

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen M.B. (Bf.) vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs-u.Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und den Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Beschwerde der Beschuldigten vom 20.12.2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des FA Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 08.10.2013, Strafnummer 1, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14.10.2014 in entschuldigter Abwesenheit der Beschuldigten, in Anwesenheit ihres Verteidigers, der Amtsbeauftragten Ursula Eigner sowie im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier folgendes Erkenntnis gefällt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Das Erkenntnis des Spruchsenates wird aufgehoben und das Verfahren nach §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 8. Oktober 2013 hat der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden/Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz die Bf. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig befunden, weil sie vorsätzlich als verantwortliche Gesellschafterin der Gesellschaft

1. durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerklärung 2010, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 57.621,- bewirkt und

2. Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 01 bis 12/2011 in Höhe von € 269.557,72 und 01 bis 06/2012 in Höhe von € 119.510,46 sohin gesamt € 389.068,18 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet habe.

Deswegen wurde über die Bf. zu 1.) gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG und zu 2.) gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, eine Geldstrafe von € 45.000,00 verhängt und im Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden die von der Bf. zu ersetzenen Kosten des Strafverfahrens mit € 500,00 bestimmt.

Die Verhandlung wurde gemäß § 126 FinStrG in Abwesenheit der entschuldigten Bf. geführt.

Aus der Aktenlage wurde zunächst im Erkenntnis festgehalten, dass die Bf. für niemanden sorgepflichtig und unbescholten sei sowie die Hälfte der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft besitze.

Zur Begründung führte der Spruchsenat aus, dass die Bf. gemeinsam mit ihrem verstorbenen Ehemann H.B. die Gesellschaft im Raume des Finanzamtes Baden Mödling, welche die Vermietung von Gebäuden und Grundstücken als Betriebszweck habe, gegründet habe. Die Bf. sei Mitgesellschafterin und seit dem Tod ihres Mannes am 01/09 alleine für alle steuerlichen Agenden zuständig.

Die Bf. habe aufgrund dieser Verpflichtung durch eine Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung 2010 eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 57.621,00 bewirkt und habe dies zumindest ernsthaft für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen.

Entgegen der die Bf. diesbezüglich treffenden und ihr auch bekannten Verpflichtung habe die Bf. es auch unterlassen, die Umsatzsteuervorauszahlungen für den im Spruch unter Punkt 2.) des Erkenntnisses genannten Zeiträume zeitgerecht, nämlich bis zum fünften Tag nach Fälligkeit zu entrichten. Dabei habe sie die Verwirklichung des Sachverhaltes ebenfalls ernstlich für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen.

Der Schaden sei zwischenzeitig zur Gänze gutgemacht.

Die Bf. habe sich bereits im Vorverfahren, als auch in der Verhandlung vor dem Spruchsenat durch ihre Verteidigerin nicht schuldig bekannt und habe dazu ausgeführt, dass sie der Meinung sei, eine vertretbare Rechtsmeinung dargelegt sowie gegenüber dem Finanzamt offengelegt und aufgrund dessen keinen finanzstrafrechtlich relevanten Tatbestand erfüllt zu haben. Es seien zahlreiche Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Mieter und der Eigentümerin anhängig. Die Mieter, geführt von den Söhnen der Bf., haben bislang in den bereits getroffenen Entscheidungen Recht bekommen und sei zu erwarten, dass sich die ganze Sache noch Jahre hinziehen könne. Die Mieter haben nicht nur auf

einen zukünftigen niedrigeren Mietzins bestanden, sondern haben auch die ihrer Meinung nach zu hoch bezahlte Vormiete gegenverrechnet.

Dazu führte der Spruchsenat aus, dass im Zweifel für die Bf. zwar noch davon ausgegangen werden könne, dass sie hier eine vertretbare Rechtsansicht darlege, diese jedoch gegenüber dem Finanzamt nicht offen gelegt habe. Wenn die Verteidigerin vorbringe, es gäbe eine ganz genaue Aufstellung des Anwaltes des Mieters, die in der Beilage in einem Schreiben der Anwälte der Beschuldigten aufscheine, so reiche dies für eine Offenlegung noch nicht aus, zumal dieses Schreiben nie dem Finanzamt zugekommen sei.

Als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person sei von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen, zumal die Kenntnis der abgabenrechtlichen Vorschriften diesbezüglich nicht bestritten worden sei. Außerdem müsse in diesem Zusammenhang festgehalten werden, dass die Bf. selbst bis Juli 2010 Geschäftsführerin der GmbH gewesen sei, nämlich jener Mieterin, mit der sie nunmehr in zahlreiche Rechtsstreitigkeiten verwickelt sei, und in dieser Funktion wohl zumindest in Kenntnis der Höhe der vereinbarten Mieten mit der Gesellschaft gewesen sei.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden/Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen gewesen seien. Zudem habe sich der Wertbetrag u.a. an der Berechnung im Gutachten H. orientiert, womit die Betriebsprüfung diesbezüglich der Meinung der Bf. gefolgt sei und sei lediglich diese geringe Differenz auch im Strafverfahren herangezogen worden.

Rechtlich ergebe sich daraus, dass für die Verwirklichung eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich sei, der bei der Bf. beim festgestellten Sachverhalt vorgelegen sei. Für die Verwirklichung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG sei zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der bei der Bf. beim festgestellten Sachverhalt ebenfalls vorgelegen sei.

Die Bf. habe aufgrund des festgestellten Sachverhaltes sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu Punkt 1. sowie die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu Punkt 2. zu verantworten.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den bisher ordentlichen Lebenswandel, die vollständige Schadensgutmachung, das Geständnis zur objektiven Tatseite, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Bf. vom 20. Dezember 2013. Die Bf. sei Miteigentümerin einer Reihe von Grundstücken und Gebäuden. Die Miteigentumsgemeinschaft nutze die Grundstücke und Gebäude unternehmerisch durch Vermietung. Seit dem Ableben von Herrn H.B. sei die Bf., als 50 %-ige Eigentümerin der Liegenschaften, für alle betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Agenden der Miteigentumsgemeinschaft alleine zuständig. Die übrigen 50 %-igen Miteigentumsanteile

an den Liegenschaften werden vom eingesetzten Verlassenschaftskurator bis zur rechtskräftigen Einantwortung gehalten, testamentarische Erbin sei die Bf..

Die Miteigentumsgemeinschaft vermietete Gebäude und Grundstücke an die GmbH. Die aus den Liegenschaftsanteilen der Bf. zufließenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien in Erklärungen der Einkünfte bei den jeweiligen Lagefinanzämtern unter insgesamt 18 verschiedenen Steuernummern erklärt und festgestellt worden. Lediglich umsatzsteuerlich seien sämtliche Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge gesammelt erfasst, berechnet und unter der Steuernummer St erklärt und veranlagt worden.

Bereits Ende 2008 seien seitens Herrn H.B. und der Bf. eine Erhöhung des Mietzinses besprochen und vereinbart worden. Nach dem Ableben von Herrn H.B. im Jänner 2009 sei der Mietzins schließlich entsprechend dieser Vereinbarung seitens der Miteigentumsgemeinschaft erhöht worden. Kurz danach sei es zu Diskussionen zwischen der Miteigentumsgemeinschaft und der GmbH zur Angemessenheit der vorgeschriebenen Mieten gekommen. In weiterer Folge seien sowohl von der GmbH als auch von der Bf. Gutachten zur Angemessenheit der Mieten eingeholt worden, welche zu unterschiedlichen Ergebnissen gekommen und wiederum von der jeweils anderen Partei angezweifelt worden seien.

Während dieser Zeit und bis einschließlich November 2010 seien die (erhöhten) Mietzinsforderungen von der Bestandsnehmerin, der GmbH, weiterhin vollständig und zeitgerecht beglichen und von der Miteigentumsgemeinschaft der Umsatzsteuer unterworfen worden.

Am 30.11.2010 habe der Anwalt der Bf. ein Schreiben des Anwaltes der GmbH, in dem unter Bezugnahme auf das Gutachten von Herrn Ing. H. folgendes ausgeführt worden sei, erhalten:

- Die per Februar 2009 erhöhten Mieten seien nicht angemessen.
- Die GmbH werde daher künftig (ab Dezember 2010) nur mehr die im Gutachten von Herrn Ing. H. als angemessen festgestellten Mieten, zuzüglich eines "Sicherheitszuschlages", welcher unpräjudiziert geleistet werde, bezahlen.
- Die Differenz zwischen den seit Februar 2009 bereits bezahlten überhöhten Mieten und den angemessenen Mieten würden zurückgefördert.

In diesem Zusammenhang werde die Aufrechnung des Rückforderungsanspruches gegen die laufenden Mietzinszahlungen erklärt (d.h. angekündigt, dass die laufenden Mietzahlungen entsprechend gekürzt werden). Im Ergebnis werde daher ab Dezember 2010 nur mehr der "Sicherheitszuschlag" bezahlt, solange bis die Aufrechnung der Rückforderung aus den Überzahlungen vollständig erfolgt sei.

Diese Vorgangsweise sei von der GmbH ganz offensichtlich deshalb gewählt worden, um das Vorliegen eines außerordentlichen Kündigungsgrundes wegen Mietrückständen zu vermeiden, d.h., die GmbH sei davon ausgegangen, dass sie mit dieser Vorgangsweise

sicherstellen könne, alle geschuldeten Mieten zeitgerecht zu begleichen. In weiterer Folge sei von der GmbH, wie im Anwaltsbrief angekündigt, vorgegangen worden.

Die Bf. habe aufgrund dieses Anwaltsschreibens davon ausgehen müssen, dass die GmbH die Höhe der vorgeschriebenen Miete nicht anerkennen und auch nicht bezahlen würde. Um ihren Rechtsstandpunkt zu wahren, habe die Bf. aber weiterhin die höheren Mieten vorgeschrieben. Die GmbH habe hingegen nur die Zahlungen laut dem Anwaltsschreiben geleistet. Entsprechende Rechtsstreitigkeiten seien gerichtsanhangig. Bis heute habe die Bf. noch kein Verfahren für sich entscheiden können, sondern vielmehr bereits einzelne Verfahren verloren. Die Bf. habe bis heute nicht mehr erhalten, als die GmbH im Sinne des Anwaltsschreibens als angemessene Miete zu zahlen gewillt gewesen sei. Es sei auch mittelfristig nicht damit zu rechnen, dass die Bf. ihren Rechtsstandpunkt werde durchsetzen können.

§ 17 Abs. 3 iVm Abs. 2 UStG normiere, dass die Umsatzsteuer aus einer Tätigkeit, deren Gesamtumsatz EUR 110.000,-- pro Jahr übersteige, nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) zu berechnen sei. Die Miteigentumsgemeinschaft unterliege daher der Sollbesteuerung. Seitens der Miteigentümergemeinschaft seien ab Dezember 2010 nicht die vorgeschriebenen Beträge, sondern (nur) die von der GmbH, laut dem Anwaltsbrief als "angemessen" qualifizierten und somit auch bezahlten Beträge der Umsatzsteuer unterworfen worden. Hinsichtlich der aufgrund der Aufrechnungserklärung vorgenommenen Abzüge (Reduktion der bereits in der Vergangenheit bezahlten Mieten) sei die bereits abgeführte Umsatzsteuer seitens der Miteigentumsgemeinschaft wieder korrigiert worden. Im Ergebnis sei also jener Betrag der Umsatzsteuer unterworfen worden, der seitens der Bestandsnehmerin (GmbH) tatsächlich bezahlt worden sei.

Diese Vorgangsweise sei, wie auch im Verfahren ausgeführt worden sei, aus Sicht der Bf. auch korrekt:

Die GmbH sei mit Zahlungen nicht "säumig" im engeren Sinn, sondern habe zeitgerecht das bezahlt, was sie als angemessen anerkannt habe. Die vereinbarten Entgelte haben daher im vorliegenden Fall den vereinbarten Entgelten entsprochen: Wie die Bf. bereits in der Stellungnahme vom 2. Juli 2013 festgehalten habe, setze eine "Vereinbarung" im Sinne des § 17 Abs. 3 iVm Abs. 2 UStG eine zweiseitige übereinstimmende Willenserklärung und sohin eine Einigung der Parteien voraus. Im konkreten Fall hingegen habe die Bestandsnehmerin der Mieterhöhung nicht zugestimmt, sodass ein Konsens gerade nicht bejaht werden könne. Dies zeige sich überdeutlich an dem oben zitierten Anwaltsschreiben und an dem in den anhängigen Rechtsstreitigkeiten geltend gemachten Vorbringen der beklagten Bestandsnehmerin. Aus diesen ergebe sich, dass gerade kein Einvernehmen betreffend die Mieterhöhung bestehe, und der vertraglich geschuldete - und damit vereinbarte Mietzins - nicht den von der Bf. geforderten Beträgen entspreche. Auch dem Rechtsverständnis der Bf. entspreche es, dass als "vereinbart" nur das gelte, was von allen Parteien – im konkreten Fall von der Bf. und der GmbH - akzeptiert und von einem übereinstimmenden Parteiwillen getragen sei. Somit können vorerst nur die von der GmbH anerkannten Mieten der Umsatzsteuer unterliegen. Sollte sich in einem

späteren Gerichtsverfahren herausstellen, dass der Miteigentumsgemeinschaft höhere als die von der GmbH anerkannten Mieten zustehen, so komme es in dem Zeitpunkt zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Die Aufrechnung mit den Rückforderungsansprüchen aus den bereits bezahlten Mieten führe zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage nach § 16 UStG. Eine Reduktion der Bemessungsgrundlage liege vor, wenn sich nachträglich eine Änderung (Reduktion) des Entgelts ergibt. Dies sei im vorliegenden Fall gegeben, zumal sich nachträglich herausgestellt habe, dass hinsichtlich der Mieterhöhungen kein übereinstimmender Parteiwille vorhanden gewesen sei. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass die Bf. bzw. die Miteigentümergemeinschaft von der GmbH weiterhin die höheren Mieten fordere. In Fällen, in welchen der Leistungsempfänger substantiiert Bestehen und Höhe des Entgelts bestreite, könne nämlich eine Berichtigung der Umsatzsteuer vorgenommen werden. Denn wenn der Leistungsempfänger das Bestehen der Forderung ganz oder teilweise bestreite und damit erkläre, dass er die Forderung (ganz oder teilweise) nicht bezahlen werde, entfalle auch seine Berechtigung zum Vorsteuerabzug; somit sei auch die Umsatzsteuerschuld des Leistenden zu korrigieren (siehe dazu BFH 22.4.2004, V R 72/03) und damit Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmertkette gewahrt.

Indem die Miteigentümergemeinschaft Umsatzsteuer nur auf die von der Mieterin als angemessen anerkannten Mieten abgeführt und hinsichtlich der Aufrechnungsbeträge eine Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer vorgenommen habe, habe sie daher die Vorgaben des Umsatzsteuerrechts vollständig erfüllt.

Im Zuge der mit Bericht vom 12. Oktober 2012 abgeschlossenen Außenprüfung sei diese Thematik behandelt und erörtert worden. Die Rechtsansicht, dass nur die von der GmbH anerkannten Mieten der Umsatzsteuer unterliegen, sei mit dem für die Außenprüfung zuständigen Prüfer abgesprochen und von diesem auch bestätigt und anerkannt worden. Strittig sei im Zuge der Prüfung lediglich, ob auch die Aufrechnung mit den Rückforderungsansprüchen aus bereits bezahlten Mieten umsatzsteuerlich zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage führen. Von der Betriebsprüfung sei insoweit eine Nachversteuerung vorgeschlagen worden. Die Bf. teile diese Auffassung nicht, sondern habe die Auffassung vertreten, dass die vorgenommene Vorgangsweise korrekt gewesen sei. Die Bf. habe die Festsetzung aber im Sinne der Verfahrensbeschleunigung trotzdem akzeptiert, da es sich letztlich nur um eine zeitliche Verschiebung der Umsatzsteuerschuld handle. Aus demselben Grund sei auch kein Rechtsmittel gegen die von Herrn ADir A in Abstimmung mit der Bf. getroffenen Feststellungen erhoben worden. Diese Vorgangsweise sei eingehend mit dem Prüfer besprochen, vereinbart, sowie festgehalten worden. Dementsprechend sei die Betriebsprüfung mit Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12. Oktober 2012 beendet worden.

Allein dadurch, dass die Betriebsprüfung der Rechtsansicht der Bf., wonach nur die anerkannten Mieten der Umsatzsteuer unterliegen, zugestimmt habe, sei die Vertretbarkeit dieser Rechtsansicht wohl außer Streit. Konsequenterweise müsse dies auch für die von der Miteigentümergemeinschaft vorgenommene Reduktion der Umsatzsteuer-

Bemessungsgrundlage für die Vergangenheit gelten, zumal sich hier durch das Anwaltsschreiben vom November 2010 herausgestellt habe, dass das Entgelt geringer als ursprünglich angenommen war bzw. die Mieterin substantiiert das Bestehen einer höheren Forderung bestreite. Dies entspreche der BFH Rechtsprechung und führe zur Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette.

Die Bf. sei immer davon überzeugt gewesen, dass die von ihr gewählte Vorgehensweise korrekt gewesen sei. Eine abweichende Rechtsmeinung der Behörde sei der Bf. im gegenständlichen Zeitraum nicht bekannt gewesen, weshalb sie auch keine Offenlegung ihrer Rechtsmeinung vorgenommen habe und vornehmen habe müssen. Der von der Betriebsprüfung vorgeschlagenen Lösung sei lediglich aus Gründen der Verfahrensbeschleunigung zugestimmt worden.

Nach herrschender Meinung sei eine Rechtsansicht allein dadurch "vertretbar", als sie Rechtsprechungsgegensätze zwischen den Höchstgerichten nach der einen oder der anderen Richtung löse auf Erlässen beruhe, mögen diese auch von der Judikatur abweichen oder sich auf Schrifttum und eine nicht unvernünftige Normenauslegung stütze, die mit vertretbaren Argumenten Erlassmeinungen und/oder höchstgerichtliche Entscheidungen ablehne.

Objektiv sei eine Rechtsansicht jedenfalls vertretbar, wenn diese nachvollziehbar sei, der Steuerpflichtige sich auf einschlägige Rechtsprechung berufen könne oder eine ernstzunehmende Diskussion in der Literatur geführt werde (vgl. Leitner, Das abgabenrechtliche Vertretbarkeitskalkül: Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums und abgabenrechtliche Offenlegungspflicht, ecolex 2003, 617 und auch Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht, Rz 331 ff). Auch gehe die herrschende Meinung davon aus, dass eine abweichende, aber im Rahmen einer "nicht unvernünftigen Normenauslegung bleibende Rechtsansicht" stets als vertretbar im Sinne des § 9 FinStrG anzusehen sei. Auch eine von der Verwaltungspraxis abweichende Rechtsansicht schaffe in dogmatischer Betrachtung kein sozial inadäquates Verhalten (vgl. Althuber/Muntean, Vertretbare Rechtsansichten, Rechtsirrtümer, Auslagerung von abgabenrechtlichen Pflichten im Anwendungsbereich des § 9 BAO, RdW 2911, 250). So hebe Leitner hervor, dass eine vertretbare Rechtsansicht "selbstverständlich im Widerspruch zur Auffassung der Finanzbehörde stehen kann", sie könne auch im Widerspruch zur herrschenden Lehre und Rechtsprechung stehen (vgl. Leitner, Das abgabenrechtliche Vertretbarkeitskalkül: Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums und abgabenrechtliche Offenlegungspflicht, ecolex 2003, 617).

Dass die von der Bf. vertretene umsatzsteuerliche Behandlung eine vertretbare Rechtsansicht darstellt, sei nicht zu bestreiten und sei sogar in der Begründung des berufungsgegenständlichen Erkenntnisses ausdrücklich bestätigt worden, in dem ausgeführt worden sei, dass "im Zweifel für die Beschuldigte [...] davon ausgegangen werden kann, dass sie hier eine vertretbare Rechtsansicht darlegt" (Erkenntnis vom 8.10.2013, SpS 242/13-V, Seite 3).

Aus diesen Gründen sei das Vorliegen der subjektiven Tatbestandsmerkmale einer vorsätzlichen oder fahrlässigen Abgabenverkürzung ausgeschlossen. Den Ausführungen in der Begründung des berufungsgegenständlichen Erkenntnisses sei zu entnehmen, dass der Bf. die nicht erfolgte Offenlegung der vertretenen Rechtsauffassung vorgeworfen werde und daraus das Erfüllen eines strafrechtlichen Tatbestandes abgeleitet werde.

Dies sei aber aus folgenden Gründen verfehlt:

Nach herrschender Lehre liege eine Verletzung der Offenlegungspflicht - und damit eine Erfüllung des objektiven Tatbestandes des § 33 FinStrG - bereits dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige eine von der Behördenpraxis und den Richtlinien zwar abweichende, aber vertretbare Ansicht habe und dies nicht offenlege (Toifl, Die vertretbare Rechtsansicht im Steuerstrafrecht, taxlex 2010, 208, vgl dazu auch Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht, Rz 810 ff). Weiters hebe die herrschende Meinung hervor, dass der Steuerpflichtige sogar eine von den Richtlinien und Erlässen abweichende Ansicht vertreten könne, ohne die Offenlegungspflicht des § 119 BAO zu verletzen (vgl. Achatz, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren, in Leitner/Zitta (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001), 21).

Umso mehr muss dies für eine vertretbare Rechtsmeinung gelten, für die es im Zeitpunkt der Einreichung der fraglichen Steuererklärung keine gegenteilige Behördenpraxis oder Richtlinienmeinung gibt.

Dass es im fraglichen Fall keine gegenteilige Behördenmeinung gegeben habe, stelle auch die Strafbehörde nicht in Frage. Diese meine vielmehr, es müsse unabhängig davon eine Offenlegung erfolgt seien.

Dies widerspreche aber der herrschenden Lehre und würde auch zu unsinnigen Ergebnissen führen, würde es doch dazu führen, dass jeder Abgabepflichtige "auf Verdacht" jeden Umstand und jede Rechtsauffassung, die in die Steuererklärung eingeflossen ist, offen legen müsse. Dies sei den Abgabepflichtigen nicht zumutbar und könne auch nicht verlangt werden.

Die Bf. beantragte das gegenständliche Erkenntnis aufzuheben. In eventu das Strafmaß zu reduzieren, da weder die richtige bzw vertretbare Rechtsansicht ausreichend berücksichtigt worden sei, noch der Tatsache, dass es jedenfalls nur zu einer Periodenverschiebung in Hinblick auf die abzuführende Umsatzsteuer kommen könne, Rechnung getragen worden sei.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung, da keine Offenlegung einer vertretbaren Rechtsansicht gleichzeitig mit den Erklärungen erfolgt sei. Die im Zuge des Spruchsenatsverfahrens vorgelegte Aufstellung über die Mieten sei dem Finanzamt nie zugekommen und reiche daher nicht aus.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG wurde auf Befragen bekannt gegeben, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen im Unternehmen der Bf. durch eine Mitarbeiterin

gemacht worden seien und die Steuerberatungskanzlei nicht in die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen involviert gewesen sei.

Nach Ansicht des Verteidigers sei immer nach vereinbarten Entgelten abgerechnet worden. Er sei der Meinung, dass auch immer vereinbarte Entgelte bezahlt worden seien, da es nicht zu einer die Meldung überstiegen habenden Vereinbarung gekommen sei, weil die Seite der GmbH die Mietvorschreibungen in der Höhe nie akzeptiert habe und mit zuvor zu hoch geleisteten Zahlungen aufgerechnet werden sollte.

Der steuerliche Vertreter sei über diese Abrechnungen im Zuge der Erstellung der Jahressteuererklärung 2010 in Kenntnis gesetzt worden und habe dies als richtig angesehen. Ich habe mit Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2010 die Bf. auch in dieser Rechtsansicht bestärkt und sei sehr von der anders lautenden Ansicht des Betriebsprüfers überrascht gewesen.

Der Verteidiger legte dazu einen Auszug aus dem BFH-Urteil vom 22.4.2004 VR72/03 vor und bekräftigte seine Rechtsansicht, dass als vereinbarte Miete die verringerte Miete anzusehen sei, weil die darüber hinausgehenden Beträge substantiiert bestritten worden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG sind die zum 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz anhängigen Rechtsmittel vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die offene Berufung ist daher durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu entscheiden.

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

Abs. 3 lit. a Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 49 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, daß der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

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.

Voraussetzung für einen Schuldspruch ist, dass die objektive und subjektive Tatseite eines Tatbestandes erfüllt ist.

Zur objektiven Tatseite ist zu bemerken, dass nach dem - die Bindung an rechtskräftige Abgabenbescheide verneinenden – Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 1977, B 102/75 , die Finanzstrafbehörde unter Beachtung der Bestimmungen des § 98 Abs. 3 FinStrG (freie Beweiswürdigung) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beurteilen habe, ob ein Sachverhalt erwiesen sei oder nicht.

Der objektive Tatbestand beruht auf den Feststellungen einer mit Bericht vom 18. September 2012 abgeschlossenen Außenprüfung bei der H.B. und Mitgesellschaft über den Zeitraum 2007 – 2010 sowie einer Nachschau über den Zeitraum 1/2011 bis 6/2012.

Unter Tz. 1.1. der Niederschrift des Prüfungsberichtes wird festgestellt, dass die H..B. und Mitgesellschaft österreichweit Gebäude an die GmbH vermietet. Umsatzsteuerlich wurden alle Erträge und Aufwendungen (USt und Vorsteuer) gesammelt erfasst, berechnet, erklärt und unter der Steuernummer St veranlagt. Da der Gesamtumsatz aus dieser Tätigkeit weitaus höher war als € 110.000,- p.a., war die Umsatzsteuer zwingend nach vereinbarten Entgelten zu berechnen.

Ab Februar 2009 wurden der Mieterin (GmbH) erhöhte Mieten vorgeschrieben, welche bis einschließlich November 2010 von der Mieterin auch bezahlt wurden. Aufgrund von Mietstreitigkeiten erfolgten ab Dezember 2010 mit einzelnen Ausnahmen nur mehr verminderte Mietzahlungen seitens der GmbH. Gleichzeitig wurden Forderungen gegenüber der Bf. geltend gemacht, die zu Aufrechnungen mit den Mietzahlungen führten. Die erhaltenen Zahlungen wurden eingebucht und in die Jahreserklärungen bzw. Voranmeldungen aufgenommen. In Rechnung gestellt wurden der Mieterin jedoch die erhöhten Mieten.

An Brutto-Mieten-Differenzen sind 2010: € 345.726,00; 2011: € 1.617.346,30 und 01-06/2012: € 717.062,78 festgestellt worden. Die Zahlen wurden gemeinsam mit dem Unternehmen abgestimmt und adaptiert.

Daraus ergeben sich laut Prüfungsbericht folgende bisher nicht erfasste Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen:

2010: € 288.105,00 (davon 20% USt = 57.621,00)

1-12/2011: € 1.347.788,58 (davon 20% USt = 269.557,72)

1-06/2012: € 597.552,32 (davon 20% USt = 119.540,46)

Gemäß § 17 Abs. 2 u 3 UStG haben Unternehmer, deren Gesamtumsatz aus Tätigkeiten, die nicht unter die §§ 21 und 22 EStG 1988 fallen, die Umsatzsteuer zwingend nach

vereinbarten Entgelten zu berechnen, wenn der Gesamtumsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Euro 110.000 überstiegen hat.

Zum objektiven Tatbestand ist demnach festzustellen, dass die eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2010 am 28. März 2012 zu einer zu niedrigen bescheidmäßigen Festsetzung geführt hat. Demnach liegt dazu eine vollendete Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2010 in der Höhe von Euro 57.621 (erklärter steuerbarer Umsatz Euro 4.228.611,15, lt Bp. 4.516.716,15) vor.

Weiters wurden in den Umsatzsteuervoranmeldungen für 1/2011 bis 6/2012 zu niedrige Zahllisten ausgewiesen und bei Fälligkeit der Vorauszahlungen auch zu niedrige Einzahlungen geleistet. Dem erklärten Umsatz für 1-12/2011 von Euro 228.113,70 steht ein nicht erfasster Umsatz von Euro 1.347.788,58 gegenüber, dem erklärten Umsatz 1-6/2012 von Euro 272.185,46 ein nicht erfasster von Euro 597.552,32.

Zum objektiven Tatbestand ist auf die Entscheidung des UFS zu RV/0260-S/03 vom 4.4.2006 zu verweisen:

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 3 Z. 1 UStG 1994 liegt nur vor, wenn die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Dies ist nur anzunehmen, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) nicht gerechnet werden kann und sie somit objektiv wertlos ist.

Die Bf. hatte demnach nach vereinbarten Entgelten die Umsatzsteuer bei Fälligkeit abzuführen. Die anteilige objektive Wertlosigkeit der offenen Forderungen hat der Prüfer nach deren Nachweis im Prüfungsverfahren ermittelt, insoweit wurde der Bf. mit Annahme des strafbestimmenden Wertbetrages basierend auf den Ergebnissen der Prüfung über die gesetzlichen Vorgaben hinaus durch die Finanzstrafbehörde entgegengekommen.

Zur Prüfung der subjektiven Tatseite ist festzustellen:

Dem Abgabepflichtigen muss im Übrigen subjektiv das Recht zugebilligt werden, eine Ansicht in seinen Steuererklärungen zu vertreten, ohne dass ihm dies als Verletzung der Offenlegungspflicht angelastet werden könnte. Dies darf aber nicht so verstanden werden, dass in den Erklärungen jegliche Art von unrichtigen Angaben gemacht werden darf, wenn sie offen ausgewiesen werden. Die Angaben müssen die Abgabenbehörde in die Lage versetzen, deren Richtigkeit anhand der Angaben in der Erklärung zu überprüfen. Es muss der volle und ganze Sachverhalt offengelegt werden und dann kann erst die abweichende Rechtsansicht vertreten werden (vgl. dazu mwN *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 175 (Stand Jänner 2014, rdb.at)).

Eine Rechtsansicht liegt vor, wenn einer Norm ein bestimmter Sinngehalt unterstellt wird. Vertretbar ist eine Rechtsansicht, deren Sinnverständnis die anzuwendende Norm korrekt erfasst und in eine bestimmte, nicht denkunmögliche Richtung interpretiert. Dazu ist eine sorgfältige Abwägung vorzunehmen. Eine vertretbare Rechtsauffassung kann auch in Widerspruch zur Auffassung der Abgabenbehörde stehen. Unvertretbar

ist die Rechtsansicht dann, wenn der Sinn der Norm durch die vertretene Ansicht ausgehöhlt wird. Unvertretbarkeit einer Rechtsansicht liegt schon begrifflich vor, wenn der Regelungsbereich der anzuwendenden Norm ausreichend bestimmt ist und für eine Interpretation darüber hinaus kein Raum besteht.

Offen legen bedeutet offenbaren der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen, deren Kenntnis für eine der Wahrheit entsprechende Abgabenerhebung erforderlich ist (VwGH 28. 10.1997, 97/14/012 1).

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Zunächst ist dazu fallbezogen festzustellen, dass im Verfahren vor dem BFG bekannt geworden ist, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen ohne Einbindung der Steuerberatungskanzlei im Rahmen des Geschäftsbetriebes der Bf. durch eine Mitarbeiterin erstellt wurden. Die Steuerberatungskanzlei hat sich erst im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2010 Ende März 2012 und damit bereits gegen Ende des verfahrensgegenständlichen Tatzeitraumes mit der Rechtsfrage der Versteuerung der vorgeschriebenen aber anteilig nicht an die Gesellschaft der Bf. bezahlten Mieten befasst.

Umsatzsteuervoranmeldungen werden auf amtlichen Formularen bzw. nach amtlichen Vorgaben über Finanzonline erstellt, daher beschränkt sich die Offenlegung im Standardfall auf die Eintragung von Zahlenmaterial in vorgegebener Zuordnungsmöglichkeit. Eine über die reine Bekanntgabe des abgefragten Zahlenmaterials hinausgehende Offenlegung der der Berechnung zu Grunde liegenden Parameter sowie einer allfällig anderslautenden Rechtsansicht eines Abgabepflichtigen müsste mit gesonderter Eingabe erfolgen, was verfahrensrechtlich nicht erfolgt ist.

Zu prüfen ist aber bei einer angelasteten Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, ob es die Bf. bei Abgabe der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Nichtentrichtung eines bedeutenden Anteiles der Umsatzsteuerzahllasten aus Umsatzsteuern von ihr in Rechnung gestellter Mieten ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass sie diese Zahlungsverpflichtung verletzt. Ein fahrlässiges Vorgehen, es unterlassen zu haben Erkundigungen einzuholen, steht im Voranmeldungszeitraum nicht unter Strafsanktion.

Dazu wurde wiederholt vorgebracht, dass die Bf. der Meinung gewesen sei, der anhängige Rechtsstreit mit substantierter Bestreitung ihrer Forderungen berechtige sie, diese Vereinbarung als nicht zustande gekommen anzusehen und die zu entrichtenden Zahllasten auf den vereinbarten Anteil zu verringern.

Vor dem Gespräch mit der steuerlichen Vertretung zur Erstellung der Jahreserklärungen für das Jahr 2010 kann somit nach der Beweislage nicht von vorsätzlicher Nichtentrichtung von Vorauszahlungen bei deren Fälligkeit ausgegangen werden.

Mit Einreichung von Jahreserklärungen ist auch je nach Rechtsform eines Unternehmens eine Bilanz, ein Jahresabschluss oder zumindest eine Einnahmen- Ausgabenrechnung zu erstellen.

Bei Erstattung unrichtiger Jahreserklärungen ist nach § 33 Abs. 1 FinStrG zunächst eine Prüfung vorzunehmen, ob auch eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt wurde, indem der Behörde entscheidungswesentliche Fakten nicht bekannt gegeben worden sind.

Die Offenlegungspflicht bei Erstattung der Umsatzsteuerjahreserklärung kann in einer Bilanz oder Einnahmen- Ausgabenrechnung durch Anfügung von das Zahlenwerk erklärenden Fließtextpassagen in einem ganz anderen Rahmen wahrgenommen werden, als es bei Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung standardmäßig der Fall ist.

Dennoch ist es auch diesbezüglich in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG dem Verteidiger gelungen, den Senat davon zu überzeugen, dass er ebenfalls der Rechtsansicht gewesen sei, dass die Bf. zu Recht nur die tatsächlich bezahlten Mieten in die Voranmeldungen aufgenommen habe und er keinen Grund für eine Offenlegung der eingeschlagenen Vorgangsweise im Rahmen der Bereitstellung aller Unterlagen für eine bescheidmäßige Festsetzung der Jahresumsatzsteuer 2010 gesehen habe.

In der Verhandlung wurde zur Untermauerung der Rechtsansicht ein Auszug aus dem BFH Urteil vom 22.4.2004, V R 72/03 mit der Aussage:

"Bestreitet der Leistungsempfänger substantiiert Bestehen und Höhe des vereinbarten Entgelts, kommt eine Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG 1999 in Betracht. Eine Forderung ist aber nicht schon dann uneinbringlich, wenn der Leistungsempfänger die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann."

vorgelegt. Der Verteidiger, ein befugter Parteienvertreter, hat demnach Ende März 2012 die Bf. in ihrer Vorgangsweise ausdrücklich bestärkt, daher kann ihr auch weder hinsichtlich der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer noch hinsichtlich der zeitlich nachfolgenden Nichtentrichtungen der Umsatzsteuervorauszahlungen finanzstrafrechtlich Verschulden zugerechnet werden.

Da somit die subjektive Tatseite der Bf. nicht gegeben war, war das Erkenntnis aufzuheben und das Verfahren nach §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

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.

Wien, am 14. Oktober 2014