

GZ. FSRV/0021-K/04

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Klagenfurt 1 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Mag. Hannes Prosen sowie die Laienbeisitzer Dr. Kurt Dellisch und Dir. Heinrich Jäger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen den P, vertreten durch die Molzbichler & Partner KEG,, Steuerberatungsgesellschaft, Kirchgasse 2, 9800 Spittal an der Drau, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 2. November 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Klagenfurt als Organ des Finanzamtes Spittal Villach, vom 26. August 2004, StrNr. 061/2004/00108-001, Sp II-57/04, nach der am 13. Dezember 2004 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Mag. Ralf Molzbichler, Wirtschaftstreuhänder, für die Molzbichler Partner KEG, des Amtsbeauftragten OR Dr. Erich Schury sowie der Schriftführerin FOI Claudia Orasch durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 26. August 2004, StrNr. 2004/00108-001 bzw. Zl. Sp II-57/04, wurde P durch den Spruchsenat II beim Finanzamt Klagenfurt als Organ des Finanzamtes Spittal Villach als Finanzstrafbehörde erster Instanz unter anderem schuldig gesprochen, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Spittal Villach [ergänze offenbar: als Abgabepflichtiger

vorsätzlich] unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch nicht abgerechnete Leistungen des Jahres 2002 [gemeint offenbar: 1999] betreffend dieses Veranlagungsjahr eine Verkürzung an bescheidmäßig festzustellender Umsatzsteuer in Höhe von € 13.517,-- [S 186.000,--] bewirkt und hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs.5 leg.cit. eine Geldstrafe von € 3.000,-- und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünfzehn Tagen verhängt worden ist.

Die Verfahrenskosten wurden pauschal gemäß § 185 [ergänze: Abs.1 lit.a] FinStrG mit € 300,- festgesetzt.

Der Entscheidung liegen folgende Feststellungen des Erstsenates zugrunde:

Der Beschuldigte P führt einen Zimmereibetrieb, den er 1995 von seinem Vater übernommen und seither stark expandiert hatte. So wuchs die Zahl der beschäftigten Arbeiter von 12 auf 30 an. Die Durchführung solcherart übernommener Großaufträge, aber auch die Fertigstellung von Altaufrägen zog sich dabei über mehrere Jahre hin.

Anlässlich einer im Jahre 2002 [2003] im Unternehmen vorgenommenen Betriebsprüfung wurde [vom Prüfer] bemängelt, dass fertige Leistungen mit einem Rechnungsvolumen von insgesamt € 143.153,89 nicht abgerechnet, sondern zu Unrecht als halbfertige Arbeiten eingestuft worden sind [besser: eingestuft verblieben sind].

Wenngleich die nach der Prüfung ergangenen Abgabenbescheide unbekämpft erblieben, wendete P gegen den Vorwurf einer diesbezüglich schuldhaften Abgabenverkürzung im Wesentlichen erfolgreich ein, dass es sich bei den angeblich nicht abgerechneten Leistungen im Wesentlichen um noch nicht zur Gänze fertiggestellte Aufträge aus der Zeit der väterlichen Betriebsführung gehandelt habe.

Lediglich hinsichtlich des Projektes N könne mit [der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen] Sicherheit mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass hier [ergänze offenbar: im Jahre 1999] eine Rechnungslegung verabsäumt und damit die Umsatzsteuer verkürzt worden sei. Neben den bereits bis Ende 1999 erbrachten und noch nicht abgerechneten Leistungen mit einem Wert von € 67.585,74 [S 930.000,--] wäre noch eine Terrasse zu erstellen und ein Dachbodenausbau vorzunehmen gewesen.

Der Beschuldigte habe einräumen müssen, dass die Terrasse in der Zwischenzeit bereits vom Auftraggeber selbst errichtet worden sei und auch die Fertigstellung des im Vertrag vorgesehenen Dachbodenausbaus nicht urgiert worden ist, der Auftraggeber also auf die Erbringung der laut Auftrag noch offenen Leistungen ersichtlich keinen Wert mehr legte. Damit aber wären die bereits ausgeführten Leistungen der Umsatzsteuer zu unterziehen gewesen, was auch dem Beschuldigten, wie er selbst zugestanden hat, bewusst gewesen ist.

Bei einem Strafrahmen von € 27.035,-- wäre eine Geldstrafe von € 3.000,-- tat- und tätergerecht, wobei der Erstsenat zur Strafausmessung als mildernd ein Tatsachengeständnis des P, seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit und eine Schadensgutmachung, als erschwerend aber keinen Umstand wertete.

Mit Schriftsatz vom 2. November 2004 hat der Amtsbeauftragte in Bezug auf die Höhe der Geldstrafe gegen das Erkenntnis des Spruchsenates Berufung erhoben und in Anbetracht einer zu bedenkenden erforderlichen Generalprävention und der günstigen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten eine Erhöhung der Geldstrafe gefordert. Zu berücksichtigen sei auch der Vermögensvorteil, den P aus seinem inkriminierten Verhalten gezogen habe.

Eine Berufung des Beschuldigten liegt nicht vor.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat P im Wesentlichen eingeräumt, dass das Bauvorhaben N tatsächlich im Jahre 1999 fertiggestellt worden ist. Bei Anwendung entsprechender Sorgfalt hätte er bei Erstellung des Jahresabschlusses für 2002 entdecken müssen, dass das gegenständliche Bauvorhaben bereits 1999 abgerechnet gehört hätte. Eigentlich wäre ihm bekannt gewesen, dass er einen solchen entdeckten Fehler beispielsweise durch Einreichung einer berichtigen Jahressteuererklärung für 1999 berichtigen lassen hätte müssen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Im Schulterspruch der erstinstanzlichen Entscheidung ist von einer Verkürzung an Jahresumsatzsteuer betreffend das Jahr 2002 die Rede, welche offenkundig erst mit Zustellung des diesbezüglichen Jahresumsatzsteuerbescheides frühestens im Jahre 2003 eingetreten sein kann (Finanzstrafakt Bl. 66). Andererseits führt der Bescheidspruch in einem weiteren – einstellenden – Teil aus, dass das Verfahren wegen des Vorwurfs, im Jahre 2002

eine zusätzliche Verkürzung an Umsatzsteuer wegen weiterer nicht abgerechneter Leistungen bewirkt zu haben, eingestellt werde (Finanzstrafakt Bl. 67). Wann also die strafrelevante Verkürzung an Jahresumsatzsteuer begangen worden sein soll, bleibt somit allein nach dem Bescheidspruch vorerst unklar.

Bleiben wegen einer Unklarheit des Spruches an seinem Inhalt Zweifel bestehen, ist aber für die Ermittlung des Sinnes eines Bescheides auch die Begründung des Bescheides heranzuziehen (vgl. z.B. VfGH 17. 6. 1982, B 461/77; VfGH 18. 10. 1991, G 187/91, G 269/91 – JBI 1992, 510 = ZfVB 1992/2003; VfGH 11. 6. 1996, B 545/95, K I–4/95 – ÖStZB 1997, 85; VwGH 30. 1. 1992, 91/17/0101, 0102; VwGH 13. 2. 1992, 91/13/0004 – ÖStZB 1992, 718 = SWK 1992 R 101 = StInd 1992/2298, 2305 = ÖStZ 1992, 151; VwGH 25. 5. 1992, 91/15/0085 verstärkter Senat – ÖStZ 1992, 257 = ÖStZB 1992, 845 = SWK 1992 R 116 = JBI 1993, 406; VwGH 3. 6. 1992, 92/13/0127 = ÖStZB 1993, 26 = ÖJZ 1993, 678, 104 F; VwGH 20. 10. 1992, 92/14/0026 – ÖStZ 1993, 48 = ARD 4454/28/93 = ÖStZB 1993, 357 = ÖJZ 1994, 182, 28 F = StInd 1992/2302, 2582, 2583, 2614; VwGH 19. 5. 1993, 91/13/0169 – ÖStZB 1994, 81 = StInd 1993/2078; VwGH 28. 9. 1998, 96/16/0135 – ÖStZB 1999, 242 = AnwBl 1999/7584).

In der Bescheidbegründung wird diesbezüglich aufklärend dargelegt, dass die strafrelevanten Leistungen im Bauvorhaben N bis Ende 1999 erbracht worden sind und somit für diesen Veranlagungszeitraum abgerechnet hätten werden müssen (Finanzstrafakt Bl. 69), also objektiv eine Umsatzsteuer in Höhe von € 13.517,-- (gemeint S 186.000,--) für das Veranlagungsjahr 1999 verkürzt worden ist.

Wenngleich der Spruch des Erstbescheides auch keine Ausformulierung hinsichtlich der subjektiven Tatseite enthält, lässt der Hinweis in der Begründung, dem Beschuldigten wäre zugestandenermaßen bewusst gewesen, dass die bereits ausgeführten Leistungen der Umsatzsteuer zu unterziehen gewesen wären (Finanzstrafakt Bl. 70), auf eine nach Ansicht des Erstsenates vorsätzliche Begehung durch den Beschuldigten schließen.

Unzweifelhaft hat also die Finanzstrafbehörde erster Instanz jedenfalls ein Finanzvergehen des P nach § 33 Abs.1 FinStrG darin gesehen, dass er bereits bis Ende 1999 gegenüber N erbrachte Bauleistungen nicht noch für das Veranlagungsjahr 1999 abgerechnet und solcherart die entstandene Umsatzsteuerschuld vorsätzlich gegenüber dem Fiskus nicht zur Kenntnis gebracht hat, also in der diesbezüglichen Umsatzsteuerjahreserklärung für 1999 (eingereicht frühestens im Jahre 2000) diese Umsätze verheimlicht hat, wodurch die Jahresumsatzsteuer für 1999 um S 186.000,-- zu niedrig festgesetzt worden ist, – und auch in

der Folge entgegen der Bestimmung des § 139 BAO bis zur Entdeckung anlässlich der Betriebsprüfung zu ABNr. 101080/03 (welche übrigens auch nicht im Jahre 2002, sondern in der Zeit vom 7. Oktober 2003 bis zum 17. Dezember 2003 stattgefunden hat, vgl. den diesbezüglichen BP-Bericht vom 19. Dezember 2003, Finanzstrafakt Bl. 1 ff) nicht nachträglich offengelegt hat.

§ 139 BAO bestimmt in diesem Zusammenhang, dass dann, wenn ein Abgabepflichtiger nachträglich, aber vor Ablauf der Verjährungsfrist erkennt bzw. weiß, dass er in einer Abgabenerklärung (hier: für das Veranlagungsjahr 1999) der ihm gemäß § 119 leg.cit. obliegenden Pflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat und dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat, er verpflichtet ist, hierüber unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten.

Gemäß § 51 Abs.1 lit.a FinStrG begeht derjenige, der – ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen – vorsätzlich eine derartige abgabenrechtliche Anzeigepflicht verletzt, eine Finanzordnungswidrigkeit, welche für sich mit einer Geldstrafe mit bis zu € 3.625,-- geahndet wird.

Im Falle einer Bestrafung wegen einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG, welche ja zwangsläufig auch einen Verstoß gegen § 139 BAO impliziert, ist jedoch diese Finanzordnungswidrigkeit im Verhältnis zur Abgabenhinterziehung als straflose Nachtat zu qualifizieren, deren Strafbarkeit lediglich bei einem Wegfall der Strafbarkeit wegen der Haupttat zum Tragen kommen kann.

Das gegenständliche Rechtsmittel des Amtsbeauftragten richtet sich nun ausschließlich gegen die Höhe der Geldstrafe.

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 – ÖStZB 1987, 206). So ist auch eine Teilrechtskraft hinsichtlich des Schulterspruches (bzw. der Ersatzfreiheitsstrafe) rechtlich möglich (siehe z.B. VwGH 26.4.1979, 2261, 2262/77, verst Senat – JBl 1980, 165 = ZfVB 1980/619 [hier zum VStG 1950]; VwGH 10.1.1985, 83/16/0179 – ÖStZB 1985, 390; VwGH 21.11.1985, 84/16/0201 – ÖStZB 1986, 274; VwGH 4.9.1992, 91/13/0021 – ÖStZB 1993, 360; VwGH 19.10.1995, 94/16/0123 – ÖStZB 1996, 226).

Erwächst somit der erstinstanzliche Schulterspruch in Teilrechtskraft (weil lediglich gegen die Höhe der Geldstrafe berufen wurde), steht für die Berufungsbehörde auch bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schulterspruch – unter hilfsweiser Heranziehung der Begründung – umschriebene Tat begangen wurde. Der Berufungssenat hat daher bei der Strafbemessung auch vom in der Tatumschreibung genannten Verkürzungsbetrag auszugehen (siehe VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 – ÖStZB 1999, 710; UFS 13.11.2003, FS 0055-L/03).

Unbenommen bleibt es dabei aber der Berufungsbehörde, im Rahmen der konkreten Strafzumessung nochmals alle relevanten Schuldaspekte zur Feststellung der tat- und schuldangemessenen Höhe der Geldstrafe zu bedenken.

Analysiert man unter diesem Gesichtspunkt die vorgelegten Akten, ist rasch auch ein Widerspruch zwischen dem – siehe oben – rekonstruierten Tatbild der erstinstanzlichen Entscheidung und der sich aus den vorgelegten Akten erschließenden Beweislage erkennbar, da in der Begründung – in Übereinstimmung mit der Aussage des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung – zwar ausgeführt wird, dass die strafrelevanten Leistungen im Bauvorhaben N bis Ende 1999 erbracht worden sind und somit für diesen Veranlagungszeitraum abgerechnet hätten werden müssen, also objektiv eine Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 1999 verkürzt worden ist, ein Nachweis eines Vorsatzes bis zum Erfolgseintritt, also bis zur Zustellung des zu niedrigen Jahresumsatzsteuerbescheides für 1999, nicht erkennbar ist.

Als Argumente für das zwingende Erkenntlichwerden der erforderlichen Versteuerung der erbrachten Bauleistungen des P an N führt der Erstsenat an, dass eine vorerst ebenfalls in Auftrag gegebene Terrasse in der Zwischenzeit bereits vom Auftraggeber selbst errichtet worden sei sowie ein vorgesehener Dachausbau nicht urgert worden wäre – beides Ereignisse, welche umso mit Ablauf der Jahre Gewicht erlangen, jedoch ein solches für sich anlässlich des Eintrittes der Verkürzung der Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 1999 – offenbar im Jahre 2000 – noch ohne ausreichende Relevanz verbleiben.

Anders verhält es sich nach Ablauf von drei Jahren, in welchen diese vom Erstsenat argumentativ verwendeten Aspekte sich tatsächlich realisiert haben.

Der Beschuldigte hat – siehe oben – selbst eingeräumt, dass er anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses für 2002 – im Jahre 2003 (vgl. den BP-Bericht, wonach die Abgabenbescheide für 2002 bereits gebucht gewesen sind) – bei Anwendung einer

entsprechenden Sorgfalt entdecken hätte müssen, dass das Bauvorhaben N bereits abgerechnet gehört hätte.

Nach § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Im Rahmen der Strafausmessung auf Basis des Verschuldens des Täters geht somit der Berufungssenat davon aus, dass P nicht bereits anlässlich der Verkürzung der Umsatzsteuer für 1999 vorsätzlich gehandelt hat, sondern erst in der Folge im Jahre 2003 dadurch, dass er vorsätzlich wider besseres Wissen eine Berichtigung der Umsatzsteuererklärung für 1999 unterlassen hat, womit die Geldstrafe nach dem Unrechtsgehalt seiner Tat lediglich im Rahmen der Strafdrohung von € 3.625,-- gemäß § 51 Abs.2 FinStrG für die insoweit in Bezug auf die Strafbarkeit auflebende Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG auszumessen ist.

In Anbetracht der vorliegenden Milderungsgründe in Form der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseitheit des P, der erfolgten Schadensgutmachung, seines teilweisen Geständnisses und des nunmehr eingetretenen Zeitablaufes nach begangener Tat ist die Geldstrafe auch unter Beachtung der zu berücksichtigenden Generalprävention angemessen, weshalb für eine vom Amtsbeauftragten geforderte Erhöhung der Geldstrafe kein Raum verbleibt.

Die dem Beschuldigten auferlegten Verfahrenskosten gründen sich auf die bezogene Gesetzesstelle, wonach eben ein pauschaler Kostenersatz von 10 % der verhängten Geldstrafe festzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen

sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Zahlungsaufforderung

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

Klagenfurt, 13. Dezember 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert