



## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Fa.H-KEG, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 3. Mai 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1 als Organ des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 17. Februar 2005, SpS, nach der am 17. November 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis in seinem Schuldspruch zu Punkt 1) sowie im Strafausspruch und im Haftungsausspruch aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst erkannt:

Der Berufungswerber (Bw.) ist schuldig, er hat als Geschäftsführer der Fa.G-GmbH fahrlässig durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen 1996 bis 2000, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Umsatzsteuer 1996 in Höhe von € 3.931,42, Umsatzsteuer 1997 in Höhe von € 3.636,04,

Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 3.283,92, Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 3.208,78 und Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 26.948,85 bewirkt.

Er hat sohin das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG begangen und es wird über ihn deswegen und für den unverändert aufrecht bleibenden Schuldspruch Punkt 2) des angefochtenen Erkenntnisses (fahrlässige Abgabenverkürzung an Kapitalertragsteuer 1996 bis 2002 in Höhe von € 15.261,82) gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 8.000,00 und gemäß § 20 FinStrG eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 20 Tagen verhängt.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG haftet die Fa.G-GmbH für die über den Bw. verhängte Geldstrafe im Umfang der Neufestsetzung.

Der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses bleibt unverändert.

II. Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der fahrlässigen Abgabenverkürzung von Umsatzsteuer 1996 bis 2000 eingeleitete Finanz Strafverfahren in Höhe folgender Differenzbeträge zum erstinstanzlichen Schuldspruch Punkt 1) eingestellt, und zwar Umsatzsteuer 1996 in Höhe von € 14.224,51, Umsatzsteuer 1997 in Höhe von € 11.375,69, Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 10.771,30, Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 15.602,58, Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 29.954,59.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 17. Februar 2005, SpS, wurde der Bw. der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Geschäftsführer (Gf.) der Fa.G-GmbH fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt habe, dass Abgaben ganz oder teilweise nicht entrichtet wurden und zwar

1) durch Abgabe unrichtiger Jahresumsatzsteuererklärungen, Umsatzsteuer 1996 in Höhe von € 18.155,93, 1997 in Höhe von € 15.011,73, 1998 in Höhe von € 14.055,22, 1999 in Höhe von € 18.811,36 und 2000 in Höhe von € 56.903,44 und weiters

2) durch unrichtige Erklärung von Kapitalertragsteuer, sohin selbst zu berechnender Abgaben, Kapitalertragsteuer 1996 in Höhe von € 2.180,26, 1997 in Höhe von € 2.180,26, 1998 in Höhe von € 2.180,26, 1999 in Höhe von € 2.180,26, 2000 in Höhe von € 2.180,26, 2001 in Höhe von € 2.180,26 und 2002 in Höhe von € 2.180,26.

Gemäß § 34 Abs. 2 (!) FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 50 Tagen verhängt.

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

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG wurde die Haftung der Fa.G-GmbH für die über den Bw. verhängte Geldstrafe ausgesprochen.

Hingegen wurde das Finanzstrafverfahren gegen den Bw., wonach ihm zur Last liege, er habe vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Jahreserklärungen für die Umsatzsteuer eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 56.903,44 und Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 8.863,52 bewirkt, gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Zur Begründung wurde seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. im Tatzeitraum für die abgabenbehördlichen Belange der mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Dezember 1974 gegründeten Fa.G-GmbH verantwortliche Geschäftsführer gewesen sei. Betriebsgegenstand sei der Fahrzeughandel.

Der Bw. habe Sorgepflichten für zwei Kinder, sein monatliches Einkommen betrage € 1.937,00 netto und er sei finanzstrafbehördlich unbescholten.

Mit Prüfungsbericht vom 26. Jänner 2004 habe eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1996-2002 geendet. Dabei seien nachstehende finanzstrafrechtlich relevante Feststellungen getroffen worden:

Im Jahr 2000 sei eine Entschädigungszahlung in Höhe von S 1,5 Mio. zuzüglich 20% Umsatzsteuer von den Wiener Linien für die Verlegung eines Teiles der Verkaufshalle bezahlt worden. Dabei handle es sich um einen unechten Schadenersatz, welcher einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch bedinge (Textziffer 1 des Betriebsprüfungsberichtes).

Im Zuge des Ankaufs von havarierten und beschädigten Gebrauchtfahrzeugen seien von der GmbH häufig Forderungen der Verkäufer der gebrauchten PKW an die Fa.G-GmbH abgetreten worden. Diese habe einen höheren Preis (meist lt. Eurotax) an die Lieferanten des Gebrauchtfahrzeuges gezahlt. Beim Einkauf sei von der GmbH der Preis des Fahrzeuges und der Forderung an die Versicherung nicht aufgeteilt worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien von den Einstandspreisen die Forderungen an die Versicherung in Abzug gebracht und die Differenzbesteuerung neu berechnet worden.

Dadurch habe sich der Gesamtbetrag der Entgelte (Textziffer 2 des Betriebsprüfungsberichtes) erhöht.

Bei den steuerbefreiten Ausfuhrlieferungen sei festgestellt worden, dass bei einigen kein ausländischer Abnehmer vorliege (Textziffer 3 des Betriebsprüfungsberichtes).

Bei Ausfuhrlieferungen sei von der GmbH die Umsatzsteuer in Höhe von 20% vom Bruttopreis berechnet und nicht vom Erwerbspreis in Abzug gebracht worden. Auch hier sei eine entsprechende Erhöhung (Textziffer 4 des Betriebsprüfungsberichtes) erfolgt.

Vom Beschuldigten selbst und von nahe stehenden Personen seien Vorführfahrzeuge für private Zwecke verwendet worden. Diese Verwendung stelle einen tauschähnlichen Umsatz dar und es seien die Umsätze entsprechend zu erhöhen gewesen (Textziffer 5 des Betriebsprüfungsberichtes).

Im Rahmen der Lohnverrechnung angesetzte Sachbezugswerte für die Dienstwohnungen seien nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden (Textziffer 6 des Betriebsprüfungsberichtes).

Auch seien die Sachbezugswerte für Pkws nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden (Textziffer 7 des Betriebsprüfungsberichtes).

Vorsteuern von den Leasingvertragsgebühren seien geltend gemacht worden, obwohl in den Abrechnungen die Umsatzsteuer nicht extra ausgewiesen worden sei (Textziffer 9 des Betriebsprüfungsberichtes).

Weiters seien Leasingprovisionen nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden (Textziffer 10 des Betriebsprüfungsberichtes).

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer sei festgestellt worden, dass die beiden Gesellschafter sowie deren Gattinnen keine privaten Pkws besitzen würden, sondern sich regelmäßig der von der Firma geleaste Vorführfahrzeuge bedienen würden. Von der Betriebsprüfung sei deswegen pro Monat ein Bruttowert von S 10.000,00 als verdeckte Gewinnausschüttung berechnet worden.

Der Beschuldigte habe durch seinen ausgewiesenen Vertreter während des Spruchsenatsverfahrens eine ausführliche Stellungnahme abgegeben, auf welche zur Vermeidung von Wiederholungen ausdrücklich verwiesen werde.

Insbesondere werde die subjektive Tatseite bestritten.

Vorangestellt werde in diesem Verfahren, dass keine Bedenken hinsichtlich der Feststellung der Betriebsprüfung zum objektiven Tatbild bestünden. Diese Feststellungen seien von einem

kompetenten Betriebsprüfer nachvollziehbar getroffen worden und würden im Wesentlichen auch seitens des Beschuldigten nicht bestritten werden.

Hinsichtlich der Einstellung zu Punkt 1) der Anlastung (Umsatzsteuer 2001 und 2002) sei nur kurz erwähnt, dass es sich hier im Sinne der derzeitigen Rechtsprechung um das Versuchsstadium handle. Da – wie ausgeführt – dem Bw. in seinem gesamten Handeln nur die Schuldform der Fahrlässigkeit vorgeworfen werde, naturgemäß jedoch das Stadium des Versuches dabei ausgeschlossen sei, sei hier mit einer Einstellung vorzugehen gewesen.

Nicht jedoch hinsichtlich der weiteren Feststellungen. Im vorliegenden Fall sei es in sämtlichen Punkten dem Beschuldigten zumutbar gewesen, dass er rechtskonform handle. Insbesondere wenn darauf verwiesen werde, dass in den einzelnen Fällen landesweite Übung durch jahrelanges Handeln bestanden hätte, so werde in Kauf genommen, dass diese landesweite Übung nicht gesetzeskonform sei. Dieses Risiko sei sohin eingegangen worden.

Im Übrigen zeige sich der Bw. ohnehin im Sinne der Fahrlässigkeit einsichtig.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die im Wesentlichen gezeigte Schuldeinsicht, die finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit, eine wesentliche Schadensgutmachung und die Sorgepflichten, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung vom 3. Mai 2005, welche sich lediglich gegen Schuld und Strafe bezüglich der Feststellung zu Textziffer 2 des Betriebsprüfungsberichtes, welche vom Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis zu Unrecht als fahrlässig verkürzt erachtet worden sei, wendet.

Die fahrlässige Beeinträchtigung bei allen weiteren Betriebsprüfungsfeststellungen – wie auch deren schuldangemessene Bestrafung seitens des Spruchsenates – wird hingegen ausdrücklich außer Streit gestellt.

Es wird beantragt, dass angefochtene Erkenntnis dahingehend abzuändern, dass sich der strafbestimmende Wertbetrag in Ermangelung von Schuld um den Anteil des strafbestimmenden Wertbetrages (zur USt), der sich aus Textziffer 2 des Betriebsprüfungsberichtes ergibt, somit von bisher € 122.937,68 um € 79.738,09 (= S 1.097.220,17) auf verbleibende € 43.199,59 reduziert und in der Folge die Höhe der festgesetzten Geldstrafe (Ersatzfreiheitsstrafe) auf eine schuldangemessene Höhe herabgesetzt wird.

Für die begehrte Änderung werde folgende Begründung vorgebracht:

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung finde sich eine Feststellung zu Schadensablösen Versicherungen für Eintauschwagen (Forderungsabtretungen). Die Betriebsprüfung

führe dazu aus, dass im Zuge des Ankaufes von havarierten bzw. beschädigten Gebrauchtfahrzeugen durch das geprüfte Unternehmen häufig die Forderungen der Verkäufer der gebrauchten PKW gegenüber von Versicherungen (wegen diverser Schäden) an die Fa.G-GmbH abgetreten worden seien. Die Fa.G-GmbH habe dafür einen höheren Preis (meist laut Eurotax) an den Lieferanten des Gebrauchtfahrzeuges bezahlt. Das geprüfte Unternehmen erwerbe in diesen Fällen neben dem Fahrzeug eine Forderung an die Versicherung, teile jedoch beim Verkauf dieser Fahrzeuge den bezahlten Preis nicht entsprechend auf. Es werde der gesamte, folglich höhere Einkaufspreis dem erworbenen Fahrzeug zugeordnet.

Dies führe dazu, dass bei Berechnung der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 sich bisher ein geringeres bzw. kein steuerpflichtiges Entgelt ergeben habe.

Die angekauften Forderungen an die Versicherungen seien von den Einstandspreisen in Abzug zu bringen und die Bemessungsgrundlagen für die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 seien neu zu bemessen. Der Gesamtbetrag der Entgelte sowie die Umsatzsteuer zu 20% seien daher um nachstehende Beträge zu erhöhen: 1996: S 978.668,00, 1997: S 782.665,00, 1998: S 741.082,00, 1999: S 1.073.481,00, 2000: S 830.214,00, 2001: € 59.863,00 und 2002: € 18.623,00.

Zu diesen Feststellungen der Betriebsprüfung führe der Bw. aus, dass - wie schon in der schriftlichen Rechtfertigung vom 3. Februar 2005 - dieser Sachverhalt und auch die rechtliche Würdigung und damit die objektive Tatseite außer Streit gestellt werde.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite werde - wie in der genannten schriftlichen Rechtfertigung - ausgeführt:

Der Steuerberater habe bei der Umsatzsteuererklärung zutiefst davon überzeugt sein können, dass seine Umsatzsteuerberechnung in diesem Punkt richtig sei. Mehrere (erinnerlich drei) Betriebsprüfungen in Vorjahren hätten dieses Thema trotz exakt gleichen Sachverhaltes niemals releviert!

Die frühere jahrelange bundesweite Prüfungspraxis der Finanzbehörde sei nie auf die Idee dieser differenzierten Differenzbesteuerung gekommen.

Selbst für routinierteste Steuerexperten bedeute diese Feststellung beim ersten Mal zwangsläufig ein "AHA-Erlebnis". Für Steuerlaien müsse selbst nach mehrmaligem Lesen dieses Punktes im Betriebsprüfungsbericht die rechtliche Nachvollziehbarkeit im Dunkeln bleiben.

Insofern könne der Rechtsirrtum des Steuervertreeters des Bw. diesem keinesfalls zugerechnet werden, denn die Grenzen an die zumutbare Sorgfalt seien hier bei weitem überschritten.

Ergänzend werde zu dieser damaligen Stellungnahme wie folgt ausgeführt:

In Bezug auf die Schuldfrage werde zum Fahrlässigkeitsbegriff ausgeführt, dass die drei Komponenten der Fahrlässigkeit die objektive Sorgfaltspflicht, die subjektive Befähigung zur Einhaltung dieser Sorgfaltspflicht und schließlich die Zumutbarkeit der Sorgfaltsanwendung seien.

Die Fahrlässigkeit sei natürlich auch eigenständig zu prüfen und entsprechend zu begründen und dürfe nicht schon angenommen werden, wenn Vorsatz nicht vorliege.

Die Zumutbarkeit sei danach zu beurteilen, ob von einer mit den rechtlichen Werten verbundenen Person von der geistigen und körperlichen Beschaffenheit des Täters in der speziellen Tatsituation realistisch erwartet werden können, sich objektiv sorgfaltsgemäß zu verhalten.

Das Erfordernis der Zumutbarkeit solle sicherstellen, dass die Fahrlässigkeits-Schuld auch dann entfalle, wenn dem Täter die Erfüllung der objektiven Sorgfaltspflicht zwar an sich möglich gewesen wäre, dies aber infolge der besonderen Tatumstände an ihn derart hohe Anforderungen gestellt hätte, dass das Recht ihre Verfehlung nicht mehr vorwerfe.

Im hier vorliegenden Fall habe der Bw. seit Jahren seinen Steuerberater, Herrn Dr.R.P., mit der Wahrnehmung seiner steuerlichen Aufgaben beauftragt. Auf dessen fachkundige Meinung und Handlungsweise habe der Bw. seit Jahren vertrauen können. Zwar sei unbestritten, dass diese Delegation nicht a priori ein Fahrlässigkeitsdelikt des Steuerpflichtigen ausschließe, aber er habe doch allen Grund gehabt, diesem Steuerberater – der für ihn auch schon mehrere Betriebsprüfungen abgewickelt habe, ohne dass es zu nennenswerten Feststellungen oder aufgezeigten Mängeln gekommen sei – zu vertrauen.

Natürlich habe der Bw. die jährlichen Steuererklärungen einer auch ihm zumutbaren Rahmenprüfung unterzogen, um sich nicht den Vorwurf einzuhandeln, sich nicht von der gesetzeskonformen Auftragserledigung zu überzeugen. Hierbei hätten sich keinerlei Zweifel an der Richtigkeit der eingereichten Erklärungen ergeben. Es habe die konkrete Situation auch nicht verlangt, über die Betreuung des Steuerberaters hinausgehende weitere Erkundigungen über die rechtliche Situation einzuholen.

So sei es für den Bw. durchaus einsichtig, dass ihn eine besondere Sorgfaltspflicht treffe, wenn z.B. private Aufwendungen in der Buchhaltung aufwandswirksam behandelt werden würden. Dies sei hier aber nicht der Fall.

Selbst von einem Juraprofessor, ja nicht einmal von einem Professor für Steuerrecht könne heute erwartet werden, dass er – insbesondere die Vielzahl der steuerlichen Vorschriften – nur annähernd irrtumsfrei überschauen könne.

Zumal bei der strafrechtlichen Würdigung das Verhalten des Parteienvertreters zu berücksichtigen sei, dass die richtige Lösung abgabenrechtlicher Probleme auch Fachleuten vielfach Schwierigkeiten bereite, müsse dies umso mehr für den Bw. gelten!

Eine bis ins Einzelne gehende Kontrolle des Steuerpflichtigen bei der Unterfertigung der Steuererklärungen könne nicht eingefordert werden. Dazu komme, dass der Bw. selbst hierbei sehr wahrscheinlich nicht auf den Irrtum seines Steuerberaters aufmerksam geworden wäre.

Liegen keine besonderen Umstände vor, dann sei der Abgabepflichtige nicht verpflichtet, seinen Steuerberater zu kontrollieren.

Fehler, die selbst bei einem Höchstmaß bewusster Anstrengung fallweise unterlaufen können, würden weder das Mindestmaß krimineller Schuld erreichen noch seien sie durch das Strafrecht in sinnvoller Weise bekämpfbar. Davon könne bei vorliegendem Sachverhalt wohl zutreffend ausgegangen werden.

Der VwGH habe auch wiederholt dargetan, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung Fahrlässigkeit zwar auch dann anzunehmen sei, wenn eine Partei, die der Erfüllung einer ihr auferlegten Pflicht nicht persönlich nachkomme, sondern sie einem Anderen auftrage, sich nicht davon überzeuge, ob ihr Auftrag im Sinne des Gesetzes befolgt worden sei. Der VwGH habe aber gleichzeitig ausgesprochen, dass die im Falle der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers zur inhaltlichen Kontrolle der Durchführung des von ihm erteilten Auftrages für den Bereich der strafrechtlichen Verantwortlichkeit im Regelfall dort ihre Grenzen finden werde, wo der Normadressat einen zur berufsmäßigen Parteienvertretung Befugten ordnungsgemäß mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen betraut habe.

Die Betrauung einer solcherart befugten Person habe auch im vorliegenden Beschwerdefall stattgefunden.

Aber selbst wenn der Bw. (sehr wahrscheinlich auch der Großteil anderer Steuerberater) noch intensivere Überprüfungen angestellt hätte, wäre ihm die Logik der im richtigen Ausmaß irrtümlich unterlassenen Differenzbesteuerung wahrscheinlich nicht aufgefallen, denn so sehr einschlägige Kenntnisse von einem Steuerpflichtigen, der einen Gewerbebetrieb ausübt, abgefordert werden könnten, so sehr müsse auch respektiert werden, dass es sich bei der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG im hier vorliegenden Fall um ein besonders spezielles Nischenwissen handle, über das selbst auch ein "durchschnittlicher" Steuerberater leicht stolpern könne.



Bei den Betriebsprüfungen der Jahre 1987-1989 und der Jahre 1992-1994 sei der gleiche Sachverhalt vorgelegen und steuerlich nicht aufgegriffen worden.

Es könne also auch davon ausgegangen werden, dass ein anderer Steuerpflichtiger, der dem Täter an Intelligenz und Kenntnissen gleich sei, an der Stelle und in der Lage des "Täters" und nach seinem Erfahrungshorizont nicht besser befähigt gewesen wäre.

Zumal bei den früheren Betriebsprüfungen der vergleichbare Sachverhalt nicht aufgegriffen worden sei, sei auch das Erkenntnis des VwGH vom 15.3.1967, 1057, 1058/66 von Relevanz: *"Wird die Fahrlässigkeit darin erblickt, dass die Kontrollmaßnahmen der Bf. unzureichend und unwirksam waren, dann kann wegen der bei der Prüfung eines fahrlässigen Verhaltens zu erörternden Zumutbarkeit das Vorbringen in einer Berufung nicht unberücksichtigt bleiben, dass nicht einmal das Finanzamt bei der Betriebsprüfung einen Anstand fand"*.

Möge im Nachhinein das Vertrauen in die besonderen Fachkenntnisse im Einzelnen nicht immer gerechtfertigt gewesen sein, so könne es doch nicht als fahrlässiges Verhalten gewertet werden.

Bei der Überlassung und Beauftragung seiner steuerlichen Angelegenheiten an einen Erfüllungsgehilfen sei dem Bw. auch weder culpa in eligendo noch culpa in custodiendo vorzuwerfen.

Bei öffentlich für die übertragene Tätigkeit bestellten und geprüften Personen werde von einem Auswahlverschulden wohl nicht die Rede sein können.

Auch werde bei einem geprüften Berufsvertreter in der Regel Überwachungsverschulden gar nicht in Frage kommen.

Das Ausmaß der Kontroll- und Überwachungspflichten dürfe auch nicht überspannt werden, weil dies letztlich dazu führen würde, dass die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders und dessen Honorierung (oder der Einsatz von Mitarbeitern) sinnlos, weil nicht mehr wirtschaftlich wäre.

Bei dieser Sachlage könne dem Bw. ein strafrechtliches Verschulden aber offensichtlich nicht angelastet werden. Denn, dass er an der Erarbeitung jener Umsatzsteuererklärungen, die sich später als unrichtig in dem durch das Ergebnis der Betriebsprüfung festgestellten Ausmaß erwiesen hätten, in irgendeiner Weise – etwa durch Erteilung unrichtiger Auskünfte – mitgewirkt hätte, die ihm tatsächlich selbst dem Vorwurf der Fahrlässigkeit ausgesetzt hätte verantwortlich werden lassen, habe der Spruchsenat nicht angenommen und dies sei auch nicht der Fall.

Die Sorgfaltsanforderungen dürften nicht überzogen werden. Nicht schon die Verletzung bloßer Sorgfalmöglichkeiten, sondern erst die Verletzung solcher Sorgfaltspflichten "die die Rechtsordnung nach den gesamten Umständen des Falles vernünftigerweise auferlegen darf", mache das Wesen der objektiven Sorgfaltswidrigkeit aus.

Der angefochtene Bescheid sei somit rechtswidrig, weil sich der Spruchsenat von einer unzutreffenden Rechtsansicht habe leiten lassen, indem er die Schuldfrage ohne Rücksicht auf die Art des gegebenen Auftrags- und Bevollmächtigungsverhältnisses und die sich aus diesen ergebenden näheren Umständen lösen zu können glaubte. Der Spruchsenat habe dadurch in die Sphäre der subjektiven Rechte des Bw. eingegriffen.

Im vorliegenden Fall sei vielmehr davon auszugehen, dass dem beauftragten Wirtschaftstreuhandler ein entschuldbarer Irrtum (oder zumindest entschuldbare Fehlleistung) im Sinne des § 9 FinStrG unterlaufen sei, der ihm das Vergehen nicht erkennen habe lassen. Dieser Schuldausschließungsgrund der entschuldbaren Fehlleistung habe seinen Sinn in der Akzeptanz für die Unzumutbarkeit des sorgfaltsgeneigten Verhaltens in bestimmten Fällen. Diese entschuldbare Fehlleistung des Wirtschaftstreuhanders sei grundsätzlich auch (bei hier vorliegendem) Rechtsirrtum möglich.

Zum Anfechtungsgrund der Verletzung von wesentlichen Verfahrensvorschriften wird vorgebracht, dass schon im zitiertem Schriftsatz vom 3. Februar 2005 beantragt worden sei, als Zeugen den Betriebsprüfer, Herrn Hofrat Dr.G.F., Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften, zu hören.

Zumal dies unterblieben sei, ergehe neuerlich der Antrag auf Anhörung dieses Zeugen.

Seine Aussage über die Usancen der Betriebsprüfung bei der Anwendung der Differenzbesteuerung beim Gebrauchtwarenhandel hätte Rückschlüsse auf die Sorgfaltsanfordernisse des Bw. und dessen Wirtschaftstreuhandler erwarten lassen.

Weiters werde beantragt, den Steuerberater der Gesellschaft und des Bw., Herrn Dr.R.P., anzuhören.

Dieser sei zwar bei der Spruchsenatsverhandlung anwesend gewesen, sei aber nicht gehört worden, worin eine Verletzung relevanter Verfahrensvorschriften erblickt werde.

Gleichzeitig werde beantragt, zusätzlich als Zeugen den Betriebsprüfer, Herrn A.S. von der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften, anzuhören.

Die Anhörung beider Personen sei Voraussetzung für ein mängelfreies Verfahren, weshalb die Anträge erneuert würden (Dr.R.P. brauche nicht geladen zu werden, er werde stellig gemacht).

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

*§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einen gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will*

Mit der vorliegenden Berufung bestreitet der Bw. das Vorliegen einer fahrlässigen Handlungsweise im Bezug auf die Einbeziehung der Schadensablösen Versicherungen für havarierte Eintauschwägen (Forderungsabtretungen) in den Kaufpreis und somit eine schuldhafte Minderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage im Rahmen der Differenzbesteuerung in den Jahren 1996 bis 2000.

Mit Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Jänner 2004 und darauf folgendem Betriebsprüfungsbericht vom 26. Jänner 2004 wurde eine Betriebsprüfung betreffend die Fa.G-GmbH für den Zeitraum 1996 bis 2002 abgeschlossen. Für das gegenständliche Berufungsverfahren relevant findet sich unter Textziffer 12 des Betriebsprüfungsberichtes in Verbindung mit Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Jänner 2004 folgende Feststellung der Betriebsprüfung betreffend Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG in Bezug auf Schadensablöseversicherungen für Eintauschwägen:

*"Im Zuge des Ankaufes von havarierten bzw. beschädigten Gebrauchtfahrzeugen durch das geprüfte Unternehmen wurden häufig die Forderungen der Verkäufer der gebrauchten Pkw gegenüber von Versicherungen (wegen diverser Schäden) an die Fa.G-GmbH abgetreten. Die GmbH bezahlte dafür einen höheren Preis (meist lt. Eurotax) an den Lieferanten des Gebrauchtfahrzeuges. Das geprüfte Unternehmen erwirbt in diesen Fällen neben dem Fahrzeug eine Forderung an die Versicherung, teilt jedoch beim Einkauf dieser Fahrzeuge den bezahlten Preis nicht auf. Es wird der gesamte, folglich höhere Einkaufspreis dem erworbenen Fahrzeug zugeordnet. Dies führt dazu, dass bei Berechnung der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 sich bisher ein geringeres bzw. überhaupt kein steuerpflichtiges Entgelt ergab.*

*Die angekauften Forderungen an die Versicherungen sind von den Estandpreisen in Abzug zu bringen und die Bemessungsgrundlagen für die Differenzbesteuerung gem.*

*§ 24 UStG 1994 sind neu zu berechnen. Der Gesamtbetrag der Entgelte sowie die Umsätze zu*

*20 % sind daher um nachstehende Beträge zu erhöhen: 1996: S 978.668,00, 1997: S 782.665,00, 1998: S 741.082,00, 1999: S 1.073.481,00, 2000: S 830.214,00, 2001: € 59.863,00 und 2002 € 18.623,00."*

Ein Verschulden des Bw. in Form der Fahrlässigkeit hinsichtlich der Verkürzung der daraus resultierenden Umsatzsteuerbeträge 1996 bis 2000 wurde in der gegenständlichen Berufung im Wesentlichen aus folgenden Gründen in Abrede gestellt:

- Der Bw. hat sich bei der Erstellung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuererklärungen 1996 bis 2000 eines qualifizierten Steuerberaters bedient, welcher seinerzeit aufgrund der Komplexität und Schwierigkeit der gegenständlichen steuerlichen Problematik einem (unverschuldeten) Rechtsirrtum unterlegen sei, welcher dem Bw. selbst nicht zugerechnet werden könne.
- Selbst der Steuerberater habe bei Erstellung der Umsatzsteuererklärungen zutiefst davon überzeugt sein können, dass die Umsatzsteuerberechnung in diesem Punkt richtig sei, zumal mehrere vorangegangene Betriebsprüfungen dieses Thema bei exakt gleichem Sachverhalt niemals releviert hätten.
- Selbst für routinierteste Steuerexperten bedeute diese Feststellung, welche von der früheren bundesweiten Prüfungspraxis der Finanzbehörden abgewichen sei, beim ersten Mal ein „AHA-Erlebnis“.
- Der Bw. habe seit Jahren seinen Steuerberater mit der Wahrnehmung seiner steuerlichen Aufgaben beauftragt und habe auf dessen fachkundige Meinung und Handlungsweise vertrauen können, zumal auch drei vorangegangene Betriebsprüfungen zu keinen nennenswerten Ergebnissen geführt hätten.
- Der Bw. habe die jährlichen Steuererklärungen einer für ihn zumutbaren Rahmenprüfung unterzogen und keine Bedenken gegen die Richtigkeit und auch keine weitere Veranlassung zur Einholung ergänzender Erkundigungen gehabt, wobei selbst bei intensivster Überprüfung der Steuererklärungen das unrichtige Ausmaß der Differenzbesteuerung nicht aufgefallen wäre.

Mit diesen Einwendungen, welche im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat durch die Aussagen der Zeugen Hofrat Dr.G.F., Betriebsprüfer A.S. und des Steuerberaters Dr.R.P. vollinhaltlich bestätigt wurden, ist der Bw. nach Senatsmeinung im Recht.

Bedient sich ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten dritter Personen, ist er gehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch

entsprechend zu beaufsichtigen. Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und die Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt. Weiters trifft den Abgabepflichtigen - ungeachtet einer beruflichen Beanspruchung - die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Person (VwGH 20.11.2000, 89/13/0051). Die im Falle der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers zur inhaltlichen Kontrolle zur Durchführung des ihm erteilten Auftrages findet im Regelfall dort ihre Grenzen, wo sich der Normadressat eines berufsmäßigen Parteienvertreters bedient und diesen mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen beauftragt.

Die Betrauung einer solcherart befugten Person hat im vorliegenden Fall zweifelsfrei und unwiderlegt stattgefunden und der Bw. konnte sich daher bei der Erstellung der Umsatzsteuererklärungen 1996 bis 2000 auf die richtige umsatzsteuerliche Behandlung der Schadensablösensversicherungen für Eintauschwägen und auf die richtige rechtliche Beurteilung dieser schwierigen umsatzsteuerrechtlichen Problematik durch seinen Steuerberater verlassen. Das gegenständliche Finanzstrafverfahren hat keine wie immer gearteten Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Bw. seiner Verpflichtung, den von ihm beauftragten Steuerberater vollständig und wahrheitsgemäß zu informieren, unvollständig bzw. mangelhaft nachgekommen ist. Bei dieser Sachlage kann dem Bw. ein finanzstrafrechtliches Verschulden nach Ansicht des Berufungssenates nicht angelastet werden. Eine Verletzung der objektiv gebotenen Sorgfalt im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG ist daher aufgrund des festgestellten Sachverhaltes nicht gegeben.

Es war daher mit teilweiser Verfahrenseinstellung in Höhe der sich aus den bezeichneten Schadensablösensversicherungen im Rahmen der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG ergebenden Umsatzsteuernachforderungen vorzugehen, und zwar 1996 in Höhe von € 14.224,51, 1997 in Höhe von € 11.375,69, 1998 in Höhe von € 10.771,30, 1999 in Höhe von € 15.602,58 und 2000 in Höhe von € 12.066,80 (= jährlich jeweils 20 % der festgestellten Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen 1996 bis 2000 laut oben wiedergegebenen Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Jänner 2004).

Aufgrund eines offensichtlichen Schreib- bzw. Übertragungsfehlers ist der Spruchsenat in seinem Schuldspruch zu Punkt 1) des angefochtenen Erkenntnisses im Bezug auf die Umsatzsteuerverkürzung 2000 zu Unrecht von einem Betrag von € 56.903,44 (entspricht dem Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 2001!) ausgegangen. Das vom Spruchsenat jährlich der Bestrafung zugrunde gelegte gesamte Mehrergebnis an Umsatzsteuer beträgt für das

Jahr 2000 laut Betriebsprüfungsbericht richtigerweise € 39.015,65 (S 536.867,00). Eine darüber hinausgehende Umsatzsteuerverkürzung infolge Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung 2000 hat tatsächlich nicht stattgefunden. Es war daher zusätzlich noch in Höhe dieses Differenzbetrages an Umsatzsteuer 2000 von € 17.887,79 (Differenz zwischen € 56.903,44 laut erstinstanzlichem Erkenntnis und € 39.015,65 als tatsächlichem Verkürzungsbetrag) in amtswegiger Korrektur des erstinstanzlichen Erkenntnisses aus Anlass der Berufung auch insoweit mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen, im Zuge derer die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw., wie auch bereits im erstinstanzlichen Erkenntnis, berücksichtigt wurden und als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, eine geständige Rechtfertigung zu den verbliebenen, nunmehr der Bestrafung zugrunde zu legenden Fakten und die mittlerweile erfolgte vollständige Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen kein Umstand berücksichtigt wurden.

Unter Berücksichtigung dieser Strafzumessungserwägungen erscheint die aus dem Spruch ersichtliche Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe tat- und schuldangemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2005