

weitere GZ: RV/2300011/2012

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Graz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, die Richterin Dr. Andrea Ornig und die fachkundigen Laienrichter Dr. Christian Haid und Mag. Dr. Thomas Paschke in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Buchhalterin und ehem. Inhaberin einer Kleindruckerei, whft. XXX, vertreten durch Mag. Wolfgang Jantscher, Rechtsanwalt, Wastiangasse 1, 8010 Graz, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen (Beschwerden) des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Maximilian Rombold vom 2. April 2012 und der Beschuldigten vom 26. April 2012 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats III beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde vom 6. März 2012, StrNr. 069/2011/00267-001, in der Sitzung am 7. August 2014 nach in Anwesenheit der Beschuldigten, ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten, sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeföhrter mündlicher Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I. Der als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG nF zu qualifizierenden Berufung der Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass

1. hinsichtlich des zu StrNr. 069/2011/00267-001 erhobenen Vorwurfs, A habe überdies Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend den Voranmeldungszeitraum November 2008 in Höhe von € 30.000,00 und betreffend den Voranmeldungszeitraum Dezember 2008 in einem € 11.776,12 übersteigendem Ausmaß nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, das Finanzstrafverfahren im Zweifel zugunsten für die Beschuldigte nach § 136 FinStrG eingestellt wird, und

2. die aufgrund des verbleibenden Schulterspruches gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG über A zu verhängende **Geldstrafe** auf

€ 12.000,00

(in Worten: Euro zwölftausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit auszusprechende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

drei Wochen

verringert werden.

- II. Im Übrigen wird die Beschwerde der Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.
- III. Die als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG nF zu qualifizierende Berufung des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.
- IV. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde (damals: erster Instanz) vom 6. März 2012, StrNr.

[069-]2011/00267-001, wurde A schuldig gesprochen, sie habe als Abgabepflichtige, nämlich als steuerlich Verantwortliche des von ihr betriebenen Einzelunternehmens B im Amsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Monat September 2008 in Höhe von € 32.000,00, für den Monat November 2008 in Höhe von € 30.000,00 und für den Monat Dezember 2008 in Höhe von € 15.164,77, insgesamt in Höhe von € 77.164,77, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Sie habe dadurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, weshalb über sie gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG [iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG] eine Geldstrafe in Höhe von € 25.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Wochen verhängt wurden.

Auch wurde A der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten nach § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Die Beschuldigte sei in den Jahren 2003 bis 2008 als Einzelunternehmerin im Papierhandel tätig gewesen und habe an der Adresse XX das Einzelunternehmen B betrieben.

Über das Vermögen des genannten Unternehmens wurde mit 17. Juni 2009 das Konkursverfahren eröffnet und das genannte Unternehmen geschlossen.

Bereits im Februar 2009 mussten sämtliche Angestellte des Einzelunternehmens der Beschuldigten gekündigt werden. Das Unternehmen war daher ab Februar

2009 ohne Personal (Vorbringen des Verteidigers im Schriftsatz Aktenseite 14 des Spruchsenatsaktes).

Die finanziellen Verhältnisse des Einzelunternehmens der Beschuldigten A waren [aber] bereits zum Zeitpunkt ab September 2008 erheblich angespannt.

Die Beschuldigte betrieb an der genannten Adresse nicht nur das von ihr geleitete Einzelunternehmen B, sondern verwaltete dort auch die Buchhaltung der B-GmbH. Geschäftsführer des letztgenannten Unternehmens war ihr Gatte C.

Im Lichte der finanziell äußerst angespannten Verhältnisse ihres Einzelunternehmens und des sich bereits im September 2008 abzeichnenden Insolvenzverfahrens fasste A im September 2008 den Tatentschluss, unter vorsätzlicher Verletzung der sie gemäß § 21 UStG 1994 treffenden Verpflichtung zur Abgabe richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen und zur Leistung entsprechender Umsatzsteuervorauszahlungen Abgabenverkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen zu bewirken. Diese Umstände waren von der konkreten Täterabsicht der Beschuldigten mitumfasst.

In Verwirklichung dieser Täterabsicht habe die Beschuldigte mit Ausgangsrechnung Nr. 53/2008 vom 30. September 2008 der B-GmbH für erbrachte Leistungen einen Rechnungsbetrag in Höhe von € 160.000,00 zuzüglich € 32.000,00 Umsatzsteuer, gesamt somit € 192.000,00, verrechnet.

In der Absicht, sich ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Leistung von Umsatzsteuervorauszahlungen zu entziehen, habe A in der Buchhaltung des Einzelunternehmens B nachfolgend die angesprochene Rechnung Nr. 53/2008 [wieder] storniert, währenddessen sie in der von ihr auch geführten Buchhaltung der B-GmbH kein Rechnungsstorno durchführte, sondern die von Seite des Einzelunternehmens gelegte Ausgangsrechnung auf Seite der B-GmbH an den Steuerberater zum Zwecke der Lukrierung eines Vorsteuerguthabens in Höhe von € 32.000,00 weiterleitete.

Tatsächlich wurde auch im Zusammenhang mit der genannten Rechnung auf Seite der GmbH ein Vorsteuerguthaben lukriert, währenddessen die Rechnung in der Buchhaltung des Einzelunternehmens storniert wurde, keine entsprechende Voranmeldung getätigt wurde und auch keine entsprechende Umsatzsteuervorauszahlung geleistet wurde.

Da sich die finanziellen Verhältnisse des Einzelunternehmens der Beschuldigten auch im November 2008 nicht besserten, habe die Beschuldigte den oben geschilderten Vorgang auch im Monat November wiederholt, indem sie abermals auf Seite der B an die B-GmbH eine Ausgangsrechnung mit der Nr. 92/2008 über einen Rechnungsbetrag von € 150.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 30.000,00, somit mit einem Gesamtrechnungsbetrag von € 180.000,00, legte und diese Rechnung nachfolgend in der Buchhaltung der B wieder stornierte, während sie als verantwortliche Buchhalterin der B-GmbH in deren Buchhaltung kein entsprechendes Rechnungsstorno durchführte, sondern die Rechnung an den Steuerberater weiterleitete zum Zwecke der Lukrierung eines Vorsteuerguthabens in Höhe von € 30.000,00.

Für den Monat Dezember 2008 habe es die Beschuldigte A unterlassen, zum gesetzlichen Abgabetermin, den 15. Februar 2009, eine entsprechende Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen und habe "dadurch" mit Abgabenverkürzungsvorsatz eine Verkürzung [einer Vorauszahlung] an Umsatzsteuer in Höhe von € 15.164,77 im Zusammenhang mit der von ihr an die B-GmbH gelegten Ausgangsrechnung Nr. 100/2008 vom 31. Dezember 2008 bewirkt. Zur nachträglichen Verschleierung dieser Tathandlung wäre diese Ausgangsrechnung Nr. 100 vom 31. Dezember 2008 in der Buchhaltung der A nachträglich storniert bzw. auf den Rechnungsbetrag von € 61.744,51 (darin enthalten € 10.290,75 korrigiert) worden. In der Buchhaltung der B-GmbH wäre [dem gegenüber] keine entsprechende Rechnungskorrektur durch die Beschuldigte vorgenommen worden, sondern von ihr im Zusammenhang mit der ursprünglichen Rechnung vom 31. Dezember 2008 auf Seite der B-GmbH in ihrem Verantwortungsbereich im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervoranmeldung eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von € 15.164,77 unrechtmäßig erwirkt worden.

Infolge der Unterlassung einer rechtzeitigen Abgabenerklärung und fristgerechten Umsatzsteuervorauszahlung für den Kalendermonat Dezember 2009 [gemeint: 2008] wäre von A auf Seite des Einzelunternehmens B vorsätzlich und wissentlich eine Abgabenverkürzung in Höhe von € 15.164,77 bewirkt worden.

Die Verantwortung der Beschuldigten, wonach ihr lediglich Irrtümer wiederfahren wären bzw. sie lediglich fahrlässig infolge Arbeitsüberlastung den Termin für die rechtzeitige Abgabe der Voranmeldung für Dezember 2008 übersehen habe und die Umsatzsteuerschuld für diesen Monat lediglich € 10.290,75 betragen würde, habe den Spruchsenat nicht zu überzeugen vermocht. Die Häufung von angeblichen irrtümlichen Rechnungsstornos bzw. fehlerhaft ausgestellten Ausgangsrechnungen bei gleichzeitiger, damit im Zusammenhang stehender unrechtmäßiger Lukrierung von Vorsteuergutschriften über insgesamt € 77.164,77 auf Seite der von ihrem Gatten geschäftsführend geleiteten B-GmbH könne nur als Schutzbehauptung qualifiziert werden. Das gesamte Tathandeln der Beschuldigten lege ein planmäßiges Vorgehen und eine hohe kriminelle Energie zu Tage. [Demgegenüber aber lediglich:] "Subjektiv lege ihr Deliktsverhalten nicht bloß vorsätzliches, sondern ein wissentlich abgabenverkürzendes Deliktshandeln nahe."

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd eine finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit der Beschuldigten, als erschwerend eine Deliktsfortsetzung über einen längeren Tatzeitraum und demzufolge "das Zusammentreffend von drei Finanzvergehen", eine hohe kriminelle Energie und das planmäßige deliktische Verhalten der Beschuldigten.

Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Beschuldigten wurden als "doch angespannt" gewertet.

Gegen diese Entscheidung haben innerhalb offener Frist sowohl der Amtsbeauftragte als auch die Beschuldigte berufen.

Diese Berufungen sind gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG nF zu behandeln.

Der Amtsbeauftragte hat in seinem Rechtsmittel wie folgt ausgeführt:

Zunächst sei zu rügen, dass der erkennende Spruchsenat ohne Angabe von Gründen von dem vom Amtsbeauftragten ermittelten strafbestimmenden Wertbetrag von € 88.940,89 abgewichen sei und dem Schulterspruch lediglich einen strafbestimmenden Wertbetrag von € 77.164,77 zugrunde gelegt habe. Offensichtlich habe der Spruchsenat den für den Monat Dezember 2008 nicht gemeldeten und erst im Zuge der Betriebsprüfung ermittelten Betrag von € 11.776,12 aus dem strafbestimmenden Wertbetrag ausgeschieden. Insofern liege ein wesentlicher Verfahrensmangel vor.

Im Übrigen sei der Amtsbeauftragte nunmehr der Auffassung, dass eine gewerbsmäßige Begehung im Sinne des § 38 Abs. 1 FinStrG bzw. nach § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG in der bis 31. Dezember geltenden Fassung vorliege. Erst durch die Feststellungen des Spruchsenates, wonach sich die Beschuldigte dazu entschlossen habe, unter gezielter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen nach § 21 UStG 1994 die an die B-GmbH gelegten Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung des Einzelunternehmens zu stornieren, sei das planmäßige, auf die Erzielung laufender Einnahmen gerichtete Vorgehen offensichtlich geworden, welchem laut Spruchsenat eine besondere kriminelle Energie innewohne.

Die Geldstrafe sei mit 32,38 % des vom Spruchsenat angenommenen Wertbetrages festgesetzt worden, was angesichts des planmäßigen, auf die Hinterziehung der Umsatzsteuer gerichteten Vorgehens der Beschuldigten und einer möglichen Höchststrafe von rund € 154.369,50 als zu gering erscheine. Wenn man diesen Prozentsatz auf den (laut Amtsbeauftragten) tatsächlichen strafbestimmenden Wertbetrag anwende, ergebe sich eine Geldstrafe von rund € 28.800,00. Im Übrigen erscheine auch die mit fünf Wochen verhängte Ersatzfreiheitsstrafe bei einer möglichen Höchstdauer von drei Monaten unangemessen niedrig.

Es werde daher ein Schulterspruch nach § 38 FinStrG gefordert und beantragt, sowohl die Geldstrafe als auch die Ersatzfreiheitsstrafe empfindlich zu erhöhen.

Die Beschuldigte hingegen beantragt im Schriftsatz ihres Verteidigers die "ersatzlose Behebung" des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates und gleichzeitig aber auch die Einstellung des Verfahrens. In eventu wird auch eine Herabsetzung der verhängten Geldstrafe und - wohl auch - der verhängten Ersatzfreiheitsstrafe beantragt.

Zur Rechnung AR 53 vom 30. September 2008 (€ 32.000,00):

Die Rechnung AR 53 vom 30. September 2008 über brutto € 192.000,00 (darin enthalten € 32.000,00 an 20 %iger Umsatzsteuer) sei richtig und wäre aufgrund eines Fehlers in der Buchhaltungssoftware der Beschuldigten storniert worden. Entgegen den Feststellungen

des Spruchsenates habe die Beschuldigte von der Richtigkeit der Rechnung ausgehen können, da diese [gemeint: die Rechnungskopie] zum Zeichen der Richtigkeit mit rotem Kugelschreiber abgehackt [wohl: abgehakt] worden war.

Dass die Rechnung Nr. 53 irrtümlich in der Buchhaltungssoftware storniert worden wäre, sei von der Beschuldigten übersehen worden, weshalb sie vergessen hätte, die Sornierung wieder rückgängig zu machen.

Aus dem Finanzamtskonto der Beschuldigten ergebe sich eindeutig, dass die Umsatzsteuer aus der Rechnung AR 53 in Höhe von € 32.000,00 für September 2008 auch dem Steuerkonto angelastet worden sei.

Aufgrund der Richtigkeit der Rechnung wäre - entgegen den Feststellungen des Spruchsenates - die B-GmbH auch berechtigt gewesen, die darin enthaltene Vorsteuer von € 32.000,00 geltend zu machen.

Die Beschuldigte verantworte daher weder in Bezug auf die Pflichtenverletzung [wohl: zur zeitgerechten Abgabe einer ordnungsgemäß Voranmeldung] einen bedingten Vorsatz noch hinsichtlich der Bewirkung der Abgabenverkürzung die erforderliche Wissentlichkeit. Aus der unterlassenen Rückgängigmachung der Stornierung sei allenfalls ein leicht fahrlässiges Verhalten abzuleiten.

Zur Rechnung AR 92 vom 30. November 2008 (€ 30.000,00):

Entgegen dem vom Spruchsenat festgestellten Sachverhalt sei die Rechnung Nr. 92 vom 30. November 2008 über brutto € 180.000,00 (darin enthalten € 30.000,00 an 20 %iger Umsatzsteuer) ordnungsgemäß von der Beschuldigten storniert worden. Aus den Daten des Steuerkontos ergebe sich jedoch, dass "diese Rechnung auf dem Steuerkonto der Beschuldigten belastet wurde".

Betreffend die Geltendmachung der Vorsteuer aus dieser stornierten Rechnung durch die B-GmbH sei nicht festgestellt worden, dass zwar in der Umsatzsteuervoranmeldung der B-GmbH für November 2008 ein Vorsteuerbetrag von € 30.000,00 ausgewiesen wurde, dieser Vorsteuerbetrag jedoch auf dem Finanzamts-Konto der GmbH zu keiner Zeit gutgebucht [gemeint wohl: berichtigt] wurde. Daraus ergebe sich jedoch, dass auf Seite der GmbH ein Rechnungsstorno durchgeführt worden sei. Dies folge auch aus der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2008, in welcher der richtige (Jahres-)Vorsteuerbetrag ausgewiesen sei.

Die von der B-GmbH - entgegen den Feststellungen des Spruchsenates - sehr wohl durchgeführte Rechnungsstornierung ergebe sich eindeutig auch aus dem Schreiben der GmbH vom 4. Mai 2009.

Die Beschuldigte habe daher zu diesem Faktum den Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bereits in objektiver Hinsicht nicht zu verantworten.

Zur Rechnung AR 100 vom 31. Dezember 2008 (€ 15.164,77):

Die Rechnung AR 100 wurde zunächst mit einem Betrag von brutto € 90.998,64 (darin enthalten € 15.164,77 an 20 %iger Umsatzsteuer) an die B-GmbH ausgestellt. Nach nochmaliger Mengenkontrolle wurde die vorgenannte Rechnung jedoch von der Beschuldigten berichtigt und auf den endgültigen Betrag von brutto € 61.744,51 (darin enthalten € 10.290,75 an 20 %iger Umsatzsteuer) korrigiert.

Vom Spruchsenat werde mit keinem Wort erwähnt, dass der Hinweis auf die vorgenommene Rechnungskorrektur durch Anbringen eines von der Beschuldigten mit rotem Kugelschreiber geschriebenen Korrekturvermerkes auf der Rückseite der [Anmerkung: im Rechenwerk der Einzelunternehmerin befindlichen Kopie (siehe Einsichtnahme des Prüfers laut Arbeitsbogen) der] Rechnung AR 100 vom 31. Dezember 2008 erfolgte und der Prüfer anlässlich der Außenprüfung vom 17. März 2009 ausdrücklich auf diese Korrektur hingewiesen worden sei.

Aus dem Finanzamtskonto der Beschuldigten gehe hervor, dass trotz dieser Rechnungskorrektur eine Belastung mit dem Betrag von € 15.164,77 und nicht mit dem korrigierten und richtigen Betrag von € 10.290,75 erfolgt sei.

Aus dem Finanzamtskonto der B-GmbH ergebe sich, dass weder der Betrag von € 15.164,77 noch der Vorsteuerbetrag von € 10.290,75 jemals gutgebucht worden sei.

Aus der Jahresumsatzsteuererklärung der GmbH für 2008 sowie dem Schreiben der GmbH vom 4. Mai 2009 ergebe sich, dass von dieser - entgegen den Feststellungen des Spruchsenates - sehr wohl eine Korrektur der Rechnung AR 100 vom 31. Dezember 2008 auf den richtigen Betrag von € 61.744,51 durchgeführt wurde und daher von der B-GmbH keinesfalls eine Umsatzsteuergutschrift in der Höhe von € 15.164,77 unrechtmäßig erwirkt worden sei.

Auch hinsichtlich dieses Faktums wäre daher - entgegen der Auffassung des Spruchsenates - der objektive Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG durch die Beschuldigte nicht verwirklicht worden.

Die Strafbemessung sei vom Spruchsenat unrichtig vorgenommen worden. Tatsächlich wäre jedenfalls auf eine wesentlich geringere Geldstrafe zu erkennen gewesen:

Als Milderungsgründe wären auch der Umstand, dass die Beschuldigte glaubwürdig versichert habe, in Zukunft nie mehr selbstständig zu arbeiten, wodurch das spezialpräventive Moment weggefallen sei, die verspätete Selbstanzeige und der Umstand, dass die Beschuldigte zumindest ab Februar 2009 sämtliche Agenden in ihrem Unternehmen selbst erledigen hätte müssen und aufgrund der engen finanziellen Verhältnisse für sie eine psychische Ausnahmesituation gegeben gewesen wäre, zu berücksichtigen.

Zusätzlich zum Erschwerungsgrund des längeren Tatzeitraumes könne nicht auch noch das Zusammentreffen von drei Finanzvergehen herangezogen werden.

Dass die Beschuldigte mit hoher krimineller Energie und planmäßig vorgegangen sei, ergebe sich aus dem festgestellten [objektiven] Sachverhalt und aus dem abgeföhrten Beweisverfahren nicht.

Im Zuge einer mündlichen Verhandlung wurde der Sachverhalt vor dem Bundesfinanzgericht ausführlich erörtert.

Hinsichtlich ihrer nunmehrigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat die Beschuldigte auf Befragen ergänzend angegeben:

Sie sei zwischenzeitig angestellt bei der D-GmbH (der umbenannten B-GmbH; Geschäftsführer bei dieser GmbH sei nunmehr neben einem zweiten Geschäftsführer ihr Gatte, sie selbst sei dort nicht Gesellschafterin. Ihr Nettogehalt betrage monatlich € 1.260,00 (x14).

Sie habe Schulden bei ihrer Tante in Höhe von € 20.000,00 bis € 25.000,00. Sie besitze kein nennenswertes Aktivvermögen.

Sie sei sorgepflichtig für eine 19-jährige Tochter, welche gerade ein Pädagogikstudium begonnen habe.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: die Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hat ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils 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) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen ist. Dabei sind bekanntermaßen sämtliche in einem Voranmeldungszeitraum anfallenden Entgelte bzw. sämtliche entstandenen Umsatzsteuerschulden zu erfassen. Gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994 waren dabei der Umsatzsteuer u.a. auch die nach § 11 Abs. 12 bzw. 14 leg.cit.

geschuldeten Beträge (siehe sogleich) hinzuzurechnen. Der Unternehmer hat eine sich solcherart ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfiel gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II 1998/206, für den Fall, dass die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden war oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergeben hat. Für Voranmeldungszeiträume beginnend ab Jänner 2003 - hier geltende Rechtslage, aber infolge Überschreitung der Betragsgrenze nicht verfahrensgegenständlich - ist dazu weitere Voraussetzung, dass die Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von € 100.000,00 nicht überstiegen haben (BGBl. II 2002/462). Das bedeutet für den gegenständlichen Fall somit, dass jedenfalls Voranmeldungen bei der Abgabenbehörde einzureichen waren.

Gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 schuldet ein Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er tatsächlich nicht schuldet, gesondert ausgewiesen hat, diesen Betrag aufgrund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder gegenüber dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtet. Im Fall der Berichtigung (der Rechnung) gilt § 16 Abs. 1 UStG 1994 sinngemäß, womit die Berichtigung der (vorerst) aufgrund des unrichtigen Rechnungsausweises geschuldeten Umsatzsteuer für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Berichtigung der Rechnung stattgefunden hat.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet derjenige, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er die Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt, diesen Betrag. Zweck dieser Gesetzesbestimmung ist die Verhinderung missbräuchlich durch den Leistungsempfänger in Anspruch genommener Vorsteuerbeträge. Eine gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann daher nur dann berichtet werden, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (vgl. z.B. Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 11 Rz 241, oder Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar (2006) § 11 Rz 209).

Von einer Berichtigung der Rechnung und damit von einem Wegfall der Steuerschuld auf Grund der Rechnung ist nach diesem Verständnis nur dann zu sprechen, wenn die berichtigte Rechnung dem Leistungsempfänger auch tatsächlich zugekommen ist (siehe für viele z.B. Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 11 Rz 234).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen auch tatsächlich ausgeführt worden sind, als Vorsteuer bei der oben dargestellten Berechnung der monatlichen Zahllast abziehen. Ein Vorsteuerabzug aus einer im Übrigen mehrwertsteuergerechten Rechnung ohne

das Vorliegen einer ausgeführten Leistung (Scheinrechnung) ist - dem System der Umsatzsteuer als Mehrwertsteuer widersprechend - nicht zulässig.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 7.500,00 nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit.

Die Übermittlung der Steuererklärungen hatte dabei im strafrelevanten Zeitraum bereits grundsätzlich elektronisch zu erfolgen (vgl. § 21 Abs. 4 zweiter Unterabsatz UStG 1994). Lediglich für den Fall, dass dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung unzumutbar wäre, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obigenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Mit anderen Worten, ein Unternehmer, der eine Umsatzsteuervorauszahlung nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, bewirkt deren Verkürzung; die Verkürzung der Zahllast besteht in deren nicht zeitgerechten Entrichtung. Die unterlassene zeitgerechte Einreichung der Voranmeldung ist - anders als der Spruchsenat vermeint (siehe Erkenntnis Bl. 4) - nicht Ursache einer Verkürzung der Vorauszahlung, sondern die zur Erfüllung des Tatbildes zwingend hinzutretende zweite objektive Sachverhaltskomponente.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite werden gefordert: einerseits bedingter Vorsatz in Bezug auf die Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtung zur zeitgerechten Einreichung von ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldungen und andererseits Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages erfolgte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung.

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begeht aber auch derjenige, der unter zumindest bedingt vorsätzlicher Verletzung zur Einreichung einer korrekten Voranmeldung wissentlich - mittels der Voranmeldung - eine Umsatzsteuergutschrift zu Unrecht oder zu hoch geltend macht (§ 33 Abs. 3 lit. d FinStrG).

Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich eine derartige Person allenfalls einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen

Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie beispielsweise im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstrebt, indem sie etwa die Einreichung der Steuererklärung unterlässt in der Hoffnung, das Finanzamt würde ihren Angaben, tatsächlich keine oder nur geringere als tatsächlich erzielte Umsätze getätigt zu haben, Glauben schenken, oder indem sie falsche Steuererklärungen einreicht, aus welchen sich keine oder eine zu niedrige Steuerschuld ergibt (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Von einer nur versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG wäre zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. Abgabepflichtiger vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß § 13 Abs. 2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er bspw. die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist unterlässt mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig oder eben nicht festgesetzt werden, oder indem er eine falsche Steuererklärung mit zu niedrigen Bemessungsgrundlagen bzw. zu hoch deklarierten Vorsteuern einreicht).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Eine versuchte Hinterziehung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2008 nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG kommt im gegenständlichen Fall in Bezug auf die als strafrelevant verbleibenden Fakten (siehe nachfolgend) schon deswegen nicht in Betracht, weil eine allenfalls angestrebte dauerhafte Verheimlichung der verfahrensgegenständlichen Umsätze der Monate September und Dezember 2008 in der am 17. März 2009 begonnenen und bereits am selben Tag mit einer Schlussbesprechung beendeten USO-Prüfung zu ABNr. 112 thematisiert und mit einer Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer am 25. März 2009 - schon lange vor Ablauf der Erklärungsfrist für die Umsatzsteuerjahreserklärung - zunichte gemacht worden ist.

Finanzvergehen wie Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 oder Abs. 2 lit. a FinStrG haben nicht nur die unmittelbaren Täter (wie laut Vorwurf die Beschuldigte in ihrer Funktion als Einzelunternehmerin oder ein die steuerlichen Angelegenheiten einer GmbH wahrnehmender Geschäftsführer), sondern auch alle Personen, die einen anderen dazu

bestimmt haben, die Abgabenhinterziehungen auszuführen, oder die sonst zu ihrer Ausführung beigetragen haben, zu verantworten (§ 11 FinStrG).

Gewerbsmäßig begeht jemand Abgabenhinterziehungen, wenn es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG aF bzw. § 38 Abs. 1 FinStrG nF).

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der 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.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Solcherart ist nun den vorgelegten Akten tatsächlich folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Zum Faktum Verkürzung Umsatzsteuervorauszahlung für **September 2008**:

Die Beschuldigte A hat mit ihrem Einzelunternehmen "B" Schulhefte produziert und an die B-GmbH ausgeliefert, worüber korrekt mit der Ausgangsrechnung 2008-53 vom 30. September 2008 ein Entgelt von € 160.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von € 32.000,00 abgerechnet wurde (eigene Angaben der Beschuldigten; BP-Bericht vom 24. März 2009, ABNr. 112, Tz.4).

Diese Ausgangsrechnung stellte sie in ihrer Funktion als Buchhalterin der B-GmbH auch deren Steuerberatungskanzlei zur Verfügung, welche für den Voranmeldungszeitraum September 2008 solcherart zutreffend ein Umsatzsteuerguthaben von -€ 100,47 ermittelte und am 14. November 2008 mittels Voranmeldung bei der Abgabenbehörde geltend machte (Kontoabfrage bezüglich der B-GmbH vom 26. Juli 2012).

Aufgrund der drückenden finanziellen Notlage bei ihrem eigenen Unternehmen (2004: Verlust -€ 73.832,55 bei einem Umsatz von € 536.397,22, 2005: Verlust -€ 60.813,27 bei einem Umsatz von € 553.694,56, 2006: Verlust -€ 94.033,70 bei einem Umsatz

von € 482.866,68, 2007: Gewinn € 8.902,79 bei einem Umsatz von € 577.376,73, aber 2008 wiederum: Verlust -€ 147.000,00 bei einem Umsatz von € 432.545,28 {siehe den Außenprüfungsbericht vom 7. Oktober 2011 zu ABNr. 113, Tz. 2}, schließlich 2009: Verlust -€ 137.000,00 bei einem Umsatz von € 11.876,66 {genannter Außenprüfungs-Bericht, Tz. 3}, Konkurseröffnung am 18. Juni 2009 und Schließung des Unternehmens, Quote ca. 2 % {Veranlagungsakt betreffend die Beschuldigte}) in Verbindung mit dem Finanzbedarf der erst am 27. Juni 2007 gegründeten und im Aufbau befindlichen B-GmbH (Gesellschafter: die Töchter E und F je zur Hälfte, Geschäftsführer: der Ehegatte C) (2007: Verlust -€ 91.048,83 bei einem Umsatz von € 337.807,13, 2008: Gewinn € 77.457,87 bei einem Umsatz von € 425.514,69 {siehe Veranlagungsakt des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend die GmbH, nunmehr: D-GmbH}) fasste A die Entschluss, dem Finanzamt Graz-Umgebung diesen steuerpflichtigen Umsatz in der am 14. Oktober 2008 eingereichten Voranmeldung nicht offenzulegen, zumal auf ihrem Abgabenkonto ohnehin schon ein Rückstand von € 87.157,34 bestanden hatte.

Zu diesem Zweck nahm sie in ihrer Buchhaltung eine Stornobuchung der Lieferung vor, logischerweise, ohne die an die B-GmbH ergangene Ausgangsrechnung nach außen gegenüber der GmbH zu berichtigen oder die von ihr im Rechenwerk der GmbH (als Gegenstück der Ausgangsrechnung) verbuchte Eingangsrechnung des Einzelunternehmens zu stornieren (was ja auch nicht zutreffend gewesen wäre).

Die von ihr für September 2008 am 14. Oktober 2008 eingereichte Voranmeldung wies daher zu Unrecht ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von -€ 3.919,41 aus (Kontoabfrage), obwohl die Beschuldigte tatsächlich für diesen Voranmeldungszeitraum bis zum Ablauf des 17. November 2008 eine Zahllast in Höhe von € 28.080,59 zu entrichten gehabt hätte, was nicht geschehen ist (BP-Bericht vom 24. März 2009, ABNr. 112, Tz.4).

Die Beschuldigte hat dabei mit der Absicht gehandelt, jedenfalls für den Voranmeldungszeitraum September 2008 eine falsche Voranmeldung einzureichen und das nicht zustehende, fälschlicherweise ausgewiesene Guthaben geltendzumachen, sowie die tatsächliche Zahllast bis zum Ablauf der Fälligkeit nicht zu entrichten.

Sie hat daher insoweit eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in Höhe von € 3.919,41 + € 28.080,59 = € 32.000,00 zu verantworten.

Soweit A, eine erfahrene und geprüfte Buchhaltungskraft, diesbezüglich ihre Abgabenredlichkeit behauptet und erklärt, die Stornobuchung wäre durch einen von ihr nicht entdeckten Programmfehler der EDV zustande gekommen, ist ihr entgegenzuhalten:

In welcher Weise durch ein technisches Gebrechen, durch einen sogenannten "Computerfehler", ohne Einwirkung der Beschuldigten, die Buchung der gegenständlichen Ausgangsrechnung - wie mit Zauberhand - in ihrem eigenen Rechenwerk wieder rückgängig gemacht worden wäre, ist in keiner Weise nachvollziehbar. Warum gerade - so ein Zufall! - diese eine sie in ihren finanziellen Belangen belastende Buchung wieder verschwunden oder vielmehr durch eine Gegenbuchung wieder ausgeglichen

worden wäre, und nicht weitere Buchungen ebenfalls beeinträchtigt gewesen wären, ist unerklärlich.

Bei weitem realistischer ist wohl, dass die Beschuldigte und nicht die Maschine die Stornobuchung vorgenommen hat.

Und wenn nun die Beschuldigte die gegenständliche Buchung vorgenommen hat, kann sie keine - präzisiere: keine abgabenrechtlich korrekte - Begründung anbieten, warum sie diese vorgenommen hat.

Es verbliebe die Möglichkeit eines Irrtums, eines bloßen Versehens, zumal aufgrund der Arbeitsbelastung der vierfachen Mutter.

Einem bloßen "Irrtum" der Beschuldigten steht aber ihre weitere Handlungsweise entgegen:

So hätte sie sich in weiterer Folge wiederum "geirrt" und "irrtümlich" über die bereits erbrachte und mit Ausgangsrechnung 2008-53 abgerechnete Lieferung am 30. November 2008 neuerlich eine Ausgangsrechnung 2008-92 an die B-GmbH gelegt, in welcher ein Entgelt in Höhe von € 150.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von € 30.000,00 ausgewiesen war (BP-Bericht vom 24. März 2009, ABNr. 112, Tz.5) und gleichzeitig in ihrer Funktion als Buchhalterin der GmbH diese Rechnung als Eingangsrechnung bei der GmbH in deren steuerlichem Rechenwerk aufgenommen.

Danach hätte die Beschuldigte laut ihren eigenen Angaben tatsächlich entdeckt, dass sie nun ein und dieselbe Lieferung schon einmal, nämlich mit der Ausgangsrechnung 2008-53 abgerechnet hatte, und - als logische Konsequenz - die irrtümliche Ausgangsrechnung in ihrem eigenen Rechenwerk auch wieder - nun kein EDV-Fehler! - storniert.

Wiederum wäre ihr aber das "Missgeschick" widerfahren, dass sie gegenüber der GmbH aber die gelegte Rechnung nicht storniert hat und ebenso auch in der Buchhaltung der GmbH, nun in ihrer Eigenschaft als Buchhalterin der GmbH, die dortige, objektiv ja nicht zutreffende Eingangsrechnung nicht storniert hat (BP-Bericht vom 24. März 2009, ABNr. 112, Tz.5).

Solcherart hat daraufhin die Steuerberatungskanzlei der B-GmbH für November 2008 eine Voranmeldung erstellt, in welcher zu Unrecht statt der am 15. Jänner 2009 fälligen Zahllast von € 628,82 ein Umsatzsteuerguthaben von -€ 29.371,18 ausgewiesen war. Diese Voranmeldung hat der Ehegatte der Beschuldigten, C, am 15. Dezember 2008 gemeinsam mit der Voranmeldung für Oktober 2008 (in welcher eine Zahllast von € 13.546,38 ausgewiesen war) an das Finanzamt Graz-Stadt übersendet (siehe das Schreiben des C vom 4. Mai 2009, Umsatzsteuerakt betreffend die GmbH).

Das sind in der Folge aber zu viele der Irrtümer, als dass die Verantwortung der Beschuldigten zu ihrer Entlastung geeignet wäre. Es bedarf keinerlei besonderen Fachwissens, um zu erkennen, dass für den gegenständlichen Fall, wonach im Rechenwerk eines leistenden Unternehmers eine wesentliche Korrektur vorzunehmen

ist, wohl auch spiegelbildlich das Rechenwerk des Leistungsempfängers einer Korrektur bedarf.

Ginge man dennoch jeweils von vorerst falschen Vorstellungen der Beschuldigten über den relevanten Sachverhalt aus, so musste die Entdeckung der jeweiligen Irrtümer zwingend eine intensive intellektuelle Beschäftigung der Beschuldigten mit dem diesbezüglichen Leistungsaustausch zwischen ihrem Einzelunternehmen und der GmbH nach sich ziehen. Zumal in Anbetracht der Betragshöhe der in Frage stehenden Leistung und der wenigen gleichwertigen Leistungen ihres Unternehmens ist es ausgeschlossen, dass ihr das tatsächliche Fehlen eines Umsatzbetrages von brutto € 192.000,00 dabei irgendwie verborgen bleiben hätte können:

Im Ergebnis hatte sie durch ihre Vorgangsweise beim Einzelunternehmen die Leistung an die GmbH und die Zahllast von € 32.000,00 ausgeblendet, dafür aber bei der GmbH doppelt die Vorsteuer zur Geltung gegenüber dem Fiskus gebracht. Hätte von ihr vorerst unbemerkt eine solche Ausblendung stattgefunden, unterstellte man ihr also ein abgabenredliches Verhalten, hätte sie zumindest irgendwelche Korrekturen veranlasst, sei es, dass sie die eigene Voranmeldung für September 2008 nachträglich berichtigt hätte, sei es, dass sie die Korrektur der falschen Voranmeldung der GmbH für November 2008 vornehmen hätte lassen. Das ist aber nicht geschehen.

A hat somit nach der Überzeugung des Finanzstrafsenates zumal ob des sich abzeichnenden finanziellen Zusammenbruches ihres Unternehmens hinsichtlich des Nichtansatzes der verfahrensgegenständlichen Lieferung in ihrer Voranmeldung für September 2008 tatsächlich von Anfang an absichtlich gehandelt.

Der Schulterspruch der Finanzstrafbehörde ist daher in diesem Punkt zu bestätigen.

Im Zweifel zugunsten für die Beschuldigte ist hinsichtlich der Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für September 2008 eine gewerbsmäßige Begehungsweise nicht erweislich: Demnach wäre es ihr bei der Begehung der Abgabenhinterziehung darauf angekommen, sich durch eine wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Tatsächlich aber liegt im hier anhängigen Finanzstrafverfahren lediglich ein *einzelnes* Tatgeschehen vor, in welchem die Beschuldigte durch Verheimlichung einer tatsächlich erfolgten umsatzsteuerpflichtigen Lieferung mittels nachträglicher unzulässiger Stornobuchung und auf diese Weise veranlasster Nichtentrichtung der diesbezüglichen Umsatzsteuer bzw. Geltendmachung nicht zustehender Gutschrift eine entsprechende Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG herbeigeführt hat, obwohl die Beschuldigte bis zur Tatentdeckung durchaus gleichartige Verfehlungen begehen hätte können. Eine Wiederholungstendenz ist daher - bezogen auf die verfahrensgegenständlichen Verkürzungen beim Einzelunternehmen - nicht zweifelsfrei auszumachen.

Zum Faktum Verkürzung Umsatzsteuervorauszahlung für **November 2008**:

Geht man von den Einlassungen der Beschuldigten aus, so war sie vor der Fälligkeit der Zahllast für den Voranmeldungszeitraum November 2008 am 15. Jänner 2009 in Kenntnis des Umstandes, dass der Ausgangsrechnung vom 30. November 2008 92-2008 an die B-GmbH tatsächlich keine Lieferung zugrundegelegen war, weshalb sie in ihrem eigenen Rechenwerk den Geschäftsfall storniert hatte.

Nicht aber hatte sie die an die GmbH gelegte Rechnung selbst storniert oder etwa den Vorgang in ihrer Eigenschaft als Buchhalterin der GmbH in deren steuerlichem Rechenwerk berichtet, sodass - wie oben ausgeführt - ihr Ehemann C aufgrund der Scheinrechnung bereits am 15. Dezember 2008 zu Unrecht ein Umsatzsteuerguthaben von -€ 29.371,18 für den Voranmeldungszeitraum November 2008 geltend machen bzw. am 15. Jänner konnte.

Es liegt daher diesbezüglich ein sonstiger Tatbeitrag oder eine Bestimmungstat der A nach § 33 Abs. 2 lit. a iVm § 11 2. oder 3. Alternative FinStrG in Bezug auf die Verkürzung der Vorausauszahlung an Umsatzsteuer bzw. auf die zu Unrecht geltend gemachte Umsatzsteuergutschrift betreffend die B-GmbH vor; dies ist jedoch nicht Sache des gegenständlichen Verfahrens.

Dabei ist - für den Fall, dass dieser Sachverhalt durch das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde noch nicht aufgegriffen worden wäre - noch keine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten: Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG beginnt die Frist zur Verjährung der Strafbarkeit bei Eintritt des deliktischen Erfolges; sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet. Dies bedeutet, dass der Fristenlauf für die nicht gerechtfertigte Geltendmachung der fiktiven Umsatzsteuergutschrift am 1. Jänner 2009 und die Verkürzung der Zahllast für November 2008 am 15. Jänner 2009 zu laufen begonnen hat. Die Verjährungsfrist beträgt für Abgabenhinterziehungen gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG grundsätzlich fünf Jahre, wobei aber die Verjährung gemäß Abs. 3 leg.cit. nicht eintritt, bevor nicht auch die Verjährungsfrist für während des Fristlaufes begangene vorsätzliche Finanzvergehen, auf die § 25 FinStrG nicht anzuwenden ist, ebenfalls abgelaufen ist. Da die Verjährungsfrist für die Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung betreffend Dezember 2008 bezüglich des Einzelunternehmens (siehe nachfolgend) mit Tatzeitpunkt 16. Februar 2009 an diesem Tag begonnen hat und in Anbetracht der Führung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens ab 27. Juli 2011 mit Ergehen des Einleitungsbescheides unterbrochen worden ist (vgl. § 31 Abs. 4 lit. b FinStrG), tritt auch die Verjährung der Strafbarkeit der anfangs dargelegten, von A wohl ebenfalls zu verantwortenden Hinterziehungen bei der GmbH erst in weiterer Zukunft in rund zweieinhalb Jahren gleichzeitig mit einer (fiktiven) Strafbarkeitsverjährung für die Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2008 bei der Einzelunternehmerin ein.

In Bezug auf das Einzelunternehmen ergibt sich:

A hat infolge der gelegten Scheinrechnung vom 30. November 2008 die darin ausgewiesene Umsatzsteuer von € 30.000,00 gemäß § 11 Abs. 14 UStG für den Voranmeldungszeitraum November 2008 geschuldet, weshalb sie - statt am 16. Jänner 2009 ein nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben von -€ 244,58 mittels Voranmeldung geltend zu machen (Buchungsabfrage) - bis zum Ablauf des 15. Jänner 2009 eine Zahllast von € 29.755,42 zu entrichten gehabt hätte, was tatsächlich nicht geschehen ist.

Beim Finanzamt Graz-Stadt war - wie ausgeführt - am 15. Dezember 2008 von C die unrichtige Voranmeldung der GmbH für November 2008 mit einem ausgewiesenen Guthaben von -€ 29.371,18 eingelangt und war die Entrichtung der tatsächlichen Zahllast in Höhe von € 628,82 am 15. Jänner 2009 unterblieben.

Auch hatte C für die GmbH betreffend Dezember 2008 am 18. Februar 2009 eine Voranmeldung beim Finanzamt Graz-Stadt eingereicht, in welcher ebenfalls ein Guthaben von -€ 13.329,94 ausgewiesen war (Umsatzsteuerakt betreffend die B-GmbH, Schreiben des C vom 4. Mai 2009).

Da der Abgabenbehörde die Geltendmachung der relativ hohen Guthaben überprüfungswürdig erschien, wurde die GmbH um Vorlage der diesbezüglichen, die Vosteuerüberschüsse verursachenden Rechnungen ersucht, woraufhin C mit Fax vom 23. Februar 2009 dem Finanzamt Graz-Stadt Kopien der Scheinrechnung 2008-92 und der ursprünglichen, zu hoch ausgefallenen Variante der Rechnung 2008-100 (Details siehe unten) übermittelte und um Überrechnung der daraus resultuierenden Gutschriften auf das Abgabenkonto der Beschuldigten ersuchte (Umsatzsteuerakt betreffend die B-GmbH, Fax des C vom 23. Februar 2009).

Das Finanzamt Graz-Stadt gab sich jedoch mit dieser Auskunft des Geschäftsführers der B-GmbH nicht zufrieden und ersuchte das Finanzamt Graz-Umgebung um Überprüfung des Sachverhaltes, woraus die bereits erwähnte USO-Prüfung des Finanzamtes Graz-Umgebung bei der Beschuldigten zu ABNr. 112 (Prüfungsankündigung am 6. März 2009, Prüfungsbeginn und Schlussbesprechung am 17. März 2009) resultierte. Dabei wurden durch den Prüfer - zumal durch die Angaben der befragten Beschuldigten - die hier beschriebenen Unregelmäßigkeiten entdeckt.

Dieser Tatentdeckung am 17. März 2009 folgte als buchhalterische Konsequenz bei der B-GmbH eine Stormierung der Scheinrechnung 2008-92 und der überhöhten ersten Variante der Rechnung 2008-100 sowie die Verbuchung der niedrigeren zweiten Variante der Rechnung 2008-100 - Vorgänge, welche C im Voranmeldungszeitraum Dezember 2008 erfasst haben wollte (Umsatzsteuerakt betreffend die B-GmbH, sein Schreiben vom 4. Mai 2009).

Bei dieser Konstellation hätte auch die nachträgliche Berichtigung der Ausgangsrechnung 2008-92 durch die Beschuldigte zu keinem Erlöschen der aufgrund der Rechnungslegung entstandenen Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 geführt, welche ohnehin nur ex nunc wirken hätte können (siehe die obigen rechtlichen Ausführungen).

In objektiver Hinsicht liegt daher bei der Beschuldigten tatsächlich betreffend ihr Einzelunternehmen eine Verkürzung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer für November 2008 in Höhe von € 30.000,00 vor.

In subjektiver Hinsicht ist aber im Zweifel zugunsten für die Beschuldigte anzuführen, dass die Entstehung einer Abgabenschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 letztendlich doch ein Spezialwissen ist, dass auch bei einer ausgebildeten Buchhalterin vorhanden sein kann, aber nicht sein muss. Letztendlich geht es doch darum, dass im Falle einer Gefährdung des Steueraufkommens durch ein rechtswidriges Handeln einer Person auch dieser als Rechnungsausstellerin eine Steuerlast als Gegenstück zum Schaden infolge eines nicht zustehenden Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger auferlegt wird. Die anzuwendenden Regeln richten sich aber grundsätzlich an den abgabenredlichen Buchhalter, sodass es sein kann, dass diese Person, obwohl einschlägig ausgebildet, im Falle ihres Delinquierens die solcherart eintretende Rechtsfolge ausnahmsweise außer Acht lässt. So formulierte auch die Beschuldigte im gegenständlichen Fall auch nach mehrfachen Nachfragen, dass sie der Ansicht gewesen sei, allein schon durch Stornierung der Ausgangsrechnung im eigenen Rechenwerk die (eigene) Umsatzsteuerschuld zu reduzieren.

Im Zweifel war daher betreffend dieses Faktum spruchgemäß das Finanzstrafverfahren gegen die Beschuldigte einzustellen.

Zum Faktum Verkürzung Umsatzsteuervorauszahlung für **Dezember 2008**:

Wiederum hatte sich ein ähnlicher Vorgang abgespielt: Die Beschuldigte hatte gegenüber der B-GmbH die Ausgangsrechnung 2008-100 vom 31. Dezember 2008 gelegt, in welcher bei einem Entgelt von € 75.823,87 eine Umsatzsteuer von € 15.164,77 (erste Rechnungsvariante) statt eines Entgeltes von € 51.453,76 und einer Umsatzsteuer von € 10.290,76 (zweite Rechnungsvariante) ausgewiesen war, und gleichzeitig in ihrer Funktion als Buchhalterin der GmbH diese Rechnung als Eingangsrechnung im steuerlichen Rechenwerk der GmbH verwendet. Ihr Ehemann C hatte als Geschäftsführer der GmbH solcherart am 18. Februar 2009 an das Finanzamt Graz-Stadt für Dezember 2008 eine Voranmeldung eingereicht, in welcher das Guthaben um € 4.874,01 zu hoch angegeben war (Umsatzsteuerakt betreffend die B-GmbH, Schreiben des C vom 4. Mai 2009). - Im eigenen steuerlichen Rechenwerk hatte die Beschuldigte die erste Variante der Ausgangsrechnung storniert und durch die zweite Rechnungsvariante ersetzt (BP-Bericht vom 24. März 2009, ABNr. 112, Tz.6).

A hätte daher diesbezüglich einen sonstigen Tatbeitrag oder eine Bestimmungstat nach § 33 Abs. 2 lit. a iVm § 11 2. oder 3. Alternative FinStrG in Bezug auf die zu Unrecht zu hoch geltend gemachte Umsatzsteuergutschrift betreffend die B-GmbH zu verantworten; dies ist jedoch nicht Sache des gegenständlichen Verfahrens, auch scheint diesbezüglich eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten zu sein.

Die Einzelunternehmerin hätte aufgrund der nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 (nach Ansicht der Abgabenbehörde nach § 11 Abs. 14 UStG 1994) entstandenen zusätzlichen Umsatzsteuerschuld in Höhe von € 4.874,01 auch diesen Betrag bis zum Ablauf des Fälligkeitstages am 16. Februar 2009 zu entrichten gehabt, was nicht geschehen ist (Kontoabfrage).

Wiederum ist aber diesbezüglich aus den gleichen Gründen - siehe oben - im Zweifel die subjektive Tatseite nicht erweislich, weshalb insoweit die Entscheidung des Spruchsenates, welcher als strafrelevant lediglich den von der Beschuldigten selbst ermittelten Betrag an Umsatzsteuervorauszahlung herangezogen hatte, zu bestätigen ist.

A hätte diese von ihr mit € 11.776,12 ermittelte Zahllast bis zum Ablauf des 16. Februar 2009 zu entrichten gehabt; ebenso hätte sie bis zu diesem Zeitpunkt die Voranmeldung bei der Abgabenbehörde einzureichen gehabt, was beides nicht geschehen ist (Kontoabfrage). Sie hat vielmehr - in voller Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen - in Anbetracht ihrer finanziellen Zwangslage die Entrichtung unterlassen und auch die Voranmeldung vorerst zurückgehalten und erst dem Betriebsprüfer am 17. März 2009 während der Prüfung in Papierform übergeben (siehe Kontoabfrage, Datensatz Voranmeldung im Arbeitsbogen ABNr. 112 und diesbezüglicher BP-Bericht vom 24. März 2009, Tz.3).

Die Beschuldigte behauptet auch, zusätzlich vor Beginn der Prüfung die Umsatzsteuervoranmeldung per Post an die Abgabenbehörde übersendet zu haben; dies erscheint möglich, weil es hinsichtlich der Voranmeldung für Dezember 2008 laut Abgabenkonto zwei Buchungsvorgänge gegeben hat, nämlich am 20. und am 25. März 2009: Zwar haben auch die anderen strafrelevanten Monate jeweils zwei Buchungszeilen aufgewiesen, doch nur für Dezember 2008 gibt es auch zwei verschiedene Buchungstage.

Wie auch immer: Sollte tatsächlich die Beschuldigte schon vor Prüfungsbeginn eine Voranmeldung übersendet haben, könnte dies konkludent (zur Begriffsbestimmung siehe z.B. UFS 3.9.2013, FSRV/0009-S/12) als Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG dahin gewertet werden, dass die vorerst unterbliebene Voranmeldung nun hiemit nachgeholt werde. Wollte man die Ansicht vertreten, dass auch eine Nichtentrichtung der diesbezüglichen Zahllast (zeitgerecht) angezeigt worden sei, hätte der Vorgang eine strafaufhebende Wirkung, wenn auch eine zeitgerechte Entrichtung der verkürzten Abgabe erfolgt wäre. Dies ist nicht geschehen (Kontoabfrage).

Sowohl der Beschuldigte als auch ihrem Ehemann C war die schwierige Finanzlage des Einzelunternehmens genauestens bewusst, weshalb C beispielsweise mit Schreiben vom 23. Februar 2009 auch - vergeblich - versucht hatte, die bei der GmbH erzeugten (fiktiven) Guthaben auf das Abgabenkonto seiner Gattin zu transferieren (siehe oben).

A hat daher tatsächlich für Dezember 2008 eine Hinterziehung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten, wobei aber wiederum im Zweifel zu ihren Gunsten von einer geplanten nur vorübergehenden Abgabenvermeidung auszugehen ist.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet, wobei - im Falle mehrerer Finanzstraftaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen sind.

Es ergibt sich sohin ein Strafrahmen von € 32.000,00 + € 11.776,12 = € 43.776,12 X 2 ergibt € 87.552,24, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst 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 abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Dabei ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Wenngleich in Anbetracht der beschriebenen Manipulation des Rechenwerkes in Verbindung mit dem übrigen Tatgeschehen bezüglich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für September 2008 Anhaltspunkte für eine geplante allfällige nur vorübergehende Abgabenvermeidung nicht zu erkennen sind, kann solches - zumal ob der dokumentierten Bestrebungen, eine Verringerung des Abgabenzückstandes herbeizuführen und der ja auch für die erfahrene Buchhalterin einsichtige Auffälligkeit der fehlenden Buchungsdaten, welche sie nicht zu verschleiern trachtete - hinsichtlich der Verkürzung der Vorauszahlung für Dezember 2008 durchaus in Betracht kommen und zugunsten der Beschuldigten nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur vor Vorliegen besonderer Gründe zulässig; solche sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch nicht behauptet.

Läge ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage, bestünden bei der Täterin durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Umstände und nimmt man hinsichtlich der Hinterziehung betreffend Dezember 2008 in gleichsam typisierender Betrachtungsweise zur Berücksichtigung des tatbildimmanenter nur geringeren Unrechtsgehaltes einer nur vorübergehenden Abgabenvermeidung (im Vergleich zum Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG) einen diesbezüglichen Abschlag von einem Drittel vor, ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert von gerundet € 40.000,00.

Die enorme deliktische Energie, welche der Beschuldigten vom Spruchsenat unterstellt wird, bezieht sich erkennbar nicht verfahrensgegenständlich auf die Vorgänge in

Zusammenhang mit der Geltendmachung nicht zustehender Vorsteuern bei der B-GmbH: Hier hat sie als unmittelbare Täterin oder als Beitragstäterin zu verantworten, dass für ein und dieselbe (unversteuert gebliebene) Leistung des Einzelunternehmens doppelt Vorsteuer geltend gemacht wurde. Unter Anwendung der nunmehrigen Rechtslage erfüllte dies bei Überschreiten der Gerichtsgrenze den Tatbestand eines Abgabenbetruges im Sinne des § 39 FinStrG.

Hinsichtlich der hier relevant verbleibenden Fakten jedoch steht den umfangreichen Milderungsgründen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseit der Beschuldigten, ihrer Mitwirkung an der Aufklärung der strafelevanten Sachverhalte (ihre Einlassungen bei der Betriebsprüfung, die eingereichte UVA), die finanzielle Zwangslage bei Tatbegehung, der geringfügigen Schadensgutmachung und der Abschwächung der Spezialprävention infolge Zeitablauf seit Tatbegehung und geänderter Lebensumstände als erschwerend lediglich eine einfache Faktenmehrheit gegenüber.

In gesamthafter Abwägung dieser Umstände kann daher der Ausgangswert auf € 24.000,00 verringert werden.

Zusätzlich zu bedenken sind die umfangreichen Sorgepflichten der Finanzstraftäterin, welche eine Verringerung auf € 18.000,00, und ihre nunmehrige Einkommens- und Vermögenslage, welche eine weitere Reduzierung auf € 12.000,00, das sind 13,71 % des verbleibenden Strafrahmens, rechtfertigen.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, bei welcher aber die ungünstige wirtschaftliche Situation der Täterin außer Ansatz zu lassen ist.

Die Höhe der vom Spruchsenat vorgeschriebenen Verfahrenskosten gründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach solche im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, vorzuschreiben ist und war daher unverändert zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur 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 7. August 2014

Der Senatsvorsitzende:

Dr. Richard Tannert