

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in den Finanzstrafsachen gegen

1. H. K. , geb., Adresse1,
2. E-KG, Wien,

wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung und Finanzordnungswidrigkeit gemäß §§ 33 Abs. 1 und 49 Abs. 1 lit. b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden der Beschuldigten und des belangten Verbandes jeweils vom 3. März 2017 gegen die Erkenntnisse des Einzelbeamten des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 7. Februar 2017, Strafnummer 07-001 und -002, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. August 2017 in Anwesenheit der Beschuldigten, von Herrn N. K. als Vertreter des belangten Verbandes, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde von Frau H. K. wird Folge gegeben, das Erkenntnis des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 7. Februar 2017 aufgehoben und das beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde zur Strafnummer 07-002 geführte Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.
- II. Anlässlich der Beschwerde der E-KG wird das Erkenntnis des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde, soweit es den belangten Verband betrifft, aufgehoben und das beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde zur Strafnummer 07-001 geführte Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.
- III. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist in beiden Fällen nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

- I. Mit Erkenntnis des Finanzamtes Wien 9/18/19/Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 2. Februar 2017 zu Strafnummer 07-002 wurde Frau H. K. (in weiterer Folge: Beschuldigte) für schuldig erkannt, als unbeschränkt haftende Gesellschafterin der E-KG vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und

Wahrheitspflicht und zwar dadurch, dass Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen seien, zu niedrig festgesetzt worden seien oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden haben können und zwar:

Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 3.293,82,

Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 3.446,12

Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 3.954,43

Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 3.922,65

Gesamt: € 14.617,02.

Sie habe dadurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Weiters sei sie schuldig, vorsätzlich folgende selbst zu berechnende Abgaben bzw. Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) und bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben zu haben [Anmerkung: gemeint wohl: durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht] und zwar:

Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 3.528,76.

Sie habe dadurch das Finanzvergehen nach § 49 Abs. 1 (ergänzt: lit. b) FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 und § 49 Abs. 2 iVm § 28a FinStrG werde über sie eine Geldstrafe in Höhe von € 3.700,00 verhängt; gemäß § 20 FinStrG werde die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 18 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG seien die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 370,00 und die Kosten des Strafvollzuges zu ersetzen. Die Höhe der Kosten des Strafvollzuges werde durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

II. Mit weiterem Erkenntnis des Finanzamtes Wien 9/18/19/Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 2. Februar 2017 zu Strafnummer 07-001, wurde die E-KG als belanger Verband für schuldig erkannt, dass der Verband dafür verantwortlich sei, dass ein Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) iVm § 28a FinStrG zu Gunsten des Verbandes / unter Verletzung den Verband treffender Verpflichtungen ein Finanzvergehen begangen habe und somit eine Verantwortlichkeit des Verbandes gem. § 3 Abs. 2 VbVG iVm § 28a FinStrG gegeben sei. Und zwar dadurch, dass ein Entscheidungsträger vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen seien und durch Entstehung des Abgabenanspruches nicht mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden haben können und zwar:

Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 3.293,82,
Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 3.446,12
Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 3.954,43
Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 3.922,65
Gesamt: € 14.617,02.

Der Verband/Verbandsverantwortliche habe dadurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen.

Weiters sei der Verband schuldig, dass der Verband/Verbandsverantwortliche vorsätzlich folgende selbst zu berechnende Abgaben bzw. Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) und bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben habe [Anmerkung: gemeint wohl: durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht] und zwar: Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 3.528,76.

Dadurch habe der Verband/Verbandsverantwortliche das Finanzvergehen nach § 49 Abs. 1 FinStrG begangen.

Er sei somit für das Finanzvergehen nach §§ 33 Abs. 1 und 49 Abs. 1 (ergänzt: lit. b) FinStrG verantwortlich.

2. Gemäß § 33 Abs. 5 und § 49 Abs. 2 iVm § 28a FinStrG werde über den Verband eine Verbandsgeldbuße in Höhe von € 3.700,00 verhängt.

3. Gemäß § 185 FinStrG seien die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 370,00 zu ersetzen.

Als Begründung wurde in beiden Erkenntnissen Folgendes ausgeführt:

„Bei der E-KG wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Feststellungen der Betriebsprüfung bilden die Grundlage dieses Strafverfahrens. Es wurde von der Pflichtigen Aufwendungen und Vorsteuer aus dem privaten Bereich der Firma zugerechnet. Dadurch wurde das Einkommen verkürzt und dem Finanzamt dadurch Steuern entzogen.“

Bei der Strafbemessung wurden berücksichtigt als mildernd: Finanzstrafrechtlich unbelastet, teilweise Schadengutmachung; als erschwerend: Keine Erschwerisgründe.

Außerdem wurde auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des (der) Beschuldigten Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG).

Die gemäß § 185 FinStrG festgesetzten Kosten betreffen: Pauschalkostenbeitrag (10 v.H. der verhängten Geldstrafe, höchstens € 500).“

In den dagegen fristgerecht eingebrochenen Beschwerden jeweils vom 3. März 2017 wird ausgeführt, dass die in der Strafverfügung angeführten Anschuldigungen nicht zutreffend seien.

Als Begründung wird die folgende Sachverhaltsdarstellung angeführt:

"1. Vorsatz Meldepflicht

Für die Abgabe der Erklärungen zur Umsatzsteuer wurden jeweils die vorgesehenen Fristen eingehalten. Es liegen hier in keiner Weise vorsätzliche Handlungen zu Grunde, wo Abgaben für E-KG nicht innerhalb der geforderten Erklärungsfrist durchgeführt werden konnten. Dies betrifft die angegebenen Erklärungen für E-KG zur Umsatzsteuer.

Gegen die angeführten Feststellungen zu diesen Umsatzsteuerbescheiden für E-KG wurden Berufungen (gemeint: Beschwerden) und die entsprechenden Stellungnahmen eingebrochen. Zusätzlich wurden Berichtigungen aus der Betriebsprüfung für E-KG durch Wiederaufnahmen für die betreffenden Jahre bereits am 30.09.2016 eingereicht.

Aufgrund der fristgerecht eingehaltenen Meldepflichten kann hier keine vorsätzliche Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht abgeleitet werden.

Gegen das angeführte Finanzvergehen nach § 33 Abs. 5 und § 49 Abs. 2 FinStrG wird Einspruch erhoben.

2. Vorsatz Abgaben Meldepflicht

Die Unterstellung, dass die Abgaben für die Umsatzsteuer 2013 für E-KG nicht fristgerecht erklärt wurden, entspricht nicht den Gegebenheiten. Es wird dazu nochmals festgehalten, dass die Erklärung für E-KG zur Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 2013 am 23.09.2014 beim Finanzamt eingereicht wurde. Aufgrund der Erklärung wurde der Umsatzsteuerbescheid 2013 am 04.05.2015 ausgestellt. Gegen diesen Bescheid 2013 für E-KG wurde am 16.05.2013 Beschwerde erhoben und am 14.01.2016 ein Vorlageantrag eingebrochen.

Es liegt hier in keiner Weise ein Vorsatz vor, dass die fristgerechte Meldepflicht nicht erfolgt ist. Gegen das angeführte Finanzvergehen nach § 49 Abs. 1 FinStrG wird Einspruch erhoben.

BEGRÜNDUNG

Zu den angeführten Sachverhaltsdarstellungen wurden ergänzende BERICHTIGUNGEN für E-KG für die Kalenderjahre 2007 bis 2011 in den Formblättern zur WIEDERAUFAHME gesondert beim Finanzamt bereits am 30.09.2016 eingebrochen. Für die Kalenderjahre 2012 + 2013 wurden die Formblätter zur WIEDERAUFAHME für E-KG nochmals am 30.09.2016 eingebrochen.

Hiermit wird der Antrag gestellt, das Begehr für den EINSPRUCH im Sinne der obigen Erläuterungen und der eingebrochenen Berichtigungen zur WIEDERAUFAHME für E-KG vom 30.09.2016 entsprechend zu prüfen und vom unterstellten vorsätzlichen Vergehen

Abstand zu nehmen. Die Anträge zur WIEDERAUFNAHME vom 30.09.2016 wurden bis dato noch nicht erledigt."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

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 § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

§ 33 Abs. 1 FinStrG: Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

§ 34 Abs. 1 FinStrG: Der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

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.

Vorweg ist festzuhalten, dass es nicht nur zulässig, sondern vor dem Gesetzesbefehl des § 161 Abs. 1 FinStrG, (grundsätzlich) in der Sache selbst zu entscheiden, geboten ist, den allenfalls mangelhaften Spruch und/oder die allenfalls mangelhafte Begründung des erstinstanzlichen Bescheides zu ergänzen und zu komplettieren (VwGH 22.09.2005, 2001/14/0193). Dazu ist festzuhalten, dass gegen beide Beschuldigten wegen des Verdachts einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 FinStrG Finanzstrafverfahren anhängig sind. Eine Bestrafung gemäß § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG ist daher keine Auswechslung der Sache im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist anzumerken, dass in beiden Erkenntnisses (irrtümlich) anstelle einer Rechtsmittelbelehrung eine Belehrung über das Einspruchsrecht (mit der Möglichkeit einer Berufung an den nicht mehr existenten Unabhängigen Finanzsenat anstelle des Bundesfinanzgerichtes) erteilt wurde. Der in beiden Fällen eingebrachte Einspruch war daher jeweils als Beschwerde zu behandeln.

Objektive Tatseite:

Allgemein wäre zum durchgeführten Finanzstrafverfahren anzumerken, dass es seit der Aufhebung der Bestimmung des § 55 FinStrG durchaus erlaubt ist, eine finanzstrafrechtliche Beschwerde auch dann an das Bundesfinanzgericht vorzulegen, wenn über eine Beschwerde gegen die dem Verfahren zugrunde liegenden Abgabenbescheide noch nicht rechtskräftig entschieden wurde.

Zum objektiven Tatbild der angeschuldeten Finanzvergehen ist festzuhalten, dass die Umsatzsteuernachforderungen auf den Feststellungen der Betriebsprüfung beim belangten Verband laut Bericht vom 12.12.2013 basieren, wonach laut Tz 1 für Zeiträume 2007 bis 2011 Vorsteuerbeträge zu Unrecht geltend gemacht wurden, da steuerfreie Umsätze getätigt wurden.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass laut einer weiteren Außenprüfung laut Bericht vom 27.4.2015 für Zeiträume 2012 – 2015 identische Feststellungen getroffen wurden, da die Beschuldigte (nach wie vor) als Vertreterin des Verbandes ihr Verhalten trotz Kenntnis des Berichtes vom 12.12.2013 nicht geändert hat.

Von der Finanzstrafbehörde wurden folgende Jahresbeträge als strafbestimmende Wertbeträge herangezogen:

Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 3.293,82

Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 3.446,12

Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 3.954,43

Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 3.922,65

Gesamt: € 14.617,02.

Zudem ergibt sich aus der Betriebsprüfung, dass mit Umsatzsteuervoranmeldungen Vorsteuern 1-12/2013 in Höhe von € 3.528,76 zu Unrecht geltend gemacht wurden.

Schon in der Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde gab die Beschuldigte an, dass sie gemeinsam mit ihrem Mann die Agenden der KG geführt hat.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung gab der Ehemann der Beschuldigten auf die Frage an die Beschuldigte zu ihrer WIFI-Tätigkeit an, dass sie auf e-learning-Basis Trainingsprogramme entwickelt und vor allem dem WIFI zur Verfügung gestellt haben. Sie haben auch Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an das WIFI gestellt und die Umsatzsteuer abgeführt.

Zum Umfang, wie hoch diese Honorare gewesen sind, gab Herr K. an: Es müssen neben den € 5.000,00 aus 2010 noch mehrere Beträge in früheren Jahren gewesen sein.

Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge bezogen sich laut seinen Ausführungen auf Büromaterial und alles, was in der KG angefallen ist. Sie hatten auch Kontakt zu anderen Firmen außerhalb des WIFI.

Dazu ist festzuhalten, dass vom WIFI an jeden Vortragenden routinemäßig Unterlagen über die steuerliche Behandlung der Vortragshonorare übergeben werden. Allein daraus

hätte man erkennen können, dass die Geltendmachung von Vorsteuer bei unecht steuerbefreiten Umsätzen nicht möglich ist.

Auszug aus der Verhandlungsniederschrift:

"Herr K.: Ich kann mich nicht erinnern, derartige Unterlagen erhalten zu haben.

Über Vorhalt, dass für Aufwendungen im Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen ein Vorsteuerabzug nicht zusteht: Herr K.: Ich habe eine Ausbildung als Unternehmensberater und dabei auch Kenntnis von Grundzügen des Steuerrechts.

Vorhalt: Haben sie sich bei anderen Vortragenden z.B. bei Vortragenden für Steuerrecht oder einem Steuerberater über die korrekte Vorgangsweise mit der Umsatzsteuer/ Vorsteuer erkundigt?

Antwort Herr K.: Ich habe mich bei niemandem erkundigt, ich habe die Literatur studiert und mich selber schlau gemacht und danach gehandelt.

Beschuldigte: Ich war überzeugt, dass wir das richtig machen. Ich bin auch nicht auf die Idee gekommen, beim Finanzamt oder bei einem Steuerberater nachzufragen, ob die von uns gewählte Vorgangsweise richtig ist.

Beschuldigte: Ich habe vor ca 60 Jahren die Handelsschule abgeschlossen, mein Wissen ist dementsprechend geschrumpft.

Herr K.: Ich habe während der Betriebsprüfung darauf hingewiesen, dass im Gewerbebetrieb der KG Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis anfallen und daraus die Vorsteuer lukriert wird. Deshalb habe ich auch Wiederaufnahmeanträge gestellt. Mit der Entscheidung der Betriebsprüferin, dass hier keine Vorsteuer zusteht, war ich nicht einverstanden und habe deswegen meine Vorgangsweise auch nicht geändert."

Aus abgabenrechtlicher Sicht ist die unechte Steuerbefreiung für Tätigkeiten als Wifi-Vortragende im Umsatzsteuergesetz eindeutig geregelt:

Nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind steuerfrei "die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 sind steuerfrei "die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a."

Nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

Z. 1: die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,
Z. 2: die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/15/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass seit Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 1777/205

mit 1. Juli 2006 bzw. deren Nachfolgeverordnung (EU) Nr. 282/2011 für den Tätigkeitsbereich, der von der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL erfasst wird, ein Mindestumfang verbindlich festgelegt ist. Es sind dies "Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich." Die angeführten Schulungsmaßnahmen sind daher - unbeschadet der Regelung des Art. 133 MwStSystRL - in jedem Fall von der Befreiungsbestimmung erfasst, unabhängig davon, ob sie sich in einem Mitgliedstaat als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit darstellen (Hinweis auf Ruppe/Achatz, UStG4, § 6 Tz 310).

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL sind die dort genannten Bildungsdienstleistungen nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden. Diese anderen Einrichtungen, d.h. private Einrichtungen, müssen somit die Voraussetzung erfüllen, dass sie eine vergleichbare Zielsetzung wie die genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts haben. Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL geht eindeutig hervor, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Mehrwertsteuerbefreiung von Bildungsdienstleistungen sämtlichen privaten Einrichtungen zu gewähren, die solche Leistungen erbringen, unter Einschluss von Einrichtungen, deren Zielsetzung nicht mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist (vgl. EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 35 f, 46).

Überschreitet ein Mitgliedstaat sein Ermessen, indem er Leistungen oder Steuerpflichtige befreit, für die nach der fraglichen Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie eine solche Befreiung objektiv nicht gewährt werden kann, kann sich der Betroffene unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL berufen, und damit erreichen, dass die Befreiung nicht auf ihn angewandt wird (vgl. EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 52). Hingegen erlaubt es Art. 168 MwStSystRL dem Steuerpflichtigen nicht, sowohl von der im nationalen Recht vorgesehenen Befreiung Gebrauch zu machen, als auch das Vorsteuerabzugsrecht in Anspruch zu nehmen (vgl. Rn. 45 des soeben angeführten Urteils).

Diese Befreiungsbestimmung soll auch den Erfordernissen der **Neutralität der Mehrwertsteuer** zum Durchbruch verhelfen. Da die Leistungen überwiegend an nicht Vorsteuer-Abzugs-Berechtigte Teilnehmer erbracht werden, würde eine Ungleichbehandlung der beiden Anbieter diese Neutralität zwischen der öffentlichen und privaten Einrichtung verletzen.

Zweck der Befreiung sei es, **Unterrichtsleistungen an Letztverbraucher steuerfrei zu halten** (Kanduth-Kristen, UStG § 6 TZ 384). Die Personengruppe, an die sich der Lehrgang richte, würde mit der Umsatzsteuer zusätzlich belastet werden, da sie nicht vorsteuerabzugsberechtigt sei.

Von der KG wurden in den Rechnungen auch entsprechende Hinweise auf § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 aufgenommen und die Beträge ohne Umsatzsteuer ausgewiesen. Allerdings wurden die mit diesem Umsätzen im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge für Miete, Büromaterial oder auch Reiserechnungen geltend gemacht, obwohl andere (behauptete) Umsätze nur in geringem Umfang getätigt wurden. Auch ist eine allenfalls aliquote Aufteilung der Vorsteuerbeträge nicht erfolgt.

Ein im Zusammenhang mit der WIFI-Tätigkeit stehender Vorsteuerabzug stand der KG nicht zu, sodass die Beschuldigte jeweils insoweit unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen (jeweils mit Gutschriften) und (wenn auch innerhalb der gesetzlichen Frist) entsprechende unrichtige Jahresumsatzsteuererklärungen eingereicht hat, als die Vorsteuer darin zu Unrecht geltend gemacht wurde, obwohl die Umsätze (Lieferungen und Leistungen) richtiger Weise ohne Umsatzsteuer erklärt wurden.

Die objektive Tatseite der unrichtigen Geltendmachung der Vorsteuer ist als Basis der vorgeworfenen Verkürzungen somit gegeben. Eine nähere Auseinandersetzung mit der Höhe der daraus resultierenden Abgabennachforderungen als strafbestimmende Wertbeträge kann aus untenstehenden Erwägungen zur subjektiven Tatseite unterbleiben.

Zum belangten Verband ergibt sich aus dem Firmenbuch, dass die Beschuldigte und ihr Mann am 10. Jänner 2017 die Löschung der E-KG beim Handelsgericht Wien beantragt haben. Demnach ist der Betrieb des Unternehmens eingestellt. Die Auseinandersetzung zwischen den Gesellschaftern fand im Einvernehmen statt. Auf die Durchführung eines förmlichen Liquidationsverfahrens wurde verzichtet. N. K. wurde als Verwahrer der Bücher und Papiere der Gesellschaft angegeben. Die Gesellschaft wurde im Firmenbuch gelöscht.

Da die Gesellschaft somit nicht mehr existiert, wird das Finanzstrafverfahren gegen den belangten Verband in Anlehnung an § 173 FinStrG gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Subjektive Tatseite:

Zunächst ist auszuführen, dass ab dem Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016 (BGBI. I 2015/118 ab 1.1.2016) eine Strafbarkeit einer Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG nur mehr bei Vorliegen einer groben Fahrlässigkeit gegeben ist. Unter Anwendung des Günstigkeitsvergleichs des § 4 Abs. 2 FinStrG ist daher das im Zeitpunkt der Entscheidung durch die Finanzstrafbehörde am 7. Februar 2017 geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für die Beschuldigte (und den belangten Verband) günstiger als das zu den Tatzeitpunkten geltende Recht, sodass - soweit keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erkennbar ist - nur bei Vorliegen einer groben Fahrlässigkeit die subjektive Tatseite als erwiesen angesehen werden könnte.

Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG ist dafür der Nachweis einer ungewöhnlichen, auffallenden Sorglosigkeit erforderlich, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild

entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich hervorsehbar war. Die mit schwerem Verschulden gleichzusetzende grobe Fahrlässigkeit erfordert, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist. Schweres Verschulden liegt demnach nicht vor, wenn bloß das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird. Das Verhalten des Täters muss vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045 zur Bestimmung des § 34 Abs. 3 FinStrG vor Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016).

Große Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn der Schaden als wahrscheinlich vorhersehbar war, wenn das Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere oder Häufigkeit nur bei besonderer Nachlässigkeit und nur bei besonders nachlässigen oder leichtsinnigen Menschen vorkommt sowie nach den Umständen die Vermutung des "bösen Vorsatzes" naheliegt. Dabei ist auch das Element der schweren subjektiven Vorwerfbarkeit einzubeziehen: Zum Umstand, dass ein Verstoß objektiv ohne Zweifel als besonders schwer anzusehen ist, muss hinzutreten, dass er auch subjektiv schwerstens vorwerfbar ist. Bei der Beurteilung des Vorliegens grober Fahrlässigkeit sind stets die Umstände des Einzelfalles heranzuziehen (Hinweis Beschlüsse des Obersten Gerichtshofes vom 12. September 2013, 10 Ob 41/13x, und vom 9. September 2008, 10 Ob 61/08f; VwGH 27.05.2015, 2011/11/0025).

Die Beschuldigte hat aus der Vortragstätigkeit am WIFI unecht steuerbefreite Umsätze erzielt, für die gesetzeskonform keine Umsatzsteuer gemeldet oder entrichtet wurde. In den Umsatzsteuerjahreserklärungen wurden die Umsätze als unecht steuerbefreit (ohne Vorsteuerabzug) eingetragen, dann aber doch Vorsteuern geltend gemacht, obwohl unecht steuerbefreite Umsätze ausgeführt wurden.

Zur Frage des Vorliegens einer auffallenden Sorglosigkeit ist zu prüfen, ob der Fehler der unrichtigen Geltendmachung von Vorsteuern bei unecht steuerbefreiten Umsätzen einer durchschnittlichen vergleichbaren Person im Berufs- und Bildungskreis der Beschuldigten unterlaufen würde.

Festzuhalten ist, dass die Beschuldigte zwar vor ca. 60 Jahren die Handelsschule besucht hat, sich im Rahmen der mündlichen Verhandlung herausgestellt hat, dass nicht die Beschuldigte, sondern ihr Mann eigentlich die Geschäfte der KG geführt hat, er sich selbst in der Literatur als Unternehmensberater, der auch eine gewisse Ausbildung im Steuerrecht genossen hat, über die Vorgangsweise erkundigt haben will (ohne dass er die richtigen Schlussfolgerungen gezogen hätte) und - wie sich in der Verhandlung gezeigt hat - auf seinem Rechtsstandpunkt blind vertraut.

Dazu ist festzuhalten, dass der Ehemann der Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung seine Fehler im Zusammenhang mit der unrichtigen Geltendmachung der Vorsteuerbeträge nicht einsehen wollte. Nachdem gegen den Ehemann der Beschuldigten kein Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde, ist eine Beurteilung seiner Handlungsweise in diesem Beschwerdeverfahren obsolet.

Schon im Zuge ihrer Aussage vor der Finanzstrafbehörde am 2. Mai 2016 hat die Beschuldigte ausgesagt, dass sie sich weder bei einem Steuerberater noch beim Finanzamt über die korrekte Vorgangsweise erkundigt hat.

Für die Beurteilung eines fahrlässigen Verhaltens der Beschuldigten stellt sich die Frage, wie sehr kann man von einer Ehefrau erwarten, dass sie die vehement vertretene Rechtsmeinung ihres Mannes in Frage stellt, obwohl sie selbst über keine entsprechenden steuerrechtlichen Kenntnisse verfügt.

Bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit ist es Aufgabe des Unternehmers, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (VwGH 15.5.1997, 95/15/0184; VwGH 22.09.2000, 96/15/0200).

Die Beschuldigte hat bei der Erledigung der abgabenrechtlichen Belange der KG auf die Fähigkeiten ihres Ehemannes, der ja laut Aussage in der mündlichen Verhandlung auch Unternehmensberater ist, vertraut, der ihr gegenüber offenbar das entsprechende Wissen behauptete. Gerade in dieser familiären Konstellation kann von der Beschuldigten nicht erwartet werden, dass sie allfällige Unrichtigkeit ihres Ehemannes hätte erkennen können. Zusammengefasst kann der Beschuldigte daraus kein Vorwurf gemacht werden, bei der Erledigung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der KG ein grob fahrlässiges Verhalten bei der Auswahl der Person, die die abgabenrechtlichen Entscheidungen innerhalb der KG getroffen hat, gesetzt zu haben.

Dass bei Gesamtbetrachtung des Falles ein zumindest fahrlässiges Verhalten im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Vorsteuern aus unecht steuerbefreiten Umsätze vorliegt, steht für jeden Fachmann zwar außer Frage, aber angesichts des persönlichen Eindruckes in der Verhandlung ist im Zweifel davon auszugehen, dass die Beschuldigte darauf vertraute, dass die Handlungsweise ihres Ehemannes korrekt war.

Da somit ein für eine Bestrafung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG erforderliches grob fahrlässiges Verhalten der Beschuldigten im Sinne des § 8 Abs. 3 FinStrG oder eine vorsätzliche Handlungsweise bei der Geltendmachung der ungerechtfertigten Gutschriften gemäß § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG im Zweifel nicht vorliegt, war das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Eine Abgabenverkürzung für Umsatzsteuer 2012, Umsatzsteuer 2014 und 2015 war nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

Zur Unzulässigkeit 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.

Da die hier vorliegenden Rechtsfragen in der Judikatur eindeutig geklärt oder unmittelbar aus dem Finanzstrafgesetz ableitbar sind, war eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. September 2017