

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des B, Adresse 1, vom 15.03.2015 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde vom 13.02.2015, StrNr. 001, betreffend die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) nach der am 13.05.2015 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten A sowie der Schriftführerin S durchgeführten mündlichen Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

1. Der Schulterspruch des angefochtenen Erkenntnisses zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wird aufgehoben und das gegen den Beschuldigten als Geschäftsführer der G.GmbH eingeleitete Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der wissentlichen Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 2014 in der Höhe von 16.371,42 Euro gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.
2. Die über den Beschwerdeführer verhängte Geldstrafe wird bei unverändert aufrecht bleibendem Schulterspruch zur Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG auf 700 Euro und die gemäß § 20 Abs. 1 FinstrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zu bestimmende Ersatzfreiheitstrafe auf 2 Tage herabgesetzt.

Der Beschuldigte hat die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von 70 Euro zu ersetzen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer und steuerlich Verantwortlicher der im Finanzamtsbereich ansässigen G.GmbH.

Am 23.06.2014 erstattete der Bf. vor Beginn einer vom Finanzamt bei der Gesellschaft durchgeführten Umsatzsteuerprüfung Selbstanzeige, dass für die Monate 02 bis

04/2014 aus "arbeitstechnischen Gründen (Überlastung)" die fristgerechte Erstellung und Meldung der Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) unterblieben sei. Auf Grund eines vorübergehenden finanziellen Engpasses sei es auch nicht möglich gewesen, die Vorauszahlungen zu leisten. Die Abgaben (Umsatzsteuer 02/2014 in der Höhe von 1.275,91 Euro, Umsatzsteuer 03/2014 in der Höhe von 1.690,73 Euro und Umsatzsteuer 04/2014 in der Höhe von 2.055,52 Euro) seien zwischenzeitlich gemeldet und bereits entrichtet worden.

Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung traf der Prüfer folgende Feststellungen (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 24.06.2014, ABNr. 14):

Tz. 2: Am 14.04.2014 legte die G.GmbH eine [Anm.: nicht aktenkundige] Rechnung (Re.Nr. 140025) an die R.GmbH über erbrachte Leistungen in der Höhe von 81.857,10 Euro netto plus Umsatzsteuer in der Höhe von 16.371,42 Euro. Die Rechnung wurde von der R.GmbH nicht anerkannt und retourniert.

Gegenüber dem Prüfer erklärte der Bf., es würden gerade rechtliche Schritte eingeleitet, die Forderung einzuklagen. Aus seiner Sicht sei die Einbringlichkeit der Forderung sehr zweifelhaft. Auf Grund der bevorstehenden Klage und der Zweifelhaftigkeit der Einbringung der Forderung sei die Ausgangsrechnung nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden.

Der Prüfer vertrat die Rechtsansicht, dass noch nicht von einer Uneinbringlichkeit gesprochen werden könne, wenn die Einbringlichkeit einer Forderung bloß zweifelhaft sei. Erst die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteiles oder Vergleiches stellten echte Fälle von Uneinbringlichkeit dar. Für den Voranmeldungszeitraum 04/2014 ergebe sich daher eine Zahllast in der Höhe von 18.426,94 Euro (2.055,52 + 16.371,42 Euro).

Tz. 3: Für den Zeitraum 03 bis 05/2014 wurden Lohnabgaben in der Höhe von insgesamt 7.822,35 Euro weder gemeldet noch entrichtet (je Voranmeldungszeitraum Lohnsteuer 2.117,33 Euro, Dienstgeberbeitrag 395,82 Euro, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 34,30 Euro).

Den Feststellungen des Prüfers folgend, setzte das Finanzamt mit dem Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer vom 02.07.2014 die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum 04/2014 mit 18.426,94 Euro fest.

Mit der Strafverfügung vom 21.07.2014 erkannte das Finanzamt Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde den Bf. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig.

Im gegen die Strafverfügung eingebrachten Einspruch vom 21.08.2014 verwies der Bf. auf seine Ausführungen in der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 04/2014.

In dieser Beschwerde führte der Bf. aus, am 14.04.2014 sei mit der an die R.GmbH gelegten Rechnung Nr. 140025 eine Dienstleistung (Bibliothekserstellung) in Rechnung

gestellt worden. Diese Rechnung sei von der R.GmbH im Schreiben vom 06.05.2014 nicht anerkannt worden. Da die Rechnung somit "hinfällig" gewesen sei, habe sie in der Buchhaltung der G.GmbH keinen Niederschlag gefunden und es seien keine weiteren Schritte gesetzt worden.

Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung sei die Umsatzsteuer für die genannte Rechnung in der Höhe von 16.371,42 Euro festgesetzt worden, weil keine Stornorechnung ausgestellt worden sei. Dieser formelle Mangel sei mit der Ausstellung der beiliegenden Stornorechnung behoben worden.

In diesem Fall sei nicht auf die Einbringlichkeit einer Forderung abzustellen, sondern auf die Anerkennung einer erbrachten Leistung. Nach § 1 UStG liege ein steuerbarer Umsatz bei einem Leistungsaustausch zwischen zwei Beteiligten vor. Der Leistungsaustausch setze Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Da in der gegenständlichen Causa die Anerkennung der Leistung versagt werde, liege kein Leistungsaustausch und somit auch kein steuerbarer Umsatz vor.

Der Leistung der G.GmbH - Erstellung einer Bibliothek - liege eine Softwareliefervereinbarung zwischen den Firmen F Software, Y, Frankreich, und R.GmbH, T, Österreich, zu Grunde. Aufgrund diverser Performance- und Webshop-Probleme und unklarer Aufgabenverteilung, die allerdings im Bereich der Firmen F Software und R.GmbH lägen, sei das Projekt abgebrochen worden. Aus dem Schreiben vom 10.07.2014 der Firma F Software sei ersichtlich, dass jedwede Weiterführung des Projektes auf Grund unklarer Vertragssituation aussichtslos erscheine.

Ein schriftlicher Auftrag zur Erstellung einer Bibliothek an die Kundin liege nicht vor. Da das gegenständliche Projekt abgebrochen worden sei, sei auch eine Bibliothek nicht mehr notwendig und die Leistung nicht anerkannt worden. Nach Rücksprache mit dem Rechtsbeistand scheine auf Grund der Vertragslosigkeit die zivilrechtliche Geltendmachung des Leistungsanspruches wenig Erfolg versprechend.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 24.11.2014 wurde die Beschwerde des Bf. gegen den Umsatzsteuerfestsetzungbescheid 04/2014 als unbegründet abgewiesen.

Es sei in keiner Weise von Mängeln bei der Leistungserbringung die Rede gewesen, weshalb von einem Leistungsaustausch auszugehen sei. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass man nur die Anerkennung einer Leistung versagen müsse, um diese nicht zu bezahlen und vom Leistungsempfänger keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt würden.

Gemäß § 16 Abs. 3 UStG 1994 sei eine Berichtigung des Entgelts vorzunehmen, wenn das vereinbarte Entgelt für die Leistung uneinbringlich geworden sei. Sei die Einbringung bloß zweifelhaft, könne nicht von Uneinbringlichkeit gesprochen werden. Erst die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteils oder Vergleichs stellten echte Fälle der Uneinbringlichkeit dar.

Sowohl in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 24.06.2014 als auch im Zuge einer [Anm.: nicht aktenkundigen] Erhebung bei der R.GmbH am 04.09.2014 sei die Frage, ob von der G.GmbH rechtliche Schritte bzw. eventuell eine zivilrechtliche Klage eingebracht werde, mit "Ja" beantwortet worden.

Beim Lieferer bzw. Leistungserbringer sei der Umsatz erst in dem Monat zu berichtigen, in dem das Entgelt uneinbringlich geworden sei. Dies habe bis dato nicht nachgewiesen werden können.

In der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde gab der Bf. am 13.02.2015 zu Protokoll, er fühle sich hinsichtlich des Vorwurfs der Finanzordnungswidrigkeit betreffend die Lohnabgaben für die Monate März bis Mai 2014 grundsätzlich schuldig. Er habe aber am 21.06.2014 einen Betrag von 5.000 Euro auf das Abgabenkonto der GmbH überwiesen, mit dem eine teilweise Entrichtung der Lohnabgaben im Zuge der Selbstanzeige beabsichtigt gewesen sei. Da er aber keine Verrechnungsweisung erteilt habe, seien mit der Zahlung andere rückständige Abgaben abgedeckt worden.

Hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuer fühle er sich nicht schuldig.

Die R.GmbH habe ihm mitgeteilt, dass die Rechnung über 81.857,10 Euro nicht anerkannt werde und der Kontostand Null sei. Für ihn sei daher klar gewesen, dass sich die R.GmbH keine Vorsteuer abziehe und daher kein Schaden für die Republik entstehen könne. Aus diesem Grund sei er auch nicht auf die Idee gekommen, eine Stornorechnung auszustellen. Diese habe er erst nach der Umsatzsteuersonderprüfung ausgestellt. Für ihn sei von Anfang an fest gestanden, dass die Forderung uneinbringlich sei. Es habe zwar Überlegungen wegen einer Klagsführung gegeben, seitens der Rechtsvertretung sei aber im Hinblick auf das damit im Zusammenhang stehende Kostenrisiko abgeraten worden.

Die R.GmbH sei ein Möbelhersteller, der eine CAD-Software brauche, die von der Firma F hergestellt werde. Die G.GmbH sei Vertriebspartner der Firma F. Die R.GmbH behaupte, die Tätigkeit der G.GmbH sei in dem zwischen der R.GmbH und der Firma F abgeschlossenen Vertrag enthalten.

Der Bf. habe sich mit der Frage an die Firma F gewandt, wer für die von der G.GmbH erbrachte Leistung bezahle. Diese habe schriftlich erklärt, dass sie der Vertrag nicht zu einer Entgeltsleistung an die G.GmbH verpflichte. Auch aus diesem Grund sei die Forderung uneinbringlich.

Mit dem am 13.02.2015 mündlich verkündeten und schriftlich ausgefertigten Erkenntnis wurde der Bf. der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Geschäftsführer der G.GmbH vorsätzlich

unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für den Monat April 2014 in der Höhe von 16.371,42 Euro bewirkt, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe und

Abgaben, die selbst zu berechnen sind (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von insgesamt 7.822,35 Euro), für die Monate März bis Mai 2014 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 in Verbindung mit § 49 Abs. 2 und § 21 Abs. 2 FinStrG wurde über den Bf. eine Geldstrafe in der Höhe von 6.600 Euro, im Uneinbringlichkeitsfall eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen festgesetzt. Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG mit 500 Euro festgesetzt.

Begründend führte die Finanzstrafbehörde aus, der verfahrensgegenständlichen Rechnung liege zweifellos ein Leistungsaustausch zu Grunde. Der Bf. wäre daher verpflichtet gewesen, diese Rechnung in das Rechenwerk der GmbH aufzunehmen und die betreffende Umsatzsteuer in die UVA für 04/2014 einfließen zu lassen. Er habe jedoch weder für diesen Monat noch für die Monate 02 und 03/2014 UVAs eingereicht. Auf Grund der Selbstanzeige und der diesbezüglich rechtzeitigen Abgabenentrichtung bleibe die Selbstanzeige für die Monate 02 und 03/2014 straffrei; die Ansicht des Bf., es genüge, ohne entsprechenden Nachweis die Uneinbringlichkeit einer bloß zweifelhaften Forderung anzunehmen, vermöge ihn jedoch nicht zu exkulpieren. Dem Bf., einem ehemaligen Betriebsprüfer, wäre es jedenfalls zuzumuten gewesen, die Umsatzsteuervorauszahlung dem Finanzamt zu melden. Im Falle eines finanziellen Engpasses wäre ihm die Möglichkeit eines Stundungsansuchens offen gestanden. Im Vorbringen des Bf. in der Selbstanzeige, auf Grund eines vorüber gehenden finanziellen Engpasses sei es nicht möglich gewesen, die Umsatzsteuervorauszahlung für April 2014 zu leisten, liege ein Eingeständnis der Wissentlichkeit im Sinne des § 33 Abs. 2 FinStrG. Die Meldung und Entrichtung der Umsatzsteuer sei aus Geldmangel unterblieben.

Dem Bf. sei zweifellos auch die Bestimmung des § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 betreffend die Änderung der Bemessungsgrundlage im Fall der nachgewiesenen Uneinbringlichkeit der Leistung bekannt. Die Uneinbringlichkeit sei bis dato noch nicht zweifelsfrei festgestellt worden.

Bei der Deliktsverwirklichung komme es im Fall wissentlicher Begehungsweise des Täters nicht darauf an, ob sich die Rechnungsempfängerin die in der Rechnung ausgewiesene Vorsteuer abziehe oder nicht; ein Schadenseintritt für die Republik Österreich gehöre nicht zum tatbildmäßigen Erfolg.

Hinsichtlich der Lohnabgaben liege keine Selbstanzeige vor. Zur subjektiven Tatseite werde auf die einschlägige Vorstrafe (Strafverfügung vom 17.07.2013, StrNr. 2013) verwiesen.

Bei der Strafbemessung wurden als mildernd die eingebrachte Selbstanzeige, die teilweise Schadengutmachung (in der Höhe von rund 78% des strafbestimmenden Wertbetrages), als erschwerend die Vorstrafe sowie die Deliktsbegehung in mehreren Monaten gewertet. Die mit rund 18% der im Gesetz vorgesehenen Höchststrafe von 36.654,02 Euro verhängte Geldstrafe sei schuld- und tatangemessen.

In der gegen das Erkenntnis eingebrachten Beschwerde vom 15.03.2015 führte der Bf. Folgendes aus:

Die gegenständliche Rechnung sei samt zugehörigem Schriftverkehr in der Belegsammlung abgelegt worden. Eine Aufnahme in das Rechenwerk und in die UVA sei unterblieben, da bereits nach dem allgemeinem Sprachgebrauch von einem Stornovorgang ausgegangen wurde. Im Zuge einer telefonischen Rücksprache bei der R.GmbH sei die Rückweisung der Rechnung anerkannt worden. Es liege daher eine mündliche Vereinbarung (Vertrag) vor, die einer Stornovereinbarung gleich komme. Es sei daher keine in das Rechenwerk aufzunehmende Rechnung vorgelegen und die Ausstellung einer Stornorechnung weder gefordert noch notwendig gewesen. Die Ausstellung der Stornorechnung sei erst auf Grund der Feststellungen im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung erfolgt.

Von der R.GmbH sei dem Bf. bestätigt worden, dass die Rechnung in deren Rechenwerk keine Aufnahme finden und daher kein Vorsteuerabzug vorgenommen werde.

Selbstverständlich sei zu diesem Zeitpunkt bereits von der Uneinbringlichkeit jeglicher Forderung auszugehen gewesen, da auch keine Entgeltvereinbarung vorgelegen sei.

Es sei weder eine Verschleierung noch eine Vorsteuerverkürzung erfolgt, sodass weder der vorgeworfene objektive noch subjektive Tatbestand vorliege. Es werde daher um die Aufhebung der diesbezüglich festgesetzten Geldstrafe samt Verfahrenskosten ersucht.

In der mündlichen Verhandlung am 13.05.2015 brachte der Bf. ergänzend vor, die G.GmbH stehe bereits seit Jahren in geschäftlicher Verbindung mit der Firma F. Das Projekt mit der R.GmbH sei auf Grund seiner Größe von der Firma F selbst betreut worden; die G.GmbH sei an diesem Projekt insoweit beteiligt gewesen, als sie eine Bibliothek (Handbuch) für die R.GmbH erstellen sollte, wozu diese mangels qualifiziertem Personal selbst nicht in der Lage gewesen sei. Im Vertrag zwischen der Firma F und der R.GmbH werde unter Punkt 6 ausdrücklich festgehalten, dass die Erstellung einer Bibliothek Sache des Auftraggebers und somit nicht der Firma F sei.

Am 06.04.2010 sei von der G.GmbH nach Absprache mit beiden Firmen der R.GmbH ein Anbot der für die Bibliothekserstellung über ca. 15.000 Euro übermittelt worden.

Die R.GmbH sei mit der Performance der Firma F nicht zufrieden gewesen. Das Projekt sei ins Stocken geraten, allerdings sollte die Bibliothek vorerst weiter bearbeitet werden. Leider gebe es dafür keine zusätzliche schriftliche Vereinbarung. Das Anbot vom 06.04.2010 sei jedenfalls mit diesen weiteren Leistungen in den Jahren 2011 und 2012 bei weitem überschritten worden.

Im Jahr 2012 sei es, ausgehend von der R.GmbH, die mit der Leistung der Firma F überhaupt nicht zufrieden gewesen sei, zur "arbeitstechnischen" Beendigung des Projekts gekommen. "Gesprächstechnisch" sei das Projekt fortgeführt worden. Es sei ständig von allen Seiten überlegt worden, wie man das Projekt wieder aufnehmen bzw. zu Ende führen könne.

Ende 2013/Anfang 2014 sei das Projekt endgültig gestorben, wie aus dem beiliegendem Schriftverkehr zur Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 04/2014 hervorgehe. Die R.GmbH habe der G.GmbH zu verstehen gegeben, wenn von der Firma F keine positive Rückmeldung komme, sei das Projekt beendet. Leider sei von der Firma F nichts mehr gekommen.

Grundlage für die Rechnung seien die vorliegenden Stundenaufzeichnungen, die von einem Mitarbeiter der R.GmbH unterzeichnet worden seien. Tatsache sei jedoch, dass keine weiteren Vereinbarungen wegen der enormen Überschreitung des Kostenvoranschlages vom 06.04.2010 getroffen worden seien. Diesen Fehler habe sich die G.GmbH auch vom Anwalt vorhalten lassen müssen.

Ein Mitarbeiter des Bf. habe sofort nach Erhalt der Mail vom 06.05.2014 den Geschäftsführer der R.GmbH kontaktiert und diesen gefragt, warum die Rechnung nicht anerkannt werde. Seine Antwort sei gewesen: "Es werde nicht bezahlt, Punkt." Dieser habe argumentiert, es liege kein Auftrag vor und die Leistung sei Teil des Vertrages mit der Firma F. Eine in der Mail vom 06.05.2014 erwähnte "Vereinbarung vom März 2013" habe es nicht gegeben. Es seien lediglich Gespräche geführt worden, wie das Projekt doch noch beendet werden könne.

Mit der Ablage der Rechnung zusammen mit der Mail vom 06.05.2014 sei für den Bf. der Fall erledigt gewesen. Es sei völlig klar gewesen, dass die R.GmbH den Rechnungsbetrag nicht bezahlen werde. Natürlich habe es die Überlegung einer Klage gegeben, wobei das Problem die fehlende Vereinbarung für die Überschreitung des Kostenvoranschlages gewesen sei.

Auf die Frage, warum die Rechnung nicht unmittelbar nach der Beendigung der Tätigkeit am Handbuch im Jahr 2012 ausgestellt wurde, wo doch im Jahre 2010 drei Rechnungen über einen wesentlich geringeren Betrag ausgestellt wurden, gab der Bf. zu Protokoll, sie hätten mit einer Rechnungslegung niemanden verschrecken wollen und immer noch gehofft, dass das Projekt irgendwie weiter gehe.

Die Bibliothek sei im Jahr 2012 zu 80% beendet gewesen. Vereinbarungen über eine Rechnungslegung nach Abschluss des Projektes bzw. zwischendurch habe es nicht gegeben. Am Anfang sei alles eitel Wonne gewesen und die ersten drei Rechnungen im Jahr 2010 seien bezahlt worden. Nach dem Beginn der Schwierigkeiten sei mit der Rechnungslegung zugewartet worden, ob nicht doch noch eine Einigung möglich sei.

Ende 2013, Anfang 2014 sei der Bruch zwischen der Firma F und der R.GmbH endgültig gewesen. Die G.GmbH habe bis zur Rechnungsausstellung im April 2014 in Gesprächen mit der R.GmbH ohne Erfolg versucht, ein Einvernehmen über die Zahlung des Rechnungsbetrages zu erzielen. Die Rechnung sei dann gelegt worden, um den Anspruch offiziell geltend zu machen. Allerdings habe die R.GmbH deren Bezahlung kategorisch abgelehnt.

In Bezug auf die Nichtentrichtung der Lohnabgaben hielt der Bf. sein Geständnis vor der Finanzstrafbehörde aufrecht.

Der Amtsbeauftragte beantragte die Abweisung der Beschwerde und wies darauf hin, dass der Eintritt eines Schadens nicht Voraussetzung für die Tatbestandsverwirklichung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sei. Der Rechnungsbetrag sei nicht uneinbringlich gewesen, weil die R.GmbH weder in Zahlungsschwierigkeiten noch im Konkurs gewesen sei. Im konkreten Fall sei jedenfalls ein entsprechendes Gerichtsurteil Voraussetzung, eine Klage sei jedoch seitens der vom Beschuldigten vertretenen GmbH nachweislich nicht eingebbracht worden. Im Übrigen werde dem Bf., der fünf Jahre als Betriebsprüfer tätig gewesen sei, wissentliche Vorgangsweise zur Last gelegt.

Der Bf. beantragte hinsichtlich der Umsatzsteuer keine Strafe festzusetzen, weil seiner Ansicht nach keine aufrechte Rechnung vorgelegen und daher auch keine Umsatzsteuerschuld entstanden sei und er weder vorsätzlich noch fahrlässig gehandelt habe. Er bezweifle, dass die Tatsache, dass er vor 25 Jahren Betriebsprüfer gewesen sei, ausschlaggebend sein könne, ob er in diesem Fall wissentlich gehandelt habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

#### 1. Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG

*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 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.*

*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.*

*Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen ist. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

*Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben*

- 1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und*
- 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist (§ 16 Abs. 1 UStG 1994).*

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. ...

Der Bf. bestreitet, dass hinsichtlich der Rechnung vom 14.04.2014 ein Leistungsaustausch stattgefunden hat.

Die Erbringung einer Leistung ist nur dann steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erbracht wird. Dabei muss die Leistung deshalb erbracht werden, um eine Gegenleistung zu erhalten, und die Gegenleistung deshalb aufgewendet werden, um die konkrete Leistung zu bekommen.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt, wonach die G.GmbH der R.GmbH am 06.04.2010 ein Anbot über die Erstellung der Bibliothek gelegt und diese die von der G.GmbH gelegten Rechnungen im Jahr 2010 bezahlt hat, ist von einer Anbotsannahme und damit von einer vertraglichen Vereinbarung zur Erstellung der Bibliothek gegen Entgelt auszugehen.

Die Leistungen der G.GmbH in den Jahren 2011 und 2012 wurden im Rahmen dieser Vertragserfüllung erbracht, auch wenn eine Bezahlung der über den Kostenvoranschlag hinausgehenden Arbeitsstunden nicht gesondert vereinbart wurde und die R.GmbH in der Folge eine weitere Abgeltung von Arbeitsstunden verweigerte. Der von der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung vom 24.11.2014 vertretenen Rechtsansicht, es sei von einem Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und einem steuerbaren Umsatz auszugehen, ist daher grundsätzlich beizupflichten.

Die Finanzstrafbehörde geht davon aus, dass der Bf. für den Voranmeldungszeitraum 04/2014 wissentlich keine UVA eingereicht hat. Den diesbezüglichen Feststellungen, wonach dem Bf. als selbständigen Buchhalter die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt ist und eine Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Abfuhr der Umsatzsteuer für die Monate März bis Mai 2014 auf Grund des vom Bf. eingestandenen - nicht zuletzt durch die Nichtbezahlung der Forderung über 81.857,10 Euro entstandenen - finanziellen Engpasses der Gesellschaft unterblieben ist, ist ebenfalls zuzustimmen und wird vom Bf. auch nicht bestritten.

Von dieser Feststellung zu trennen ist die Frage, ob der Umsatz über 81.857,10 Euro in die UVA 04/2014 aufzunehmen gewesen wäre und ob daher insoweit der Selbstanzeige des Bf. eine strafbefreiende Wirkung nicht zukommt.

Die Abgabenbehörde vertrat dazu in der Berufungsvorentscheidung vom 24.11.2014 die Rechtsansicht, die Einbringlichkeit des Entgelts sei zwar zweifelhaft gewesen, Uneinbringlichkeit sei aber nicht vorgelegen; dazu bedürfe es eines Gerichtsurteiles oder eines Vergleiches.

Auch der Amtsbeauftragte vertrat in der mündlichen Verhandlung am 13.05.2015 die Auffassung, der Rechnungsbetrag sei nicht uneinbringlich gewesen, weil im konkreten Fall jedenfalls ein entsprechendes Gerichtsurteil Voraussetzung für die Uneinbringlichkeit der Forderung sei, eine Klage jedoch seitens der vom Bf. vertretenen GmbH nachweislich nicht eingebbracht worden sei.

"Uneinbringlichkeit" ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Die Uneinbringlichkeit des Entgelts muss nach kaufmännischen Gesichtspunkten beurteilt werden und ist u.a. dann anzunehmen, wenn mit dem Eingehen der Forderung nicht mehr gerechnet werden kann.

Rechtlich nicht durchsetzbar ist eine Forderung dann, wenn sie entweder gerichtlich erfolglos geltend gemacht wurde, wenn mit einer gerichtlich erfolgreichen Durchsetzung nicht mehr gerechnet werden kann oder wenn der erfolgreichen Durchsetzung begründete Einwände (z.B. Verjährung) entgegen stehen (Berger - Bürgler -Kanduth-Kristen - Wakounig, UStG 1994, § 16 Tz 78).

Ob eine Forderung uneinbringlich ist, ist letztlich nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden.

Eine Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts kommt beim Leistenden nach der Rechtsprechung des BFH auch in Betracht, wenn der Leistungsempfänger substantiiert das Bestehen und die Höhe des vereinbarten Entgelts bestreitet und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltsforderung ganz oder teilweise auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann (BFH 22.4.2004, V R 72/03).

Im vorliegenden Fall blieben nach Aussage des Bf. bereits die Versuche der G.GmbH vor Rechnungslegung, die R.GmbH zur Zahlung des in den Jahren 2011 und 2012 angefallenen Aufwandes zu bewegen, ergebnislos. Die unbestritten einzig verbleibende Möglichkeit, die Forderung oder einen Teil der Forderung einbringlich zu machen, war daher deren Durchsetzung im Klagsweg.

Der Ansicht der Finanzstrafbehörde, eine Uneinbringlichkeit im Sinne des § 16 UStG 1994 liege nicht vor, weil ein Urteil oder ein gerichtlicher Vergleich nicht ergangen sei, kann jedoch nicht beigepflichtet werden:

Der Nachweis der Uneinbringlichkeit einer Forderung ist nicht in jedem Fall mit einem Urteil oder einem gerichtlichen Vergleich erbracht, sondern nach der zitierten Rechtsprechung des BFH und der in der Literatur vertretenen Rechtsanschauung bereits dann, wenn der erfolgreichen Durchsetzung Hindernisse entgegen stehen, die eine Klagseinbringung von vornherein zwecklos erscheinen lassen.

Wurde aber, wie im vorliegenden Fall, verabsäumt, eine Vereinbarung über die Errichtung der über das Anbot für die Werkleistung (Erstellung der Bibliothek) hinaus gehenden Kosten zu treffen, war in Folge fehlender Rechtsgrundlage des Anspruches in

objektiver Betrachtungsweise von vornherein nicht mit dessen erfolgreicher gerichtlichen Durchsetzung zu rechnen.

Dass die Klagseinbringung praktisch aussichtslos, war, bestätigt die vom Rechtsvertreter der G.GmbH nach der Rechnungslegung eingeholte Rechtsmeinung, von einer gerichtlichen Geltendmachung des Anspruches sei im Hinblick auf die fehlende vertragliche Vereinbarung dringend abzuraten.

Der Ansicht der Finanzstrafbehörde, dass nur durch ein entsprechendes Urteil die Uneinbringlichkeit einer Forderung nachgewiesen werden kann, ist daher entgegen zu halten, dass der Gesellschaft nicht ein aussichtsloses und mit Kostenrisiko behaftetes Gerichtsverfahren zugemutet werden kann, wenn von einem Forderungsausfall bereits bei objektiver Betrachtung aller Umstände ausgegangen werden muss.

Die Einbringlichmachung der Forderung war daher nach den Umständen des Falles von vornherein nicht möglich.

Die Berichtigung nach § 16 UStG 1994 ist mit dem Eintritt der Uneinbringlichkeit vorzunehmen. Der leistende Unternehmer hat mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Uneinbringlichkeit des Entgelts eingetreten ist, das Recht auf Berichtigung der geschuldeten Umsatzsteuer.

Ergeben sich bereits innerhalb des Voranmeldungszeitraumes Änderungen der Bemessungsgrundlage, entsteht die Steuerschuld nur nach Maßgabe der geänderten Verhältnisse (siehe UStR, Rz 2387).

Ein Täter, der wissentlich handelt, rechnet mit Bestimmtheit damit, dass die rechtswidrigkeitserheblichen Umstände vorliegen oder durch ihn verwirklicht werden. Der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG fordert Wissentlichkeit nur hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen, nicht jedoch hinsichtlich der Verletzung der Pflicht zur Abgabe von richtigen Voranmeldungen.

Der Bf. war nach seinen übereinstimmenden Aussagen vor der Finanzstrafbehörde und dem BFG auf Grund von zuvor mit der R.GmbH geführten Telefonaten bereits im Zeitpunkt der Rechnungslegung am 14.04.2014 bekannt, dass die Rechnungsempfängerin die Forderung der G.GmbH nicht begleichen werde - was die R.GmbH in der Mail vom 06.05.2014 und einem neuerlichen Telefonat ("Wir bezahlen nicht, Punkt") noch bekräftigte - und daher der Auffassung, die Weigerung der Bezahlung der Rechnung komme einem Storno gleich und die Rechnung sei "gegenstandslos".

Die glaubwürdige Verantwortung des Bf., im Wissen, dass die R.GmbH eine Bezahlung der Forderung kategorisch ablehnt und die Vorsteuer aus der gegenständlichen Rechnung nicht geltend macht, sei er der Ansicht gewesen, er müsse weder eine Stornorechnung legen noch die Umsatzsteuer abführen, entsprach in Anlehnung an die in den UStR vertretenen Rechtsauffassung, wonach Änderungen der Bemessungsgrundlage innerhalb des Voranmeldungszeitraumes sofort zu berücksichtigen sind, einer vertretbaren Rechtsansicht.

Nach der Aussage des Bf. wurde die Rechnung gelegt, um den Anspruch rechtlich geltend zu machen. Auch wenn zu diesem Zeitpunkt eine klagsweise Durchsetzung der Forderung in Erwägung gezogen wurde, war dem Bf. bereits in diesem Zeitpunkt klar, dass eine Einbringlichmachung der Forderung nicht möglich sein werde, weil eine Rechtsgrundlage für die Einforderung der 81.857,10 Euro fehlte.

Da der Bf. den UStR entsprechend vorgegangen ist und die Umsatzsteuer in der Höhe von 16.371,42 Euro auf Grund der bereits im Voranmeldungszeitraum 04/14 bestehenden objektiven Uneinbringlichkeit der Forderung nicht in die UVA 04/14 aufgenommen hat, kann ihm vorsätzliche bzw. wissentliche Handlungsweise nicht angelastet werden.

Das Finanzstrafverfahren gegen den Bf. war daher spruchgemäß gemäß § 157 in Verbindung mit § 136 FinStrG in Anwendung des § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG einzustellen.

## 2. Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG

*Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, 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.*

Der Bf. verwies in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG lediglich darauf, dass er mit der Überweisung von 5.000 Euro die nicht abgeführt Lohnabgaben für März, April und Mai 2015 im Gesamtausmaß von 7.822,35 Euro zumindest teilweise abdecken wollte; mangels Verrechnungsweisung sei der Betrag jedoch mit älteren Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft verrechnet worden.

Die Feststellungen der Finanzstrafbehörde zur objektiven und subjektiven Tatseite des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden nicht bestritten, weshalb auf diese verwiesen werden kann.

## 3. Strafbemessung

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwegen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen.

Zusätzlich sind die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 FinStrG werden gemäß Abs. 2 leg.cit. mit Geldstrafen bis zur Hälfte der nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführt Abgabenbeträge geahndet.

Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt 7.822,35 Euro; die mögliche Höchststrafe daher 3.911,17 Euro.

Der Bf. bezieht ein monatliches Einkommen von ca. 2.000 Euro und hat keine Sorgepflichten.

Besondere Gründe für die Bemessung der Geldstrafe unter einem Zehntel des Höchstausmaßes der Strafdrohung liegen angesichts der wiederholten Begehung der Finanzordnungswidrigkeit, der aus diesem Grund zu beachtenden Spezialprävention sowie der stabilen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bf. nicht vor.

Bei der Strafbemessung sind als mildernd das Geständnis des Bf., die finanzielle Notlage der Gesellschaft sowie die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend die einschlägige Vorstrafe und die Mehrzahl der deliktischen Angriffe zu berücksichtigen.

Auch ist die erforderliche Spezial- und Generalprävention zu beachten. Das Fehlverhalten des Bf., der als Geschäftsführer die zeitgerechte Abfuhr der Lohnabgaben unterlassen hat, erfordert aus spezial- und generalpräventiven Gründen, dass mit einer entsprechenden Bestrafung vorgegangen wird, um einerseits den Bf. selbst, der weiterhin als selbständiger Buchhalter tätig ist, und andererseits andere Unternehmer von der Begehung derartiger Finanzvergehen, die in der Regel zu endgültigen Abgabenausfällen führen und gegenüber abgabenredlichen Steuerpflichtigen nicht tolerierbar sind, abzuhalten.

Die Festsetzung der Geldstrafe in der Höhe von ca. 18% der möglichen Höchststrafe durch die Finanzstrafbehörde erfolgte somit ihrer Höhe nach tat- und schuldadäquat. Unter Beachtung des für die Rechtsmittelbehörde geltenden Verböserungsverbotes des § 161 Abs. 3 FinStrG erscheint daher die Festsetzung einer Geldstrafe in der Höhe von 700 Euro angemessen.

Die gleichen Überlegungen gelten auch für die Anpassung der im Fall einer Geldstrafe zwingend festzusetzenden Ersatzfreiheitsstrafe gemäß § 20 FinStrG. Diese war demnach im Verhältnis auf zwei Tage zu verringern.

Die Höhe der pauschalen Verfahrenskosten stützt sich auf die Bestimmung des § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe (maximal ein Betrag von 500 Euro) festzusetzen ist.

## Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 8. Juni 2015