

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Karl Kittinger , den Richter Dr. Josef Graf und die fachkundigen Laienrichter Mag. Ingrid Schöberl und Mag. Herbert Frantsits in den Finanzstrafsachen gegen

1) N.N. (vormals M.), Adresse1,

2) Fa. X-GmbH, Adresse2,

beide vertreten durch Mag. Thomas Pfaller, Rechtsanwalt, Neubaugasse 12-14/19, 1070 Wien,

wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)

über die Beschwerden

1) der Beschuldigten N.N. vom 26.4.2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 14.2.2017 , SpS ****, Strafnummer ***** ,

2) des belangten Verbandes Fa. X-GmbH, vom 11.09.2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 13.6.2017, SpS ***** , in der Sitzung am 10.10.2017 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers , welcher auch als Vertreter des belangten Verbandes fungierte, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin C.D. zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde der Beschuldigten N.N. wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das gegen N.N. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2014 in Höhe von € 62.081,95 beim Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde zur Strafnummer ***** anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

2) Der Beschwerde des belangten Verbandes Fa. X-GmbH wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das gegen den belangten Verband wegen des Verdachtes, die Fa. X-GmbH treffe gemäß § 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG die Verantwortung dafür, dass die Geschäftsführerin N.N. eine Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2014 in Höhe von € 62.081,95 begangen habe, beim Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde zur Strafnummer ***** anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

1) Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 14.02.2017 wurde die nunmehrige Beschwerdeführerin N.N. (in der Folge kurz Bf. genannt) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, sie habe im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich als Geschäftsführerin der Fa. X-GmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-12/2014 in Höhe von € 62.081,95 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über die Bf. deswegen einer Geldstrafe in der Höhe von € 13.200,00 sowie für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 33 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe sie die Kosten des Finanzstrafverfahrens einen Beitrag von € 500,00 zu ersetzen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, trotz ordnungsgemäß hinterlegter Ladung sei die Bf. nicht zur Verhandlung vor dem Spruchsenat erschienen, sodass in ihrer Abwesenheit nach § 126 FinStrG zu verhandeln und zu entscheiden gewesen sei. Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten werde nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

Die Bf. sei finanzbehördlich unbescholten und seit Juni 2012 Geschäftsführerin der Fa. X-GmbH (FN *****) mit den Geschäftsgegenstand An- und Verkäufe von Liegenschaften. Mit Beschluss des Landesgerichtes D. vom tt.mm.2016 sei das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Bf. verfüge derzeit über keinerlei Einkommen aus dieser Tätigkeit.

Entgegen der die Bf. diesbezüglich treffenden und ihr auch bekannten Verpflichtung habe sie es unterlassen, die Umsatzsteuervoranmeldungen für den im Spruch genannten Zeitraum iHv insgesamt € 62.081,95 abzugeben, womit die Umsatzsteuer für diesen Zeitraum nicht vorangemeldet gewesen sei, welchen Umstand sie nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Der Schaden sei zur Gänze gutgemacht.

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen sowie jene zu den Einkommensverhältnissen würden sich aus dem Strafakt, dem Veranlagungsakt bzw. den von der Amtsbeauftragten vorgelegten Unterlagen und dem E-Mail des Masseverwalters E.F. vom 19.1.2017 ergeben, der sich dabei auf Aussagen der Bf. bezogen habe.

Mit 30.9.2015 sei die Umsatzsteuererklärung für 2014 beim Finanzamt Baden Mödling eingebracht und mit 1.4.2016 der Umsatzsteuerbescheid erstellt worden. Der bereits rechtskräftige Bescheid weise eine Umsatzsteuernachzahlung von € 62.081,95 aus.

Die Bf. habe den Einleitungsbescheid behoben, jedoch keine schriftliche Stellungnahme abgegeben und sich auch nicht mündlich zu den Vorwürfen geäußert.

Aufgrund der eingebrachten Umsatzsteuererklärung 2014 habe sich zweifelsfrei ergeben, dass die Bf. als Geschäftsführerin der Fa. X-GmbH objektiv für die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für den im Spruch genannten Zeitraum und Höhe verantwortlich sei.

Diese Feststellungen hätten den Senat aber auch von der Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes zu überzeugen. Als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person sei bei der Bf. jedenfalls von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen und es lasse sich diesbezüglich auch die Wissentlichkeit ableiten.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen seien – überdies sei die Höhe während des gesamten Strafverfahrens nicht bekämpft worden.

Somit habe die Bf. aufgrund der getroffenen Feststellungen sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat als mildernd den bisher ordentlichen Lebenswandel, die vollständige Schadensgutmachung und die Selbstanzeige, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und es würden diese Strafzumessungserwägungen auch für die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zutreffen.

Die Kostenentscheidung gründe sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde der Bf. vom 26.04.2017, mit welcher dessen Aufhebung beantragt wird.

Als Beschwerdegründe werden fehlendes Parteiengehör und mangelhafte Beweiswürdigung bzw. Bescheidbegründung geltend gemacht.

Zum fehlenden Parteiengehör wird vorgebracht, der ausgewiesene Rechtsvertreter sei am Verhandlungstag um 10.10 Uhr, also bereits 15 Minuten vor dem ausgeschriebenen Verhandlungsbeginn am ausgeschriebenen Verhandlungsort gewesen und er habe auf den Aufruf zur Sache gewartet. Dieser sei jedoch bis 11.45 Uhr nicht erfolgt. Auch die für 10.05 Uhr ausgeschriebene Verhandlung habe zu diesem Zeitpunkt noch nicht begonnen gehabt. Es sei daher nicht klar gewesen, ob die an diesem Tag angesetzten

Verhandlungen überhaupt stattfinden würden. Diesbezüglich seien seitens der Behörde auch keine Auskünfte gegeben worden. Aufgrund anderer terminlicher Verpflichtungen seien dem Rechtsvertreter der Bf. ein weiteres Zuwarten weder möglich noch zumutbar gewesen.

Durch die Durchführung der Verhandlung zu einer anderen als der ausgeschriebenen Uhrzeit und die dadurch verursachte Abwesenheit der Bf. bzw. deren Rechtsvertreters habe die Behörde das Recht auf Parteiengehör verletzt.

Es wäre die Verpflichtung der Behörde gewesen, im Falle einer Verschiebung der Verhandlungstermine die Parteien/-vertreter entsprechend zu informieren.

Weiters sei auffallend, dass das nunmehr bekämpfte Erkenntnis am Arbeitsplatz der Bf., wo diese geringfügig beschäftigt sei, zugestellt worden sei.

Offensichtlich habe die Behörde das aufrechte Vollmachtsverhältnis zum ausgewiesenen Rechtsvertreter ignoriert, obwohl mit 25.01.2017 dieser Vollmacht gelegt habe. Die erstinstanzliche Behörde habe das Vollmachtsverhältnis zur Kenntnis genommen, zumal sie ja den ausgewiesenen Rechtsvertreter von der Verlegung der Tagsatzung auf den 14.02.2017 schriftlich informiert habe.

Im bekämpften Erkenntnis vermeine die Behörde, die Bf. sei unentschuldigt der Verhandlung ferngeblieben. Dabei habe die Behörde weiters die nachweislich zugestellte Mitteilung meines ausgewiesenen Rechtsvertreters vom 15.02.2017 ignoriert.

Zur eingewendeten mangelhaften Beweiswürdigung bzw. mangelhaften Bescheidebegründung wird ausgeführt, wie die Behörde rechtlich richtig ausführe, sei die Schuldform der Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Hinsichtlich der subjektiven Vorwerfbarkeit führe die Behörde in ihrer Begründung jedoch nur aus, dass bei der Bf. als erfahrener und im Wirtschaftsleben stehender Person jedenfalls von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen sei und sich diesbezüglich auch die Wissentlichkeit ableiten lasse.

Von der formalen Funktion der Bf. als Geschäftsführerin auf ihren konkreten Wissensstand zu schließen, sei jedoch unzulässig. Es lasse die Möglichkeit anderer Ursachen für die Nichtmeldung außer Acht. Die nicht im konkreten Sachverhalt begründete generelle Unterstellung der Wissentlichkeit für einen Geschäftsführer führe die oben ausgeführte strenge Anforderung an das Verschulden in der Form der Wissentlichkeit ad absurdum.

Konkrete Ausführungen zum Sachverhalt seien der Begründung jedoch nicht zu entnehmen, weshalb die Entscheidung für die Bf. nicht nachvollziehbar und daher mangelhaft sei.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 31.5.2017 wurde der Bf. in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vorgehalten, sie habe als verantwortliche Geschäftsführerin der Fa. X-GmbH mit den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen ca. die Hälfte (€ 61.460,47) der für das Jahr 2014 geschuldeten (und im Rahmen der Umsatzsteuererklärung offen gelegten) Umsatzsteuer 2014 (€ 123.542,42) gemeldet und Sie werde aufgefordert, die Gründe für die Abweichungen zwischen Umsatzsteuerzahllasten laut Buchhaltung und den monatlichen Zahllasten laut abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA's) für die Monate 01-12/2014 darzulegen.

Die Bf. antwortete durch ihre steuerliche Vertretung dahingehend, die Fa. X-GmbH habe an der Adresse Adresse2, einen Gebäudekomplex bestehend aus Wohnungen, Dachgeschosswohnungen und Reihenhäuser errichtet. Zu Beginn des Bauprojektes sei von der Geschäftsführung das Verhältnis zwischen den zu verkaufenden und vermietenden Einheiten mit 60% zu 40% angegeben worden. Während der laufenden Bauarbeiten, welche in den Jahren 2012-2014 durchgeführt worden seien, seien folglich die Vorsteuerbeträge aufgrund dieser vorläufigen Schätzung um 60% gekürzt worden, dh. von 60% der Ausgaben seien keine Vorsteuerbeträge beim Finanzamt geltend gemacht worden.

Diese Vorgehensweise sei dem Finanzamt im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau für 2012-2013, welche am 28.02.2014 von Fr. F.G. (Finanzamt Baden/Mödling) durchgeführt worden sei, offengelegt worden. Per Mail vom 19.5.2014 habe die Prüferin an die steuerliche Vertretung „YXY, A.H., die Entbehrlichkeit einer Niederschrift mangels Beanstandungen bestätigt (der Inhalt dieser Mail wurde in der Vorhaltsbeantwortung wiedergegeben).

Die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen und die Buchhaltung seien von Frau U.R., Y-GmbH, die Bilanz zum 31.12.2014 mit den Jahressteuererklärungen 2014 von Steuerberatungsgesellschaft, GF A.H., gemeinsam mit Y-GmbH erstellt worden.

Zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung für das Jahr 2014 hätte die Vorsteuerkürzung von 60% den tatsächlichen Gegebenheiten gemäß den erhaltenen Informationen der Geschäftsleitung der X-GmbH angepasst werden müssen. Die Reihenhäuser seien alle verkauft worden, sodass die Vorsteuerkürzung von 60% auf 100% erhöht hätte werden müssen. Die Wohnungen seien zu 80% verkauft und der Restbestand vermietet worden, sodass die Vorsteuerkürzung von 60% auf 80% erhöht hätte werden müssen. Von den Dachgeschosswohnungen seien 20% verkauft, sodass die Vorsteuerkürzung von 60% auf 20% zu reduzieren gewesen sei.

Die Umsatzsteuernachforderung bzw. die insgesamt erhöhte Vorsteuerkürzung für die Jahre 2012 bis 2014 in Höhe von € 62.081,95 sei im Rahmen der Jahressteuererklärung 2014 offengelegt worden. Die zuständige Finanzbehörde Baden Mödling habe aufgrund eines Ergänzungsersuchens eine Stellungnahme vom 24.3.2016 von der Fa. Y-GmbH zur Aufstellung der Baukosten 2012-2014 mit Angabe der

Vorsteuerbeträge und der Berechnung der Vorsteuerkürzungen sowie Buchungsjournal für 2014 erhalten.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 13.6.2017 wurde die Fa. X-GmbH (Bf2) in Abwesenheit für schuldig erkannt, es treffe sie als belangten Verband gemäß § 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG die Verantwortung dafür, dass die Geschäftsführerin N.N. vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-12/2014 in Höhe von € 62 081,95 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiermit das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Über die Bf2 wurde deswegen gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG i.V.m. § 28a Abs. 2 FinStrG eine Geldbuße in der Höhe von € 12.600,00 verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG sei sie außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,00 als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

Zur Begründung wird im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt, der Verband Fa. X-GmbH sei bislang unbescholten.

N.N. sei seit Juni 2012 Geschäftsführerin der Bf2. Das Unternehmen tätige An- und Verkäufe von Liegenschaften.

Über das Unternehmen sei mit Beschluss des Landesgerichtes D. am tt.mm.2016 Konkurs eröffnet worden. Die Gesellschaft sei infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst, jedoch noch nicht im Firmenbuch gelöscht worden.

Die Geschäftsführerin sei mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 14.2.2017 zu SpS **** verurteilt worden. Demnach sei N.N. schuldig, sie habe im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich als Geschäftsführerin der Fa. X-GmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-12/2014 in Höhe von € 62.081,95 bewirkt und habe dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

N.N. habe hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und über sie sei deswegen nach § 33 Abs. 5 FinStrG auf eine Geldstrafe in der Höhe von € 13.200,00 verhängt worden.

Der Schaden sei vollständig gutgemacht.

Trotz Übernahme des Einleitungsbescheides sei im Vorverfahren keine Stellungnahme abgegeben worden.

Mit 30.9.2015 sei die Umsatzsteuererklärung für 2014 beim Finanzamt Baden Mödling eingebracht und mit 1.4.2016 sei der Umsatzsteuerbescheid erstellt worden. Der bereits rechtskräftige Bescheid weise eine Umsatzsteuernachzahlung von € 62.081,95 aus. Da

nicht innerhalb der Monatsfrist ab Einlangen entrichtet worden sei, habe der konkludenten Selbstanzeige keine Strafbefreiung zuerkannt werden können.

Aufgrund der eingebrachten Umsatzsteuererklärung für 2014 ergebe sich zweifelsfrei, dass N.N. als Geschäftsführerin der Beschuldigten Fa. X-GmbH objektiv für die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für den im Spruch genannten Zeitraum und Höhe verantwortlich sei.

Diese Feststellungen vermögen den Spruchsenat aber auch von der Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes zu überzeugen. Als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person sei bei N.N. jedenfalls von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen und es lasse sich diesbezüglich auch die Wissentlichkeit ableiten.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen seien - überdies sei die Höhe während des gesamten Strafverfahrens nicht bekämpft worden.

Rechtlich ergebe sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mache sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss halte. Somit sei die Schuldform der Wissentlichkeit (dolus principalis) hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Gerade beim Tatbestand § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stelle die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Die Bf2 treffe gemäß § 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG die Verantwortung für das steuerunredliche Verhalten der N.N..

Bei der Strafbemessung werte der Senat als mildernd die Unbescholtenheit, die Selbstanzeige, die missliche wirtschaftliche Lage, den Milderungsgrund nach § 5 Abs. 2 Z. 6 VbVG und die vollständige Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Senat die verhängte Geldbuße schuld- und tatangemessen.

Die Kostenentscheidungen gründe sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates vom 13.6.2017 erhob der belangte Verband die frist- und formgerechte Beschwerde vom 11.9.2017, mit welcher die Aufhebung des Erkenntnisses beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, die Geschäftsführerin der Bf2 sei beschuldigt worden, vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21

UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-12/2014 in Höhe von € 62.081,95 bewirkt und dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten zu haben.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg zu SpS **** sei die Geschäftsführerin am 14.02.2017 deswegen für schuldig erkannt und bestraft worden. Gegen dieses Erkenntnis habe die Geschäftsführerin (Bf.) Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben, über welche noch nicht entschieden worden sei! Dennoch sei das nunmehr bekämpfte Erkenntnis gegen die Bf2 erlassen worden.

Gemäß § 3 Abs. 2 VbVG sei der Verband für Straftaten eines Entscheidungsträgers verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen habe.

Hiervon könne aber nur ausgegangen werden, wenn gegen den Entscheidungsträger ein rechtskräftiges (Straf-)Erkenntnis erlassen worden sei. Das sei im gegenständlichen Fall nicht geschehen.

Der Spruchsenat gehe in seiner Entscheidung dennoch davon aus, dass bereits eine rechtskräftige Verurteilung der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin vorliege und belaste sein Erkenntnis daher mit einem Mangel.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 7.11.2017 führte der Verteidiger ergänzend aus, dass die Bf. als Geschäftsführerin erst im Zuge der Bilanzbesprechung für das Jahr 2014 im September 2015 erfahren habe, dass die hier gegenständliche Umsatzsteuerschuld bei der Finanz ausständig sei. Diese Nachforderung habe jedoch aus Liquiditätsgründen nicht sofort entrichtet werden können. Die Bf. sei in der Folge bemüht gewesen, durch Veräußerung der Betriebsliegenschaften und durch Aufnahme eines Kredites bei der Hausbank die Verbindlichkeiten abzudecken, was auch nahezu gelungen sei. Lediglich die Finanzamtsverbindlichkeit habe nicht im Wege des Bankkredites finanziert werden können, weil die Hausbank die Zusage verweigert habe, weswegen in der Folge das Insolvenzverfahren zu beantragen gewesen sei. Die Bf. habe zum Fälligkeitstag der hier gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2014 keine Kenntnis von deren Bestehen gehabt, sodass sie auch keine finanzielle Vorsorge dafür treffen habe können. Ein Verkürzungsvorsatz werde insoweit in Abrede gestellt. Die hier in Rede stehende Umsatzsteuerschuld sei der Bf. bis September 2015 seitens der beauftragten Bilanzbuchhaltungskanzlei bzw. auch seitens der Steuerberatungskanzlei nicht mitgeteilt worden.

Die Bf. führte in der mündlichen Verhandlung auf Befragung zur Sache aus, die Errichtung der Wohnhausanlage Adresse2, habe sich von Ende 2011 bis in das Jahr 2015 gezogen, wobei ab dem Jahr 2013 schon laufend Verkäufe von Wohnungen bzw. Reihenhäuser stattgefunden hätten.

Vom Gesellschafter der GmbH sei das Projekt so berechnet worden, dass mit dem Verkauf von 60% der Immobilie die Gesamtkosten abgedeckt und der Rest vermietet werden sollte.

Die Bf. habe keine steuerliche Ausbildung (kaufmännische Lehre) und habe auch keine Kenntnisse im Bezug auf die umsatzsteuerliche Behandlung von Immobilienverkäufen bzw. Immobilienvermietung gehabt, weswegen sie eine Bilanzbuchhalterin bzw. eine Steuerberaterin beauftragt habe, die Buchhaltung, die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Bilanzen zu erstellen. Sie habe der Bilanzbuchhalterin monatlich die laufenden Belege und Kontoauszüge sowie auch Kaufverträge über Immobilienverkäufe und Immobilienmietverträge übermittelt.

Die Bf. könne keine Auskunft darüber geben, warum mit den laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2014 keine Vorsteuerkorrektur erfolgt sei. Diesbezüglich sei ihr die Unrichtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldungen auch nicht aufgefallen; dazu hätten ihr die notwendigen steuerlichen Kenntnisse gefehlt.

Die Zeugin U.R., Bilanzbuchhalterin, gab nach Entbindung von ihrer Verschwiegenheitspflicht zu Protokoll, für die Erstellung der Buchhaltung, der Lohnverrechnung, der Bilanzen und der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen im Zeitraum 2012 bis zur Insolvenz verantwortlich gewesen zu sein.

Sie sei laufend von Immobilienverkäufen bzw. -vermietungen informiert worden, indem ihr die betreffende Verträge übermittelt worden sei. Die monatliche Übermittlung der Belege sei pünktlich und zuverlässig erfolgt.

Aus Sicht der Zeugin wäre eine laufende Korrektur der Vorsteuer während des Jahres 2014 im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen nahezu unmöglich gewesen, weil monatlich die Gesamtentwicklung zu berücksichtigen, was mit einem unverhältnismäßigen Zeitaufwand verbunden gewesen wäre. Sie selbst habe keinen monatlichen Berichtigungsbedarf betreffend die geltend gemachten Vorsteuern gesehen und habe einen solchen folglich auch der Bf. nicht mitgeteilt. Es sei durchaus üblich, dass eine Vorsteuerkorrektur erst im Zuge der Jahressteuererklärung erfolge. Diese Vorgangsweise sei Rahmen einer Umsatzsteuernachschau Mitte des Jahres 2014 durch die Prüferin des Finanzamtes so anerkannt worden und die habe sich deswegen auch in ihrer Vorgangsweise bestärkt befühlt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 lautet:

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG sind für von der Finanzstrafbehörde zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden die §§ 2, 3, 4 Abs. 1, 5, 10, 11 und 12 Abs. 2 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes sinngemäß anzuwenden. Die Verbandsgeldbuße ist nach der für das Finanzvergehen, für das der Verband verantwortlich ist, angedrohte Geldstrafe zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen dieses Abschnittes, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.

Gemäß § 3 Abs. 1 VbVG (Verbandsverantwortlichkeitsgesetz) ist ein Verband unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 für eine Straftat verantwortlich, wenn

- 1. die Tat zu seinen Gunsten begangen worden ist oder*
- 2. durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen.*

§ 3 Abs. 2 VbVG: Für Straftaten eines Entscheidungsträgers ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.

Feststellungen zu objektiven Tatseite:

Die Fa. X-GmbH, deren Alleingeschäftsführerin die Bf. im Zeitraum 21.6.2012 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am tt.mm.2016 war, hat in den Jahren 2012-2014 an der Adresse Adresse2, einen Gebäudekomplex bestehend aus Wohnungen, Dachgeschosswohnungen und Reihenhäuser errichtet. Zu Beginn des Bauprojektes wurde seitens der Bf. als Geschäftsführerin gegenüber der steuerlichen Vertretung das Verhältnis zwischen den zu verkaufenden und zu vermietenden Einheiten mit 60% zu 40% angegeben. Demgemäß wurden während der laufenden Bauarbeiten die Vorsteuerbeträge aus den Errichtungskosten zu 40% geltend gemacht, von 60% der Ausgaben – soweit ein unecht umsatzsteuerfreier Verkauf beabsichtigt war – wurde keine Vorsteuerbeträge abgezogen.

Bei Bilanzerstellung und Erstellung der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2014 wurde von der steuerlichen Vertretung die bisherige Vorsteuerkürzung von 60% den

tatsächlichen Gegebenheiten - gemäß den von der Geschäftsleitung der Fa. X-GmbH erhaltenen Informationen - angepasst.

Da alle Reihenhäuser verkauft wurden, war die Vorsteuer (bisher zu 40% geltend gemacht) insoweit zur Gänze gemäß § 12 Abs. 11 UStG zu berichtigen.

Die Wohnungen waren Ende 2014 zu 80% verkauft und der Restbestand wurde vermietet worden, sodass insoweit eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG in Höhe von weiteren 20% (Vorsteuerkürzung von 60% auf 80%) durchgeführt wurde.

Von den Dachgeschosswohnungen wurden 20% verkauft, sodass insoweit zugunsten der GmbH eine Vorsteuerberichtigung von anteilig 40% vorzunehmen war.

Insgesamt ergaben die Vorsteuerkorrekturen eine Umsatzsteuernachforderung von € 62.081,95, die im Rahmen der am 30.9.2015 beim Finanzamt abgegebenen Umsatzsteuererklärung 2014 erstmals offen gelegt wurde. Eine strafbefreiende Selbstanzeige zugunsten der Bf. und der Bf2 liegt nicht vor (keine Täterbenennung iSd § 29 Abs. 5 FinStrG und auch keine Entrichtung iSd § 29 Abs. 2 FinStrG) und wurde auch nicht eingewendet.

Es stellt sich somit zunächst in objektiver Hinsicht die Frage, ob die Bf. als verantwortliche Geschäftsführerin der Fa. X-GmbH (Bf2) eine Verpflichtung traf, die hier in Rede stehenden Vorsteuerkorrekturen gemäß § 12 Abs. 11 UStG bereits im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen 1-12/2014 vorzunehmen, in ihrem Verantwortungsbereich daher unrichtige, dem § 21 UStG nicht entsprechende Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden? Nicht zu untersuchen war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, da nicht Gegenstand des Verfahrens, ob in den Jahren 2012 und 2013 der (anteilige) Vorsteuerabzug (40%) aus den Errichtungskosten zu Recht geltend gemacht wurde, ob also in diesen Jahren mit ziemlicher Sicherheit feststand (durch Mietverträge bzw. bindende Vereinbarungen oder aus sonstige, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstände), dass das Gebäude insoweit steuerpflichtig vermietet werden wird.

Gemäß dem letzten Satz des § 12 Abs. 11 UStG ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Verhältnisse für den Vorsteuerabzug eingetreten sind. Eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG, welche in der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2014 vorzunehmen gewesen wäre, kann im gegenständlichen Fall nicht vorliegen, weil diese Bestimmung auf einen unecht steuerfreien Verkauf (bzw. an die unecht steuerfreie Vermietung) von unbeweglichen, bereits in Nutzung genommen, Anlagevermögen abstellt.

Laut Umsatzsteuerkommentar Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, Rz.: 437, wird die Frage, in welcher Umsatzsteuervoranmeldung die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG zu erfassen ist, vom Gesetz nur ungenügend beantwortet. Ohne dies näher zu begründen wird in diesem Kommentar die Meinung vertreten, dass die Aufnahme in die Umsatzsteuervoranmeldung des Kalendermonats, in dem die Änderung eingetreten ist, richtig wäre. Dieser Meinung schließt sich das

Bundesfinanzgericht an. Aus dem Charakter der Umsatzsteuer als (hier monatliche) Selbstbemessungsabgabe erschließt sich, dass die gesamte Jahreszahllast bereits im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen zu erklären ist.

Festzustellen ist zunächst, dass für die Monate 1-12/2014 zeitgerechte (aber teilweise unrichtige) Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden. Die Bf. hätte daher mit der Umsatzsteuervoranmeldung des Monats/der Monate des Jahres 2014, in denen jeweils ein unecht steuerfreier Verkauf (§ 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG) von Reihenhäusern und Wohnungen, die ursprünglich zum Zwecke der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung vorgesehen waren, stattgefunden hat, eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 11 UStG durchführen müssen. Indem sie dies unterlassen hat, hat sie als verantwortliche Geschäftsführerin ihre Verpflichtung zur Abgabe von richtigen, dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen 1-12/2014, verletzt und auch die geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlungen nicht in voller Höhe bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen entrichtet und somit verkürzt.

Die objektive Tatseite der vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, wurde daher, wenngleich ohne nähere Begründung, im angefochtenen Erkenntnis zu Recht angenommen.

Feststellungen zur subjektiven Tatseite:

Zur subjektiven Tatseite wird unwiderlegt vorgebracht, dass die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen und die Buchhaltung von Frau U.R., Y-GmbH, die Bilanz zum 31.12.2014 mit den Jahressteuererklärungen 2014 von Steuerberatungsgesellschaft, GF A.H., gemeinsam mit Y-GmbH erstellt wurden.

Die Vorgehensweise hinsichtlich der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges von 40% der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer aus den Errichtungskosten der Wohnhausanlage Adresse2 (für den Teil der Liegenschaft, der für die umsatzsteuerpflichtige Vermietung für Wohnzwecke vorgesehen war), blieb von einer namentlich genannten Prüferin des Finanzamt im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau für 2012-2013 vom 28.02.2014 unbeanstandet.

Die Bf. hat sich für die Erfüllung ihrer steuerlichen Verpflichtungen in Bezug auf die Erstellung und Abgabe der hier in Rede stehenden Umsatzsteuervoranmeldungen 1-12/2014 einer Bilanzbuchhalterin bedient und es stellt sich für die Beurteilung der subjektiven Tatseite die Frage, ob in subjektiver Hinsicht der Tatbestand der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. in eventu der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG verwirklicht wurde.

Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, welche vom Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis der Bestrafung zugrunde gelegt wurde, ist die Schuldform der Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Der für die Verwirklichung des Tatbildes des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erforderliche Vorsatz muss sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur auf die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termins für die Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben richten. Ob den Steuerpflichtigen an der Unterlassung der in der genannten Bestimmung als strafbefreiend normierten Meldung der geschuldeten Beträge an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist irrelevant (VwGH 15.06.2005, 2002/13/0048).

Wer als Unternehmer tätig wird, hat die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (vgl. insbesondere die §§ 119 bis 142 BAO) zu beachten. Will der Abgabepflichtige diese Aufgaben nicht selbst wahrnehmen, kann er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen. Dies befreit ihn jedoch nicht von jedweder finanzstrafrechtlicher Verantwortung. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist der Abgabepflichtige angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen (vgl. VwGH 29.9.1993, 89/13/0051). Die Kenntnis, dass einer mit einer bestimmten Aufgabe betrauten Person in der Vergangenheit schon einmal Fehler unterlaufen sind, kann unter Umständen zu einer schuldhaften Verletzung der Überwachungspflicht führen (VwGH 28.01.2005, 2002/15/0154; VwGH 18.10.1988, 86/14/0142).

Nach den dargestellten Verfahrensergebnissen und der Beweislage gibt es keine gesicherten Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. für die Monate 1-12/2014 vorsätzlich unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, in denen sie die Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 11 UStG aufgrund des unecht steuerfreien Verkaufes (§ 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG) der ursprünglich für die steuerpflichtige Vermietung vorgesehenen Liegenschaftsteile unterlassen hätte. Vielmehr hat die in steuerlichen Belangen ungeschulte Bf. mit der Erstellung der Buchhaltung und für die Abgabe der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen eine qualifizierte Erfüllungsgehilfin in der Person einer Bilanzbuchhalterin beauftragt.

Es gibt weiters keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. vorsätzlich eine unqualifizierte Erfüllungsgehilfin ausgewählt hätte. Auch gibt es keine Beweisergebnisse, die auf ein eventuelles Überwachungsverschulden der Bf. hindeuten würden. Im Gegenteil konnte die Bf. aufgrund der im ersten Halbjahr 2014 stattgefundenen Umsatzsteuernachschau für 2012/2013, welche ohne Feststellungen und Abweichung von den offen gelegten Besteuerungsgrundlagen abgeschlossen wurde, in ihrem Vertrauen auf die richtige Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch die beauftragte Bilanzbuchhaltungskanzlei bestärkt sein.

Daraus erschließt sich, dass auch ein Nachweis, die Bf. hätte vorsätzlich Umsatzsteuervorauszahlungen nicht spätestens bis zum Fälligkeitstag bzw. nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit (im Hinblick auf das eventuelle Vorliegen einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG) entrichtet, nicht erbracht werden kann.

Da somit eine vorsätzliche Handlungsweise der Bf. nicht als erwiesen angenommen werden kann, liegt weder von einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG noch eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG vor.

Der Beschwerde der Bf. war daher Folge zu geben, das angefochten Erkenntnis des Spruchsenates aufzuheben und mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136,157 FinStrG vorzugehen.

Gemäß § 3 VbVG kann eine Verantwortlichkeit des belangten Verbandes Fa. X-GmbH nur bei rechtswidriger und schuldhafter Tatbegehung der Entscheidungsträgerin gegeben sein. Aufgrund der Einstellung des gegen die Geschäftsführerin und Entscheidungsträgerin des belangten Verbandes geführten Finanzstrafverfahrens war somit auch zwingend mit Verfahrenseinstellung zugunsten der Fa. X-GmbH vorzugehen.

Zur Unzulässigkeit einer ordentlichen 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.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte auch die Klärungen von Sachverhaltsfragen und die Beurteilung der subjektiven Tatseite der Bf. im Einzelfall und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 7. November 2017