



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0088-W/04

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 1 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Gottfried Hochhauser als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Dr.B., wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 3. November 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den 1. Bezirk Wien als Organ des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk Wien vom 19. Februar 2003, SpS, nach der am 9. November 2004 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin S. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 19. Februar 2003, SpS, wurde der Bw. der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG für schuldig erkannt, weil er als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa.A. vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen Abgabegutschriften an Umsatzsteuer ungerechtfertigt geltend gemacht

habe, und zwar für Dezember 2001 in Höhe von S 371.197,00 und für April 2002 in Höhe von € 13.042,00.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 2.400,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von sechs Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 240,00 bestimmt.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG hat der Spruchsenat die Haftung der Fa.A. für die über den Bw. verhängte Geldstrafe ausgesprochen.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. von Beruf Kaufmann sei und keine Angaben über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse vorliegen würden.

Die Fa.A. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Dezember 2000 gegründet und in das Firmenbuch eingetragen worden. Der Bw. fungiere seit der Gründung als Geschäftsführer. Er sei auch für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich, insbesonders sei es seine Aufgabe gewesen, für die korrekte Abfuhr der monatlichen Abgaben an das Finanzamt Sorge zu tragen.

Am 18. Februar 2002 und am 14. Juni 2002 seien Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Dezember 2001 und April 2002 abgegeben worden, in denen ungerechtfertigt Vorsteuern aus vom Bw. gelegten Honorarnoten für seine Geschäftsführerbezüge im Gesamtbetrag von € 40.019,12 geltend gemacht worden seien.

Obwohl der Bw. seine Verpflichtung zur Abgabe korrekter Voranmeldungen gekannt habe, habe er vorsätzlich die im Spruch angeführten Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht.

Der festgestellte Sachverhalt gründe sich auf dem Akteninhalt und die Ergebnisse der Betriebsprüfung. Eine Stellungnahme zum Tatvorwurf liege nicht vor. Aufgrund der Höhe der zu Unrecht geltenden Vorsteuern und des Umstandes, dass der Bw. selbst nicht zur Umsatzsteuer veranlagt werde, sei davon auszugehen, dass der Bw. gewusst habe, dass er namens des Unternehmens zu Unrecht Vorsteuern geltend gemacht habe.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit und die Schadengutmachung, wogegen als erschwerend kein Umstand angesehen wurde.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 3. November 2003 (siehe dazu Beschwerdeentscheidung FSrv), mit welcher die vollständige Aufhebung des angeführten Straferkenntnisses und die Einstellung des Finanzstrafverfahrens, in eventu die schuld- und einkommensangemessene Herabsetzung der verhängten Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe beantragt wird. Der Bw. führt seine Berufung dahingehend aus, dass er sich nicht schuldig bekenne, zumal er aufgrund seiner Ausbildung als Polizist und Softwaretechniker sich im Umsatzsteuerrecht nicht auskenne.

Dass er die Vorsteuer aus seinen Gehalts- bzw. Honorarbezügen für die GmbH geltend gemacht habe, sei nicht seine Idee gewesen, sondern die Idee jener steuerlichen Vertretung, die sich nach dem Aktenstand auch telefonisch beim zuständigen Finanzamt über die Vorgangsweise des Finanzamtes "beschwert" habe. Auch wenn nach der Judikatur des UFS bzw. seiner Vorgängerberufungsbehörden bzw. des Verwaltungsgerichtshofes hier das Finanzamt möglicherweise recht habe, so fehle es ihm am relevanten Vorsatz, weil er im guten Glauben und Vertrauen an die Rechtmäßigkeit seiner steuerlichen Vertretung gehandelt und nicht im geringsten daran gedacht habe, dass diese Vorgangsweise rechtswidrig sein könnte.

Er habe sich daher in einem ausgesprochenen Rechtsirrtum befunden, der vor allem bewirke, dass das ihm zur Last gelegte Delikt nicht vorsätzlich begangen worden sei. Es wäre Sache der Verwaltungsstrafbehörde, den Beweis für seinen Rechtsirrtum zu erbringen. Würden sich Anhaltspunkte für die Entschuldbarkeit seines Verhaltens ergeben, dann sei die Behörde verpflichtet, über diese Frage von Amts wegen Klarheit zu schaffen, weil dem Bw. unter Verweis auf die diesbezügliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in dieser Richtung keine förmliche Beweislast aufgebürdet sei. Im Bereich des Finanzstrafrechtes sei der Rechtsirrtum dem Tatirrtum gleichgestellt.

Selbst wenn man ihm aber darüber hinaus noch ein geringfügiges strafrechtlich relevantes Verschulden unterstelle, so wäre wohl mit einer wesentlich geringeren Strafe das Auslangen zu finden gewesen. Er verdiene derzeit nämlich in Folge des Konkurses der Fa.E. nichts und habe in den letzten 1 1/2 Jahren auch keine Geschäftsführerbezüge entnommen, was der Masseverwalter bestätigen könne.

Er bemühe sich jedoch um eine angemessene Arbeit infolge seiner technischen Qualifikation bei einem Hightech bzw. New-Media Betrieb und es sei durchaus denkbar, dass er in Kürze wieder ein angemessenes Einkommen ins Verdienen bringe, wobei er aber dann nur das Existenzminimum für sich behalten könne, den Rest aber an seinen persönlichen Masseverwalter überweisen lassen müsse, zumal er ja beabsichtige mit seinen Gläubigern

einen angemessenen Zahlungsplan nach der Konkursordnung im Rahmen des bereits über ihn anhängigen Privatkonkursverfahrens abzuschließen.

Dabei müsse aber auch berücksichtigt bleiben, dass er für zwei behinderte Kinder, eines davon besonders schwer behindert, aufkommen müsse und ersuche daher jedenfalls, falls der Unabhängige Finanzsenat noch von einem gewissen Grade seines Verschuldens oder seiner Fahrlässigkeit ausgehen sollte, um angemessene Herabsetzung der Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht.

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."

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.“

Vorweg ist festzustellen, dass durch den Bw. als verantwortlichen Geschäftsführer der Fa.A. die Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2001 am 18. Februar 2002 mit einem Gutschriftsbetrag von € 75.454,98 abgegeben wurde. Die Voranmeldung für den Monat April 2002 ist am 19. Juni 2002 bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingelangt, wobei die einen Vorsteuerüberhang in Höhe von € 44.454,01 auswies.

Unter Punkt 1) der Niederschrift über das Ergebnis einer Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung für den Zeitraum Februar 2001 bis Juni 2002 vom 3. September 2002 wurde festgestellt, dass ein Vorsteuerabzug aus den vom Bw. für seine Geschäftsführertätigkeit gegenüber der Fa.A. gelegten Rechnungen in Höhe von € 26.976,16 für Dezember 2001 und von € 13.042,95 für April 2002 zu Unrecht erfolgt sei. Begründend wurde dazu seitens der Betriebsprüfung ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer in einer Funktion tätig gewesen sei, die keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung bewirke. Seine Geschäftsführerbezüge würden daher nicht der Umsatzsteuer unterliegen und seien daher bei der GmbH nicht zum Vorsteuerabzug heranzuziehen.

Aus der Aktenlage des Umsatzsteueraktes der Fa.A. ergibt sich, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner (Gründung der GmbH Ende

Dezember 2000) bis November 2001 durch die Steuerberatungskanzlei G-GmbH (kurz G.) erstellt und firmenmäßig gefertigt wurden. Ab dem Voranmeldungszeitraum Dezember 2001 (erster Tatzeitraum des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens) wurden die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Fa.A. selbst erstellt.

Festgestellt wird dazu auch, dass der Bw. selbst als Abgabepflichtiger die von ihm gegenüber der Fa.A. im Dezember 2001 und April 2002 in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge gegenüber seiner zuständigen Abgabenbehörde Finanzamt Tulln nicht zeitgerecht zu den Fälligkeitstagen der jeweiligen Umsatzsteuervorauszahlungen gemeldet bzw. entrichtet hat. Erst nach Einleitung des gegenständlichen Finanzstrafverfahren und damit Vorwurf der Geltendmachung von ungerechtfertigten Umsatzsteuergutschriften mit Einleitungsverfügung vom 16. September 2002 hat der Bw. durch Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 am 4. November 2002 sowie durch Abgabe der Jahressteuererklärung betreffend Umsatzsteuer 2002 am 27. November 2003 gegenüber seinem zuständigen Finanzamt T. seine diesbezügliche Umsatzsteuerschuld als Abgabepflichtiger einbekannt.

Aufgrund der Einvernahme des Bw. und der Zeugenaussagen des Betriebsprüfers P. und der Buchhalterin A. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat geht der erkennende Senat von folgendem Sachverhalt aus: Der in steuerlichen Belangen nicht ausgebildete Bw. hat für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Fa.A. Rechnungen mit gesonderten Umsatzsteuerausweis gelegt, welche der ausgebildeten Bilanzbuchhalterin A., zur Verbuchung übergeben wurden. Diese hat die besagten Rechungen für die Monate Dezember 2001 und Februar 2002 in die Buchhaltung aufgenommen und die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Tatzeitraum erstellt, mit welchen Vorsteuern in der aus dem Spruch des erinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe ungerechtfertigt geltend gemacht wurden.

Nicht verifiziert konnten seitens des erkennenden Senates die Berufungsausführungen des Bw. dahingehend werden, dass die Idee zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges von der Steuerberaterin M., Fa.P-GmbH, stamme und dem Bw., welcher im Vertrauen auf die Rechtmäßigkeit dieser Auskunft gehandelt habe, aus diesem Grund vorsätzliches Handeln nicht angelastet werden könne. In einem Telefonat mit dem Vorsitzenden des Berufungssenates vom 8. November 2004 hat Frau M. eine derartige Auskunft in Abrede gestellt und ausgeführt, den Bw. selbst bzw. der Fa.P-GmbH erst ab Oktober 2002, also längst nach Abgabe der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungen vertreten zu haben. Demgegenüber steht die Aussage des Bw. selbst, mit der Steuerberaterin M. bereits

längst vor Beginn des offiziellen Vollmachtsverhältnisses Kontakt gehabt und mit ihr bezüglich des Umsatzsteuerausweises auf den Honorarnoten Rücksprache gehalten zu haben.

Auch in einem, in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat geführten Gespräch des Vorsitzenden des Berufungssenates mit Frau Mag. Z., Steuerberatungskanzlei Fa. G., mit welcher die Fa.A. im Zeitpunkt der Abgabe der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungen noch ein aufrechtes Vollmachtsverhältnis hatte, konnte nicht geklärt werden, ob eine Auskunft über die Möglichkeit der Inrechnungstellung der Umsatzsteuer für Honorarnoten des Bw. an die GmbH durch die damals zuständige Kanzleileiterin, welche mittlerweile aufgrund einer schweren Erkrankung nicht als Zeugin vernehmungsfähig wäre, erteilt wurde.

Insgesamt hat das durchgeführte zweitinstanzliche Ermittlungsverfahren keine ausreichenden Anhaltspunkte dafür erbracht, dass der Bw., in Kenntnis der gegenteiligen Rechtslage, Honorarnoten mit Umsatzsteuerausweis für seine Geschäftsführertätigkeit an die Fa.A. gelegt und damit zumindest billigend in Kauf genommen hat, dass in der Folge durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend gemacht wurden. Dabei darf nach Senatsmeinung nicht unberücksichtigt bleiben, dass es sich im gegenständlichen bei der Beurteilung der Frage der Steuerbarkeit von Leistungen eines geschäftsführenden Gesellschafters an die GmbH um eine Rechtsfrage gehandelt hat, deren richtige Beurteilung durch den Bw. als unwiderlegt steuerlich nicht versierten Techniker im Tatzeitraum nicht zweifelsfrei möglich war. Auch wenn im gegenständlichen Finanzstrafverfahren nicht geklärt werden konnte, ob und von welcher Person der Bw. eine Auskunft über die Möglichkeit der Inrechnungstellung der Umsatzsteuer für seine Geschäftsführertätigkeit erlangt hat, so darf nach Ansicht des Berufungssenates nicht übersehen werden, dass sich der Bw. als Geschäftsführer für die Erstellung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungen einer qualifizierten Bilanzbuchhalterin bedient hat, welche nach ihrer glaubwürdigen Zeugenaussage vor dem Berufungssenat bei der Verbuchung der Honorarnoten des Bw. keine rechtlichen Bedenken hinsichtlich der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges gehabt hat und dazu ergänzend ausführte, dass sie im Falle solcher Bedenken Rücksprache mit der Steuerberatungskanzlei gehalten hätte. Auch war dem Bw. nach seiner unwiderlegbaren Rechtfertigung vor dem erkennenden Senat seine persönliche Abfuhrverpflichtung für die von ihm in Rechung gestellte Umsatzsteuer klar, was wiederum gegen eine vorsätzliche Geltendmachung des Vorsteuerabzuges im Rahmen der GmbH, sondern vielmehr für das Vorliegen des in der Berufung ins Treffen geführten Rechtsirrtums spricht.

Da es sich bei der gegenständlich zu beurteilenden Norm des § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG um eine Vorsatzdelikt handelt und somit eine eventuell erfolgte fahrlässige Geltendmachung eines unrechtmäßigen Vorsteuerabzuges durch Abgabe von unrichtigen

Umsatzsteuervoranmeldungen vom Finanzstrafgesetz nicht mit Strafe bedroht ist, war eine diesbezügliche Beurteilung durch den Berufungssenat nicht anzustellen.

Auch ist die Tatsache, dass der Bw. selbst als Abgabepflichtiger die von ihm in Rechung gestellten Umsatzsteuerbeträge nicht zeitgerecht gemeldet und entrichtet hat, sondern diese, aus Gründen der beruflichen Überlastung und aus persönlichen Umständen (laut seiner Rechtfertigung schwere Erkrankung der Tochter) erst nach Einleitung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2001 und 2002 offengelegt hat, nicht Gegenstand der Beurteilung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass trotz gegebener Ungereimtheiten in der Rechtfertigung des Bw. der von der Finanzstrafbehörde zu erbringende Nachweis der vorsätzlich unrechtmäßigen Geltendmachung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuergutschriften nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden kann.

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).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. November 2004