



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. Jörg Krainhöfner und Direktor Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Verteidiger, wegen des Finanzvergehens der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 5. August 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 22. Mai 2006, SpS, nach der am 19. Juni 2007 in Anwesenheit des Beschuldigten, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin E. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis im Schuldspruch Punkt A) sowie im Strafausspruch, im Kostenausspruch und im Ausspruch über die Haftung gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 22. Mai 2006, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Geschäftsführer der Fa. B-GmbH vorsätzlich durch die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer betreffend die Jahre 1999 bis 2003, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu bewirken versucht habe, dass bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 4.992,77, Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 12.264,66, Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 17.560,38, Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 12.101,33 und Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 12.101,33 verkürzt würden.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 17.600,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 44 Tagen verhängt.

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

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. verheiratet sei, ihn keine Sorgepflichten treffen würden, er Mitarbeiter in der Landwirtschaft der Gattin sei und gleichzeitig die Einzelfirma mit Sitz im X. Bezirk Wien führe, wobei er nach seinen Angaben über kein Einkommen und kein Vermögen verfüge.

Der Bw. sei von der Gründung im Jahr 1999 bis 8. Juli 2003 Geschäftsführer der Fa. B-GmbH gewesen, deren Gegenstand die Vermietung von Kraftfahrzeugen und landwirtschaftlichen Maschinen gewesen sei. Die für den Bereich dieses Verfahrens maßgeblichen Bestimmungen seien dem Bw. bekannt gewesen.

Zum Teil hätten Landwirte aus Ungarn Traktoren für jeweils einige Tage (die Fahrzeuge seien in einer großen Halle in Wien abgestellt gewesen) gemietet, zum Teil hätten Personen, die ehemals in Osteuropa wohnhaft gewesen seien, Fahrzeuge gemietet. Diese Autos seien von aufgenommenen Fahrern oder dem Bw. in das Ausland gelenkt worden. Mit der Bezahlung des Fahrers im Ausland habe der Bw. nichts zu tun gehabt. Der Bw. habe als Geschäftsführer auch die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen der GmbH verfasst, die er für sieben Monate des Jahres 2001 und 2002 je mit einer Gutschrift eingebracht habe, ferner sei am

1. September 2003 für den Zeitraum April bis Juni 2003 eine Umsatzsteuervoranmeldung mit einer Vorauszahlung von € 110,35 abgegeben worden.

Der Bw. habe vorsätzlich Jahreserklärungen zur Umsatzsteuer in den Jahren 1999 bis 2003 nicht abgegeben, wodurch er eine Umsatzsteuerverkürzung in der im Spruch jeweils angeführten Höhe zu bewirken versucht habe. Diese Beträge würden nur die Fälle der in Österreich erfolgten Vermietung der Fahrzeuge umfassen, eine Zuschätzung sei nicht enthalten.

Der Bw. habe sich nicht schuldig bekannt und sich dahingehend verantwortet, dass er die Umsatzsteuerjahreserklärungen in Briefform an das Finanzamt geschickt hätte, allerdings seien weder diese noch die abverlangten Kopien dort eingetroffen. Es entspräche der Lebenserfahrung und der vieljährigen Berufserfahrung des Senates, dass gelegentlich ein Brief verloren gehe - nicht aber fünfmal hintereinander, immer mit der Umsatzsteuerjahreserklärung und diese Meinung werde noch dadurch bestärkt, dass nach unglaublichen Behauptung des Bw. auch die Kopien verloren gegangen seien. Der Spruchsenat folge dementsprechend nicht der Verantwortung des Bw. und sehe diese als widerlegt an. Trotz mehrfacher Erläuterungen und Belehrungen habe der Bw. nicht einsehen können bzw. wollen, dass Auslandsumsätze nicht von der Betriebsprüfung und damit in der Folge auch nicht von der Anschuldigung erfasst seien. Es liege keine Veranlassung vor, den Ausführungen der Betriebsprüfung nicht zu folgen.

Rechtlich erfülle nach den Feststellungen das Verhalten des Bw. das Tatbild des Finanzvergehens der versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG i.V.m. § 13 FinStrG, da die gegenständliche GmbH steuerlich erfasst gewesen sei.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Wandel und die Tatsache des Versuches, als erschwerend hingegen den längeren Zeitraum der Tatbegehung an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende Berufung vom 5. August 2006, welche nach mündlicher Verkündung des Spruchsenatserkenntnisses vom 22. Mai 2006 und vor Zustellung dieses Erkenntnisses am 25. Oktober 2006 (durch Hinterlegung) eingebracht wurde und mit welcher die Aufhebung des erstinstanzlichen Erkenntnisses beantragt wird. Der Wiedereinsetzungsantrag (gemeint wohl der Antrag auf Wiederaufnahme des Strafverfahrens vom 30. Mai 2006 gerichtet an den Vorsitzenden des Spruchsenates) werde zur Begründung erhoben und eine solche werde nach Ergehen des Strafbescheides erfolgen.

In dem wegen noch offener Rechtsmittelfrist von der Abgabenbehörde erster Instanz zurückgewiesenen Wiederaufnahmeantrag vom 30. Mai 2006 führt der Bw. aus, dass der begründete Verdacht bestehe, dass seitens der Abgabenbehörde erster Instanz mit dem Vorsatz ihm Schaden zuzufügen Behauptungen aufgestellt, die sich durch die nunmehrige Beweislage als haltlos herausstellen würden. Eine Prüfung dieser Sachlage werde ausdrücklich beantragt. Durch diese falschen Behauptungen, die als Wahrheit hingestellt würden, solle eine Strafverurteilung erreicht werden, um diese in den bisher unerledigten Berufungsverfahren als belastend verwenden zu können.

Es sei behauptet worden, dass keine Umsatzsteuervoranmeldungen für 1999 und 2000 abgegeben worden wären, Tatsache sei jedoch, dass diese Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Steuerberatungskanzlei immer fristgerecht eingereicht worden seien.

Es sei behauptet worden, es bestehe eine Steuerschuld von € 47.927,58. Tatsache sei, dass Ende 2000 ein Guthaben von € 36.117,59 ausgewiesen sei.

Behauptet worden sei, die Bescheide für Umsatzsteuer und Einkommensteuer seien ordnungsgemäß zugestellt und daher in Rechtskraft erwachsen. Tatsache sei, dass der UFS den gegenständlichen Berufungen Folge gegeben und die Rechtskraft der Bescheide aufgehoben habe.

Behauptet werde, der Bw. sei finanzstrafrechtlich bereits in Erscheinung getreten. Tatsache sei, dass der Bw. noch niemals eine finanzstrafrechtliche Vorverurteilung gehabt habe.

Behauptet worden sei, der Bw. sei Sammler von Oldtimern. Tatsache sei, dass der Bw. niemals privat Oldtimer gesammelt habe.

Zum Beweis dafür lege der Bw. Umsatzsteuervoranmeldungen 1999 und 2000 vor und beantrage die Einvernahme des Verantwortlichen der Fa. C., XY bzw. der mit der Angelegenheit befassten Mitarbeiterin. Weiters werde die Einvernahme der Verantwortlichen des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk beantragt.

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 § 13 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Abs. 2: Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. "Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe."

Dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Fa. B-GmbH für die Jahre 1999 bis 2002 und einer USt-Nachschau für den Zeitraum 2003, welche mit Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. April 2004 abgeschlossen wurden, zugrunde.

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen erfolgte unter den Textziffern 19 bis 21 des BP-Berichtes eine schätzungsweise Festsetzung der Umsatzsteuerzahllasten für die Jahre 1999 bis 2003. Dabei wurden die Besteuerungsgrundlagen anhand der der Betriebsprüfung vorgelegten Belege ermittelt.

Bei der Überprüfung der gelegten Ausgangsrechnungen wurden Lücken in der Durchnummerierung entdeckt, die von der Betriebsprüfung bei der Erlösermittlung durch Zuschätzungen berücksichtigt wurden.

Laut einer im Strafakt der Finanzstraßbehörde erster Instanz (Blatt 14) ersichtlichen Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages wurden diese Zuschätzungen nicht angeschuldigt und bilden nicht den Gegenstand des Finanzstrafverfahrens.

Die verfahrensgegenständlichen, dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge beruhen der Höhe nach ausschließlich auf von der Betriebsprüfung zum Normalsteuersatz angesetzten Umsätzen aus der Vermietung von Kraftfahrzeugen in Höhe von S 960.000,00 für 1999, S 1.000.000,00 für 2000, S 1.320.000,00 für 2001 und € 65.400,00 für 2002.

Zur Begründung wurde dazu im BP-Bericht ausgeführt, dass der Bw. in seinem Schreiben vom 21. Oktober 2003 bzw. vom 8. Februar 2004 darauf hingewiesen habe, dass die Umsätze aus der Vermietung von Kraftfahrzeugen nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden, dies deswegen, da diese Fahrzeuge nicht von den Mietern selbst verwendet worden wären, sondern Fahrer zur Verfügung gestellt worden seien und daher nur der Inlandsteil dieser Beförderungsleistungen steuerbar und steuerpflichtig sei.

Dazu führte die Betriebsprüfung begründend weiters aus, dass eine Abfrage bei der Wiener Gebietskrankenkasse ergeben habe, dass für den Prüfungs- und Nachschauzeitraum keine Arbeitnehmer gemeldet gewesen seien. Weiters seien auch keine Lohnaufwendungen und sonstige Zahlungen an Fremdpersonen feststellbar gewesen. Da bis zum Schlussbesprechungstermin keinerlei Nachweis von Seiten des Bw. erbracht worden sei, stelle die ausgeübte Tätigkeit „Vermietung von Kfz“ eine Vermietung von Beförderungsmittel dar. Diese Vermietung sei gemäß § 3a Abs. 12 UStG am Ort des leistenden Unternehmens ausgeführt anzusehen und demgemäß sei das Entgelt der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Aus den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung in Kopie befindlichen Ausgangsrechnungen der Fa. B-GmbH, deren Betriebsgegenstand mit der Vermietung von Sport-, Luxus-, Geländefahrzeugen auf diesen Rechnungen angegeben wird, ist jeweils die Gesamtmietdauer der vermieteten Luxus-Pkws angegeben, wobei das pauschal vereinbarte Gesamtentgelt kilometermäßig aufgeteilt wird in einen steuerbaren und steuerpflichtigen (20% USt) Inlandsteil und einen nicht der Umsatzsteuer unterliegenden Auslandsteil für Fahrten in den jeweils bezeichneten Auslandsregionen.

In den aus den vorgelegten Steuerakten ersichtlichen Berufungen gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide wird das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Personenbeförderung, bei welcher nur der Inlandsteil steuerbar und steuerpflichtig sei, mit der Begründung behauptet, dass die jeweiligen Luxus-Pkws nur mit Chauffeur vermietet worden seien und die pauschal dafür in Rechnung gestellten Entgelte für die Überlassung dieser Fahrzeuge die Chauffeurleistung mit beinhalten würden, wobei teilweise der Bw. selbst unentgeltlich als Chauffeur fungiert habe, größtenteils jedoch die Fahrzeuge von ausländischen Chauffeuren gesteuert worden seien. Im Abgabenberufungsverfahren hat der Bw. auch eine Liste mit Namen und Adressen derjenigen ausländischen Chauffeure vorgelegt, welche in den Tatzeiträumen für die Fa. B-GmbH als Chauffeure fungiert hätten, wobei er das Fehlen von Lohnaufwendungen für Chauffeurleistungen damit begründete, dass sich diese in verschiedenen Oststaaten ansässigen Chauffeure mit Trinkgeldern bzw. wertvollen ausländischen Kontakten zufrieden gegeben hätten.

Im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren hat der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat die Behauptung aufgestellt, dass er bis 8. Juli 2003 Geschäftsführer der Fa. B-GmbH gewesen sei und die Umsatzsteuerjahreserklärungen in Briefform an das Finanzamt uneingeschrieben geschickt habe. Er habe in diesem Zeitraum auch die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen in Briefform an das Finanzamt geschickt, wobei in dieser Zeit

auch Monate gegeben habe, in denen diese eine Zahllast ausgewiesen hätten. Er habe ein Formblatt für Umsatzsteuervoranmeldungen genommen, die entsprechenden Beträge eingesetzt und auch dem Finanzamt geschickt. Die Zahllast habe er deswegen nicht entrichtet, weil er seines Erachtens immer im Bereich einer Gutschrift gewesen sei. Er habe höchstwahrscheinlich Buchungsmitteilungen des Finanzamts bekommen, ob daraus ersichtlich gewesen sei, dass er die Umsatzsteuer gemeldet habe, wisse er nicht mehr. Über Aufforderungen habe er in der Folge auch Kopien der verloren gegangenen Steuererklärungen geschickt.

Aus der Aktenlage der dem Berufungssenat vorliegenden Steuerakten ist dazu ersichtlich, dass der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. B-GmbH für die tatgegenständlichen Jahre 1999 bis 2002 ganz offensichtlich keine Umsatzsteuerjahreserklärungen bei der Abgabenbehörde eingereicht hat und dadurch objektiv eine abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt hat. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich insoweit den Ausführungen des Spruchsenates dahingehend an, dass die Behauptung des Bw., er habe die Umsatzsteuerjahreserklärungen in Briefform an das Finanzamt geschickt, jedoch seien diese und auch die abverlangten Kopien dort nicht eingetroffen, als reine Schutzbehauptung anzusehen ist. Auf die diesbezügliche Begründung des Erkenntnisses des Spruchsenates wird der Kürze halber verwiesen.

Im Bezug auf die vom Bw. behauptete vollständige Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Tatzeiträume ist auszuführen, dass aus dem Umsatzsteuerakt der Fa. B-GmbH die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis Juli 1999 sowie für die Monate Mai bis November 2000 ersichtlich ist, welche allesamt durch den steuerlichen Vertreter der Fa. B-GmbH, XY, erstellt und auch von diesem unterfertigt wurden. Diese Umsatzsteuervoranmeldungen weisen allesamt Gutschriften in beträchtlicher Höhe aus, lediglich für den Monat Mai 1999 wurde eine Zahllast in Höhe von S 24.478,00 offengelegt. Für die übrigen Monate der Jahre 1999 und 2000, für die Monate Jänner bis Dezember 2001 sowie für die Monate Jänner, Februar sowie Mai bis Dezember 2002 wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Die vom Bw. offensichtlich selbst erstellten und unterfertigten Umsatzsteuervoranmeldungen März und April 2002 weisen jeweils eine Gutschrift aus.

Der Bw. wendet sich mit seinem Berufungsvorbringen dahingehend, dass sich aufgrund der mit der Berufung vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen der Jahre 1999 und 2000 bei richtiger rechtlicher Beurteilung sich insgesamt ein Guthaben von € 36.117,59 ergeben hätte, inhaltlich gegen das objektive Vorliegen einer durch Nichtabgabe der

Umsatzsteuerjahreserklärungen bewirkten Umsatzsteuerverkürzung für die jeweiligen Tatzeiträume. Dazu ist festzustellen, dass das Abgabenberufungsverfahren bislang noch nicht abgeschlossen werden konnte.

Die zentrale Fragestellung für den Nachweis der objektiven Tatseite liegt im gegenständlichen Fall darin, ob in den Tatzeiträumen tatsächlich, wie von der Betriebsprüfung angenommen, eine in Österreich steuerbare und mit dem Normalsteuersatz steuerpflichtige Vermietung von Beförderungsmittel oder eine vom Bw. behauptete grenzüberschreitende Personenbeförderung durch die Fa. B-GmbH stattgefunden hat, welche mit dem (jeweils geringen) steuerbaren und mit dem ermäßigten Steuersatz steuerpflichtigen Inlandsteil zu versteuern gewesen wäre. Davon hängt nämlich die Frage ab, ob der Bw. durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen überhaupt eine Abgabenverkürzung hätte bewirken können, was im gegenständlichen Fall eben nur bei objektiver Zugrundelegung der Umsatzsteuerpflicht aus der Vermietung von Kraftfahrzeugen möglich gewesen wäre.

Im Gegensatz zum Abgabenverfahren, an welches im Finanzstrafverfahren keine Bindungswirkungswirkung besteht, obliegt im Finanzstrafverfahren der Nachweis des Vorliegens einer objektiven Verkürzung an Umsatzsteuer 1999 bis 2003 der Finanzstrafbehörde. Ein Nachweis dahingehend, dass in den tatgegenständlichen Jahren eine reine (am Unternehmerort zum Normalsteuersatz umsatzsteuerpflichtige) Nutzungsüberlassung (Vermietung) von Kraftfahrzeugen und nicht, wie vom Bw. nachhaltig im Abgabenberufungsverfahren behauptet, eine in Österreich nur zum (jeweils geringem) Teil steuerbare und mit dem ermäßigten Steuersatz steuerpflichtige Personenbeförderungsleistung stattgefunden hat, kann nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates aus der umfangreichen Aktenlage des vorgelegten Finanzstrafaktes, des Steueraktes und des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung nicht mit der für eine finanzstrafrechtliche Verurteilung erforderlichen Sicherheit erbracht werden. Für das Berufungsvorbringen des Bw. spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die vom damaligen Steuerberater der Fa. B-GmbH, XY, vollinhaltlich bestätigte Aussage des Bw., dieser habe sich zu Beginn der Tätigkeit hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietung von Kraftfahrzeugen samt Chauffeur (Personenbeförderung) erkundigt und in der Folge dann die Rechnungen entsprechend dieser Auskunft ausgestellt, welche auch in die oben näher bezeichneten von der Steuerberatung erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen Eingang gefunden hätten.

Weitergehende Ermittlungshandlungen zur Ergänzung des Sachverhaltes und zur Erbringung eines eventuellen auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens tauglichen Nachweises der objektiven Tatseite erschienen dem unabhängigen Finanzsenat im gegenständlichen Fall

jedoch deswegen nicht erforderlich, weil aus dem Inhalt der im Arbeitsbogen der BP befindlichen, zeitnah zur entgeltlichen Überlassung der Fahrzeuge ausgestellten Rechnungen, in welchen das jeweils vereinbarte Gesamtentgelt in einen (zum geringen Teil) steuerbaren und steuerpflichtigen Inlandsteil und in einen nicht der Umsatzsteuer unterliegenden Auslandsteil getrennt wurde, geschlossen werden kann, dass der Bw. in den verfahrensgegenständlichen Jahren 1999 bis 2003 subjektiv jedenfalls nur von nur zum geringen Teil der österreichischen Umsatzsteuer unterliegenden Leistungen und daraus folgend von jährlichen Vorsteuerüberhängen ausgegangen ist. Ein Nachweis dahingehend, dass der Bw. gedanklich davon ausgegangen ist, dass die Nichtabgabe der gegenständlichen Umsatzsteuererklärungen eine Verkürzung der jeweiligen Jahresumsatzsteuer zu Folge haben würde, kann daher nicht erbracht werden.

Ob im gegenständlichen Fall ein vom Bw. fahrlässig verschuldeter Rechtsirrtum vorliegt, bedurfte deswegen keiner näheren Untersuchung durch den Berufungssenat, weil im gegenständlichen Fall beim Versuch geblieben ist, welcher nur bei Vorliegen von Vorsatz finanzstrafrechtlich unter Sanktion gestellt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Juni 2007