermittelten monatlichen UVZ-Beträgen nicht enthalten sind, erscheint in diesem Lichte gänzlich unglaublich. Es ist im Gegenteil weitaus wahrscheinlicher, dass die Unvollständigkeit der errechneten Vorauszahlungen vom Bw. zwar bemerkt, angesichts der brisanten Unternehmenssituation jedoch der Umstand (vorläufig) unvollständiger Zahlungen akzeptiert wurde. Gleches lässt sich auch für die Nichtentrichtung der Vorauszahlungen für Dezember 2000 sowie März und Juni 2001 feststellen.

Was die im Unterschied zum Ersterkenntnis ebenfalls schuldhaft iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG anzulastende UVZ-Verkürzung durch die zu Unrecht erfolgte Nichtberücksichtigung der Kundenforderung iHv. 125.000,00 ATS angeht, ist festzustellen, dass auch diesbezüglich von einer entsprechenden Sachkenntnis des Bw., der im Zuge seiner langjährigen unternehmerischen Tätigkeit zweifellos schon mehrmals mit derartigen Vorgängen (vgl. z.B. Forderungsausfälle laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1998) konfrontiert war, betreffend die grundsätzliche umsatzsteuerrechtliche Behandlung einer noch zweifelhaften Forderung, ausgegangen werden kann. Es bedarf nämlich keines Spezialwissens, um zu erkennen, dass eine noch nicht hereingebrachte Forderung, die noch Gegenstand eines laufenden auf deren Durchsetzung gerichteten Gerichtsverfahrens ist, jedenfalls vor Abschluss dieses Verfahrens

noch nicht als uneinbringlich einzustufen ist und erst danach allenfalls eine Berichtigung gem. § 16 UStG 1994 vorzunehmen ist. Daran vermag auch die im Nachhinein eingetretene tatsächliche Uneinbringlichkeit der Forderung nichts zu ändern. Auch hier liefert ein mögliches Motiv für eine bewusste Nichtberücksichtigung der bekannten Umstände im Zuge der Vorauszahlungen und ein "Hinausschieben" der Offenlegung der tatsächlichen abgabenrechtlich relevanten Umstände bis zur Abgabe der Jahreserklärung die aktuelle wirtschaftliche Situation.

Gemäß § 29 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zuständigen Behörde darlegt. War mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, tritt die Straffreiheit allerdings nur insoweit ein, als die bedeutsamen Umstände ohne Verzug der Behörde offen gelegt und die geschuldeten Abgabenbeträge entrichtet werden.

Wie bereits im Erstverfahren war die Abgabe der in den fraglichen Punkten geänderten Jahressteuerklärung 1999 als Selbstanzeige iSd. § 29 FinStrG zu werten, deren strafaufhebende Wirkung sich allerdings in Folge der lediglich mit einem Teilbetrag iHv. 17.203,00 ATS bzw. 1.336,00 ATS erfolgten Entrichtung nicht für den darüber hinaus geschuldeten Umsatzsteuerbetrag 1999 iHv. 46.483,00 ATS erstreckte.

Was schlussendlich den grundsätzlich auf Grund der Faktenlage für glaubwürdig zu erachtenden Berufungseinwand, die Zahlung vom 27. Juli 2001 iHv. 17.203,00 ATS sei ursprünglich für den ebenfalls vom Tatvorwurf erfassten Voranmeldungszeitraum Dezember 2000 gedacht gewesen, angeht, so ist darauf zu verweisen, dass diese erst ca. 5 Monate nach Fälligkeit und damit nach der Tatbestandsverwirklichung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Februar 2001) erfolgte und damit einen entsprechenden Tatvorsatz nachträglich nicht mehr beeinflussende Zahlung entsprechend der auch im Rahmen der dreimonatigen Frist des § 214 Abs. 5 BAO seitens des Bw. nicht abgeänderten bzw. widerrufenen Verrechnungsweisung am Abgabenkonto verrechnet wurde.

Insgesamt ergibt sich somit ein gegenüber dem Ersterkenntnis abgeänderter Hinterziehungsbetrag iSd. § 33 Abs. 5 FinStrG iHv. insgesamt 82.116,00 ATS, wobei jedoch einer unter Beibehaltung der bereits von der Erstbehörde herangezogenen Strafzumessungsgründe des § 23 Abs. 1 – 3 FinStrG einer an sich gebotenen Straferhöhung im Rahmen des vorgegebenen gesetzlichen Strafrahmens die Bestimmung des § 166 Abs. 6 FinStrG entgegensteht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung unter Abänderung des Schuldspruches als unbegründet abzuweisen.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

### **Zahlungsaufforderung**

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Braunau Ried Schärding zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 20. Jänner 2004