



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0100-W/04

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 1 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 3. Juli 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1 als Organ des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 14. Juni 2004, SpS, nach der am 18. Jänner 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis in seinem Schulterspruch zu Punkt b) und im Strafausspruch aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst erkannt:

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das Finanzstrafverfahren gegen den Berufungswerber (Bw.) wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Kapitalertragsteuer Jänner bis Dezember 2001 in Höhe von S 234.449,00 [Schulterspruch Punkt b) des angefochtenen Erkenntnisses] eingestellt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Geldstrafe für den weiterhin aufrecht bleibenden Schulterspruch zu Punkt a) des angefochtenen Erkenntnisses mit € 10.000,00 und die gemäß

§ 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 25 Tagen neu bemessen.

Der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses bleibt unverändert.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 14. Juni 2004, SpS, wurde der Bw. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er als der für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Fa.E. verantwortliche Geschäftsführer vorsätzlich,

a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2001 in Höhe von S 453.347,00 durch Minderentrichtung bewirkt, wobei er den Eintritt der Verkürzungen nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe; unter weiters

b) eine in unterbliebener Entrichtung gelegene Verkürzung der selbst berechneten Kapitalertragsteuer für verdeckte Gewinnausschüttungen bewirkt habe, in dem er ihre Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr unterlassen habe und zwar für Jänner bis Dezember 2001 in Höhe von S 234.449,00.

Über den Bw. wurde deswegen gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG, eine Geldstrafe in Höhe von €20.000,00 und gemäß § 20 FinStrG eine an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 50 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit €363,00 bestimmt.

Hingegen wurde das Finanzstrafverfahren bezüglich der Zeiträume Jänner bis Juni 2002 wegen des Verdachtes der Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sowie § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. am 18. Jänner 2001 die im Firmenbuch eingetragene Fa.E., an der er sämtliche Geschäftsanteile gehalten habe und deren Geschäftsführer er auch gewesen sei, gegründet habe. Diese Funktion habe er bis zum 3. Juli 2002 ausgeübt.

Nach Abweisung eines Antrages auf Konkurseröffnung befindet sich die Gesellschaft derzeit in Liquidation, wobei anzumerken sei, dass der im Firmenbuch eingetragene Liquidator, ein ukrainischer Staatsbürger, im Februar 2003 nach der vorliegenden Meldeauskunft aus Österreich abgeschoben worden sei.

Im April 2001 sei durch einen Wirtschaftstreuhänder die Anmeldung der steuerlichen Erfassung erfolgt.

Im Zeitraum 11. Juni bis 24. September 2003 sei die Gesellschaft einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen worden. Zu diesem Zeitpunkt habe weder ein Firmensitz noch ein Ort der Geschäftsleitung vorgefunden werden können.

Erhebungen der Betriebsprüfung hätten das Vorliegen einer Buchhaltung für Jänner 2001 bis Juni 2002 mit dazugehörender Belegsammlung ergeben. Auch sei eine Saldenliste zum 30. Juni 2002 vorgelegen. Vom Nachgesellschafter des Bw. sei dazu erklärt worden, dass diese Belegsammlung nicht vollständig sein könne, da einigen Materialeinkäufen kein entsprechender Umsatz zugeordnet werden könne. Auch aufgrund des vorliegenden Schriftverkehrs müssten Zahlungen an den Bw. bzw. an die Gesellschaft erfolgt sein, die in den Büchern keinen Niederschlag gefunden hätten (Textziffer 16 des Betriebsprüfungsberichtes).

Es hätten die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer gemäß § 184 BAO unter Berücksichtigung der vorhandenen Unterlagen für 2001 mit S 2.500.000,00 und für 2002 mit einem Umsatz von € 70.000,00 gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt werden müssen.

Die Umsätze des Jahres 2001 seien durch die Betriebsprüfung den beiden verantwortlichen Geschäftsführern jeweils zur Hälfte zugerechnet worden.

Das steuerpflichtige Einkommen der Gesellschaft sei gemäß § 184 BAO mit 0,00 geschätzt worden.

Seitens der Betriebsprüfung seien die Zuschätzungen unter Berücksichtigung eines gleichfalls geschätzten zusätzlichen Aufwandes von 10 % des im Prüfungsverfahren ermittelten Nettoumsatzes als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen und (zuzüglich der Umsatzsteuernachforderung) der Kapitalertragsteuer unterzogen worden.

Die Zurechnung des Jahres 2001 sei zur Gänze, die Zurechnung für 2002 zur Hälfte an den Bw. erfolgt.

Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung stehe sohin fest, dass vom Bw. in den im Schuldspruch angeführten Zeiträumen die Hinterziehung der genannten Abgaben vorsätzlich bewirkt worden sei und dass er dies im Hinblick auf die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Der festgestellte Sachverhalt gründe sich auf die eingangs angeführten Beweismittel und nachstehende Beweiswürdigung:

Im nach Abschluss der Prüfung eingeleiteten Finanzstrafverfahren habe der Bw. bei seiner Vernehmung vom 4. März 2004 zu Protokoll gegeben, dass er derzeit Notstandshilfebezieher sei. Er habe einmal gehört, dass es eine Fa.E. gebe. Richtig sei, dass er als Geschäftsführer bis 16. Juli 2002 im Firmenbuch eingetragen gewesen sei. Bis zu diesem Zeitpunkt sei er auch verantwortlich gewesen.

In der mündlichen Verhandlung habe sich der Bw. nicht schuldig bekannt und im Wesentlichen ausgeführt, dass er seiner Zahlungsverpflichtung als Geschäftsführer der Fa.E. immer nachgekommen sei und er könne sich daher das Zustandekommen des Zahlenmaterials im Betriebsprüfungsbericht nicht erklären. Es sei richtig, dass er insbesondere im Jahr 2001 nur die ausgewiesenen geringfügigen Umsätze gehabt habe, die aus den angemeldeten Vorsteuern zu errechnenden Ausgaben habe er aus den Einnahmen für die Baustelle Diemgasse finanziert.

Diese Angaben ließen sich nicht nur mit seinem eigenen im Vorverfahren schwer in Einklang bringen – wenn er lediglich "einmal gehört" haben wolle, dass es eine Fa.E. gebe, wie wolle er dann zum derart detaillierten Wissen über deren Umsätze kommen? - diese Angaben würden auch den Angaben des Betriebsprüfers Zeugen Z. und der kaufmännischen Logik widersprechen. Insbesonders würden die in Textziffer 16 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellten Umstände zeigen, und hier wiederum die Materialeinkäufe ohne entsprechende Umsätze, sowie die angemeldeten Vorsteuern, das insbesondere im Jahr 2001 sehr wohl bedeutsame Umsätze in der Fa.E. getätigt worden seien, aus denen sich denklogisch die von der Betriebsprüfung aufgrund der Schätzung errechneten Abgaben ergebe würden.

Das Verhalten des Bw. erfülle daher im Rahmen des Schuldspruches die im Gesetz vorgegebenen Tatbilder in objektiver und subjektiver Hinsicht.

Als mildernd wurde seitens des Spruchsenates die bisherige Unbescholtenheit, als erschwerend hingegen kein Umstand gewertet.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 3. Juli 2004 mit welcher beantragt wird, die Geldstrafe in Abänderung des Strafausspruches des erstinstanzlichen Erkenntnisses auf € 5.000,00 (10 % von der festgesetzten Abgabe) herabzusetzen.

Begründend wird dazu seitens des Bw. ausgeführt, dass die von der Betriebsprüfung geschätzte und festgesetzte Umsatzsteuer nicht vorsätzlich hinterzogen worden sei.

Tatsächlich habe die Gesellschaft sowie der Bw. als Geschäftsführer das Entgelt aus den

erbrachten Leistungen aufgrund Zahlungsunfähigkeit der Kunden nie erhalten und somit könne auch keine Umsatzsteuer angefallen sein.

Durch seine schwere Erkrankung in Form von Diabetes, starker Gehörschädigung und schwerer Knochenabnützungen sei er seinerseits nicht mehr in der Lage gewesen, sein wirtschaftlich angeschlagenes Unternehmen Fa.E. zu sanieren und habe deshalb im Juli 2002 alle Anteile um € 1,00 an Herrn A.P. abgetreten.

Er sei seinerseits zur Betriebsprüfung der Gesellschaft nicht beigezogen worden, obwohl er für den Prüfungszeitraum Gesellschafter und Geschäftsführer gewesen sei.

Somit hätte er auch keine Auskünfte und Unterlagen beibringen können, welche die Schätzung verhindern hätten können. Dadurch sei es zu völlig falschen Prüfungsfestsetzungen gekommen, die ihm nun als vorsätzliche Verfehlung zur Last gelegt worden seien.

Tatsächlich habe er keine Handlungen gesetzt, welche zu einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung hätten führen sollen.

Er ersuche daher abschließend in Würdigung des geschilderten Sachverhaltes lediglich Fahrlässigkeit der Bestrafung zugrunde zu legen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur möglich, sondern für gewiss hält.

Dem angefochtenen erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates liegen die Feststellungen einer Betriebsprüfung der Fa.E. hinsichtlich Umsatzsteuer und Kapitalertragssteuer 2001 zugrunde.

Unter Textziffer 16 des Betriebsprüfungsberichtes wird vom Betriebsprüfer die Unvollständigkeit der Belegsammlung und der Buchhaltung festgestellt, da einigen Materialeinkäufen kein entsprechender Umsatz zuordenbar gewesen sei. Weiters liege der Betriebsprüfung diverser Schriftverkehr vor, aus welchem diverse Angebote sowie Zahlungen und Planungen an den Bw. bzw. das geprüfte Unternehmen hervorgehen würden, welche in der Buchhaltung keinen Niederschlag gefunden hätten.

Laut Textziffer 17 des zugrunde liegenden Betriebsprüfungsberichtes dienten als Basis für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO die nicht vollständige

Buchhaltung bzw. Saldenlisten des geprüften Unternehmens zum 31. Dezember 2001 und zum 30. Juni 2002. Aus der für das gegenständliche Finanzstrafverfahren relevanten Saldenliste zum 31. Dezember 2001 geht ein Umsatz für das Jahr 2001 in Höhe von S 243.843,00 hervor, welchen Wareneinsätze laut Buchhaltung für das Jahr 2001 in Höhe von S 781.423,26 gegenüber standen. Als weitere Grundlage für die Schätzung der Betriebsprüfung diente der Lohnsteuerprüfungsbericht vom 14. August 2003, welcher für 2001 die Beschäftigung von sechs Dienstnehmern (inklusive Geschäftsführer) feststellte. Auf Basis des erklärten Wareneinsatzes wurde der Umsatz für das Jahr 2001 mit S 2.500.000,00 im Schätzungswege durch die Betriebsprüfung ermittelt und es erfolgte eine Festsetzung der Umsatzsteuer 2001 in Höhe des erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Nachforderungsbetrages von S 453.347,00. Die aus den im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2001 nicht erklärten Umsätzen, welche als verdeckte Gewinnausschüttung an den Bw. seitens der Betriebsprüfung angesehen und der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegt wurde, resultierende Kapitalertragssteuer Jänner bis Dezember 2001 beträgt S 234.449,00.

Im Rahmen der gegenständlichen Berufung wird beantragt, das Verhalten des Bw. als fahrlässig anzusehen und die Geldstrafe auf einen Betrag von € 5.000,00 zu mildern.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung dazu begründend ausführt, dass die geschätzte und festgesetzte Umsatzsteuer nicht vorsätzlich hinterzogen worden sei, sondern tatsächlich die Gesellschafter sowie auch er als Geschäftsführer das Entgelt aus den erbrachten Leistungen aufgrund Zahlungsunfähigkeit der Kunden nie erhalten hätten und somit auch keine Umsatzsteuer anfallen habe können, so gesteht er mit diesen Berufungsausführungen ein, dass tatsächlich entsprechende Leistungen seitens der GmbH, für welche die Umsatzsteuerschuld entstanden war und welche auch in den Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Jänner bis Dezember 2001 aufzunehmen gewesen wären, erbracht wurden.

Auch hat der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat eingestanden, dass er im ersten Quartal 2001 Anzahlungen für die Baustelle Diengasse erhalten hat, mit welchen Einkäufe, die zu einem Vorsteuerabzug von ca. S 65.000,00 führten, finanziert worden seien. Im Rahmen der aus dem Steuerakt ersichtlichen Umsatzsteuervoranmeldungen des ersten Quartals 2001 wurden jedoch keinerlei Umsätze erklärt und somit auch diese eingestandenerweise erhaltenen Anzahlungen nicht offengelegt, jedoch der Vorsteuerabzug aus den damit finanzierten Materialeinkäufen in voller Höhe geltend gemacht, was nach Ansicht des Berufungssenates eindeutig auf Abgabenhinterziehung schließen lässt.

Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung wurden mit Umsatzsteuerausweis an die Kunden ausgestellten Rechnungen vom Bw. als Geschäftsführer unvollständig in die

Belegsammlung und in die Buchhaltung aufgenommen. Der Berufungssenat hegt insoweit keine wie immer gearteten Zweifel, dass es dem Bw. als Geschäftsführer einer im Bauwesen tätigen GmbH bekannt war, dass Rechnungen über erbrachte Leistungen bzw. erhaltene Anzahlungen in die Buchhaltung aufzunehmen und die Umsatzsteuer daraus im Rahmen der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten gewesen wäre. Schon allein auf Grund des groben Missverhältnisses zwischen der dem von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe des Wareneinsatzes (2001: S 781.423,26) gegenüber dem im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen offen gelegten Umsatz des Jahres 2001 (S 243.843,00) und den daraus resultierenden, laufend im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2001 geltend gemachten Vorsteuergutschriften war es dem Bw. zweifelsfrei bewusst, dass er für Leistungen, für welche die Steuerschuld bereits entstanden war und für die er Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hatte, keine entsprechende Offenlegung im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen durchgeführt hat und er in Kenntnis der Zahlungstermine, also auch wissentlich, eine Nichtentrichtung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirken würde. Eine andere denklogische Schlussfolgerung lässt sich aus dem Gesamtbild der getroffenen Feststellungen nicht ableiten. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat hat der Bw. insoweit eine geständige Rechtfertigung zu den ihm vorgeworfenen Tathandlungen abgegeben, indem er die grundsätzliche Richtigkeit der Feststellungen des Spruchsenates im erstinstanzlichen Erkenntnis bestätigte, jedoch die Höhe der Verkürzungsbeträge in Abrede stellte.

Wenn der Bw. im Rahmen der gegenständlichen Berufung dazu vorbringt, dass er seinerseits der Betriebsprüfung der Gesellschaft nicht beigezogen gewesen sei und er auch keine Auskünfte und Unterlagen zur Verhinderung der Schätzung beibringen habe können und es dadurch zu völlig falschen Prüfungsfestsetzungen gekommen sei, so ist diesem Einwand entgegenzuhalten, dass es im gegenständlichen erst- bzw. auch zweitinstanzlichen Finanzstrafverfahren Sache des Bw. gewesen wäre, durch gezieltes Vorbringen die Feststellungen der Betriebsprüfung zu entkräften. Es wäre am Bw. gelegen im gegenständlichen Finanzstrafverfahren den umfangreichen Feststellungen der Betriebsprüfung konkret zu begegnen und diese nicht nur pauschal in Zweifel zu ziehen. Insgesamt erscheint im Berufungssenat der für das Jahr 2001 geschätzte Umsatz von S 2.500.000,00 in Anbetracht des feststehenden Wareneinsatzes von S 781.423,26 und auch aufgrund des Umstandes, dass im Jahr 2003 insgesamt 6 Dienstnehmer (inklusive Geschäftsführer) beschäftigt wurden, plausibel, den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend, und keinesfalls zu hoch gegriffen.

Das Vorliegen einer Abgabehinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist somit in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht erwiesen.

Der Bw. selbst war bis 3. Juli 2002 Geschäftsführer bei der Fa.E. Die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 endete laut Aktenlage am 18.11.2002, sodass die Pflicht zur Abgabe der Jahressteuererklärung bereits dem Folgegeschäftsführer betraf und daher der Tatbestand einer (versuchten) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, durch die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung, beim Bw. nicht gegeben sein kann.

Aus der Aktenlage und aus den Feststellung der Betriebsprüfung ergeben sich keine Anhaltspunkte, welche mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit den Schluss zulassen würden, dass die seitens des Bw. im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Jänner bis Dezember 2001 nicht offen gelegten Umsätze diesem (teilweise) persönlich als verdeckte Gewinnausschüttungen zu gekommen seien. Entsprechend dem Beweiswürdigungsgrundsatz des § 98 Abs. 3 FinStrG wird daher im Zweifel für den Bw. sachverhaltsmäßig davon ausgegangen, wie er dies in seiner Berufung auch vorgebracht hat, dass die von ihm nicht offen gelegten Umsätze tatsächlich (zumindest zum Teil) nicht eingegangen sind und teilweise für die Entrichtung der Wareneinkäufe und der Löhne verwendet wurden. Eine vorsätzliche Nichtmeldung bzw. Nichtentrichtung der Kapitalertragsteuer Jänner bis Dezember 2001 in der aus dem Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe von S 234.449,00 erscheint daher dem Berufungssenat nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheiten nachweisbar, sodass insoweit mit Verfahrenseinstellung vorzugehen war.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung war eine Strafneubemessung erforderlich, im Zuge derer die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Bw., sein Handeln aus einer wirtschaftlichen Notlage heraus und seine teilgeständige Rechtfertigung als mildernd, als erschwerend hingegen kein Umstand angesehen wurde.

Auf Basis dieser Strafvermessungserwägungen und unter Berücksichtigung der derzeitigen eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bw. (Notstandshilfe in Höhe von € 22,00 täglich, kein Vermögen, Verbindlichkeiten in Höhe von ca. € 6.000,00) und seines in der Berufung dargestellten beeinträchtigten Gesundheitszustandes erscheint die aus dem Spruch ersichtliche (verminderte) Geldstrafe tat- und schuldangemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Jänner 2005