



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0097-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 Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Gottfried Hochhauser als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw. wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 12. November 2001 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den 1. Bezirk Wien als Organ des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 12. September 2001, SpS, nach der am 9. November 2004 in Abwesenheit des Beschuldigten und in Anwesenheit der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin Kerstin Schmidt durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis in seinem Schuldspruch soweit dieser die Umsatzsteuer 1997 in Höhe eines Verkürzungsbetrages von S 66.105,00 betrifft sowie im Ausspruch über die Strafe und hinsichtlich der Bestimmung der Verfahrenskosten aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst erkannt: Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das mit (konkretisiertem) Einleitungsbescheid vom 26. Februar 2001 gegen den Bw. wegen des Verdachtes der (versuchten) Abgabenhinterziehung in Bezug auf Umsatzsteuer der Jahre 1997 und 1998 eingeleitete Finanzstrafverfahren eingestellt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird über den Bw. für den weiterhin aufrecht bleibenden Teil des Schuldspruches des angefochtenen Erkenntnisses betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1994 bis 1996 mit einem Gesamtverkürzungsbetrag von S 499.627,00 (entspricht €36.309,31) eine Geldstrafe von €10.800,00 und gemäß § 20 FinStrG eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 27 Tagen verhängt.

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

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. September 2001, SpS , wurde der Bw. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Abgabepflichtiger vorsätzlich durch Nichtabgabe von Abgabenerklärungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer 1994 in Höhe von S 151.799,00, für 1995 in Höhe von S 230.446,00, für 1996 in Höhe von S 117.382,00 und für 1997 in Höhe von S 66.105,00 bewirkt habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von S 220.000,00 (entspricht €15.988,02) und eine an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 44 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit S 5.000,00 (entspricht €363,36) bestimmt.

Hingegen wurde das gegen den Bw. eingeleitete Finanzstrafverfahren mit der weiteren Anschuldigung, er habe durch Nichtabgabe von Abgabenerklärungen auch Einkommensteuer für 1994 in Höhe von S 123.028,00, für 1995 in Höhe von S 222.106,00 und für 1996 in Höhe von S 83.842,00 bewirkt, gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw., der schon von 1984 bis 1990 steuerlich erfasst gewesen sei, in den inkriminierten Jahren eine selbständige unternehmerische Tätigkeit als Wirtschaftstrainer ausgeübt habe, indem er in ganz Österreich als Trainer für Persönlichkeitsentwicklung Seminare geleitet habe. Die Teilnehmer hätten dafür pro Tag ca. S 3.000,00 zu bezahlen gehabt. Darüber hinaus sei er auch als Unternehmenstrainer tätig gewesen und habe in den erwähnten Jahren nicht unbeträchtliche Umsätze erzielt.

Im Zuge seiner Tätigkeit habe der Bw. Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt. Er habe auch Betriebsausgaben gehabt, indem er überwiegend ungarische und bosnische

Programmierer beschäftigt und diese bar entlohnt habe. Bei diesen Zahlungen seien nur Belege ohne Umsatzsteuerausweis ausgestellt worden.

Für seine verfahrensgegenständliche unternehmerische Tätigkeit habe der Bw. für die Jahre 1994 bis 1997 keine Abgabenerklärungen eingebracht.

Seine unternehmerische Tätigkeit sei im Februar 1998 durch das Einlangen einer Kontrollmitteilung beim Finanzamt für Körperschaften amtsbekannt geworden. Durch die Finanzstrafbehörde sei ermittelt worden, dass der Bw. im Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 3. August 1995 Arbeitslosenunterstützung und vom 17. August 1995 bis 31. August 1996 Notstandshilfe bezogen habe.

Im Jahr 1999 sei beim Bw. eine Betriebsprüfung durchgeführt worden. Dabei sei aufgrund von Kontrollmaterial erhoben worden, dass der Bw. in den Jahren 1994, 1995 und 1996 Umsätze in Höhe von S 2,069.980,00, S 3,142.442,00 und S 1,600.659,00 erzielt habe. Da die Erzielung weiterer Umsätze bei anderen Firmen nicht ausgeschlossen wäre, sei diesen Umsätzen ein Sicherheitszuschlag in Höhe von jeweils 10 % hinzugerechnet worden.

Für die Jahre 1997 und 1998 habe die Betriebsprüfung festgestellt, dass die Ausgangsrechnungen nicht vollständig vorgelegt und die Rechnungsnummern teils doppelt vergeben worden seien, teils die für 1997 unter jenen aus 1996 gelegen wären. Wegen dieser Buchhaltungsmängel seien zu den festgestellten Umsätzen von S 3,015.013,00 und S 1,004.574,00 gleichfalls Sicherheitszuschläge in Höhe von jeweils 10 % hinzugerechnet worden.

Unter Berücksichtigung von Vorsteuern hätten sich aufgrund des unbedenklichen Ergebnisses der Betriebsprüfung die aus dem Schuldspruch ersichtlichen Verkürzungen in Bezug auf die Umsatzsteuer ergeben.

Als langjähriger Unternehmer habe der Bw. erkannt, dass durch die Ausstellung von Ausgangsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis und den Erhalt von Zahlungsbelegen ohne Umsatzsteuerausweis eine Umsatzsteuerverbindlichkeit seinerseits entstanden sei. Dies habe in den Abgabenerklärungen des Bw. für die Jahre 1994 bis 1997 keinen Niederschlag gefunden, da er weder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, noch Umsatzsteuervoranmeldungen oder Umsatzsteuerjahreserklärungen eingebracht habe.

Die Betriebsprüfung habe die Umsätze des Bw. aufgrund des vorhandenen Kontrollmaterials in schlüssiger Weise ermittelt. Die Hinzurechnungen eines Sicherheitszuschlages in Höhe von jeweils 10 % sei gerechtfertigt gewesen, weil es nahe liegend gewesen sei, dass der Bw. auch anderen Firmen gegenüber Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis gelegt habe, die im Wege der Prüfung nicht ermittelt hätten werden können. Aus den rechtlich einwandfreien

Abgabenbescheiden würden sohin die strafbestimmenden Wertbeträge bezüglich des Schuldspruches beruhen.

Da der Bw. in Kenntnis seiner umsatzsteuerlichen Verpflichtungen diese verletzt und dadurch Umsatzsteuer verkürzt habe, sei von ihm insoweit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in subjektiver und objektiver Hinsicht zu verantworten.

Was die den Bw. zur Last gelegten Verkürzungen an Einkommensteuer anlange, so habe dieser sich dahingehend verantwortet, dass die Bezahlung von Programmierern im Ergebnis hohe Verluste in Höhe von S 100.000,00 bis S 200.000,00 zur Folge gehabt habe; die diesbezüglichen Zahlungsbelege seien im Zuge einer Übersiedlung in Verlust geraten, was von der der als Zeugin einvernommenen Betriebsprüferin auch bestätigt worden sei. Demnach nehme der Spruchsenat diese Verantwortung des Bw. als unwiderlegt und glaubwürdig an, jedenfalls könne mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit gegenteiliges nicht festgestellt werden, zumal auch die Betriebsprüfung für die Jahre 1997 und 1998 Verluste als erwiesen angenommen habe.

Sohin sei im Zweifel für den Bw. anzunehmen, dass er für die Jahre 1994 bis 1996 tatsächlich so hohe Verluste gehabt habe, die einer Erklärungspflicht entgegenstünden. Das Finanzstrafverfahren sei daher hinsichtlich des Vorwurfes der Hinterziehung von Einkommensteuer gemäß § 136 FinStrG einzustellen gewesen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als erschwerend keinen Umstand, als mildernd hingegen die Unbescholtenheit,

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung vom 12. November 2001, mit welcher der Bw. eine vorsätzliche Verkürzung an Umsatzsteuer 1994 bis 1997 in Abrede stellt.

Er habe Anfang 1990 durch den Konkurs seine damalige GmbH stilllegen müssen und erst nach einiger Zeit wieder begonnen, unternehmerisch tätig zu werden.

Aufgrund handschriftlich geführter Aufzeichnungen (Eingangsrechnungslisten, Ausgangsrechnungslisten und Barbeleglisten) hätte klar ausgerechnet werden können, dass weder eine Einkommensteuer- noch eine Umsatzsteuerschuld gegeben gewesen wären.

Daher habe er auch keine Verpflichtung gesehen, Abgabenerklärungen abzugeben. Vielmehr sei er überzeugt gewesen, im Sinne des § 21 Abs. 1 letzter Satz UStG rechtens gehandelt zu haben. Er habe auch nicht die Verpflichtung gesehen, die Minus-Steuer zu melden und vom Finanzamt zurückzufordern.

Seinen Lebensunterhalt habe er durch Bankkredite und private Unterstützung seiner Mutter und seiner damaligen Frau bestritten, was durch Kreditverträge mit der Bank beweisbar wäre.

Zu der Feststellung im Spruchsenatserkenntnis, er habe als Trainer für Persönlichkeitsentwicklung Seminare geleitet, wofür die Teilnehmer pro Tag ca. S 3.000,00 zu bezahlen gehabt hätten und er darüber hinaus auch als Unternehmenstrainer tätig gewesen sei, erkläre er, dass diese Honorare auch für österreichische Verhältnisse eher kleine Beträge seien. Im Vergleich dazu würden deutsche und internationale Vortragende oft ein Tageshonorar von mehreren S 100.000,00 bekommen. Die Feststellung des Spruchsenates dahingehend, dass er insgesamt in den erwähnten Jahren nicht unbeträchtliche Umsätze erzielt habe, sei insoweit zu relativieren, dass diese nicht unbeträchtlichen Umsätze durch EDV-Projekte zu erklären seien, die jedoch auch verschiedenen Gründen finanziell nicht erfolgreich gewesen wären. Vielmehr seien diese EDV-Projekte nur verlustreich gewesen, da seinen Ausgaben in Form der Bezahlung von Organisations- und Softwareexperten und Programmierern Einnahmen in ungleich hohem Verhältnis gegenüber gestanden seien. Es sei auch die geplante weitere Verwertung gescheitert und er habe mit diesen EDV-Projekten keine Umsätze bei anderen Kunden lukrieren können.

Auch habe er erhebliche Betriebsausgaben in Form der Büromiete, für Akquisition und Marketing (Werbebriefe, Telefonmarketing und Telefonspesen) bis zur Miete eines unerlässlichen Kopiergerätes (Bereitstellung von Seminarunterlagen) gehabt. Die Belege der Betriebsausgaben seien leider nur zum Teil vorhanden. Er könne einen Teil der Belege für Betriebsausgaben rekonstruieren. Seine damalige Ehefrau habe ebenfalls ein kleines Dienstleistungsunternehmen und stelle ihm für ihre Arbeit Rechnungen aus. Diese Abrechnungen könne er über die Originalunterlagen seiner damaligen Ehefrau besorgen.

Die Feststellung des Spruchsenates, dass er überwiegend ungarische und bosnische Programmierer beschäftigt habe, stimme, zumal er mehrere ungarische, bosnische und rumänische Programmierer beschäftigt habe. Ungarische und rumänische Programmierer seien von einer seriösen schweizer Beraterfirma und bosnische Programmierer von einem Verein zur Zusammenführung bosnischer Staatsbürger, ansässig im selben Haus, in dem er sein Büro gehabt habe, vermittelt worden. Dies sei auch der Grund, weshalb er eine Zusammenarbeit für unbedenklich gehalten habe. Dieser Verein sei vor mehreren Jahren verzogen, allerdings nach Beendigung der Zusammenarbeit. Auch die Mitarbeit österreichischer Organisations- und Softwareexperten sei gegeben gewesen. Diese hätten die Vorgaben für die ausländischen Programmierer erstellt. Die Arbeiten seien in Wien ausgeführt worden, weshalb selbstverständlich eine Mehrwertsteuerpflicht gegeben gewesen sei.

Zur Feststellung des Spruchsenates dahingehend, dass er diese Subauftragnehmer bar entlohnt habe und für diese Zahlungen nur Belege ohne Umsatzsteuerausweis ausgestellt

worden seien, führe er aus, dass die Entlohnung immer mit Scheck erfolgt sei. Es seien immer Belege mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt worden. Wie im Erkenntnis ausgeführt, seien sämtliche Unterlagen aus EDV-Arbeiten im Zuge einer Übersiedlung in seiner Abwesenheit versehentlich in Verlust geraten.

Seine Aussage vor dem Spruchsenat, dass nur Belege ohne Umsatzsteuerausweis ausgestellt worden seien, habe sich ausschließlich auf die Jahre 1997 bis 1999 bezogen.

Für die Jahre 1994 bis 1996 habe er aus Verlustgründen keine Erklärungen abgegeben. Die angesprochenen Zahlen würden auf Schätzungen der Betriebsprüfung beruhen. Daher könne nicht automatisch vermutet werden, dass hier Belege ohne Umsatzsteuerausweis ausgestellt worden seien.

Eine vorsätzliche Zurückhaltung der Steuerpflicht wäre schlichtweg als Dummheit zu bezeichnen gewesen, zumal er bei Firmen offiziell in Erscheinung getreten sei und dort des Öfteren von Kontrollmitteilungen des Finanzamtes gehört habe.

Mit im ersten Rechtsgang ergangener Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22. Februar 2002, GZ., wurde der Berufung des Bw. insoweit Folge gegeben, als der Schuldspruch hinsichtlich Umsatzsteuer 1997 aufgehoben und dahingehend abgeändert wurde, dass der Bw. eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für 1997 in Höhe von S 60.301,00 begangen habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde er dafür und für den weiterhin unberührt gebliebenen Teil des Schuldspruches des erstinstanzlichen Spruchsenaterkenntnisses betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1996 zu einer Geldstrafe von € 14.800,00 (Ersatzfreiheitsstrafe 37 Tage) verurteilt.

Gegen diese Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22. Februar 2002 wurde in der Folge durch den Bw. am 11. Dezember 2002 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften erhoben.

Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass es unzulässig sei, vom objektiven Tatbestand auf die subjektive Tatseite zu schließen, zumal damit die Beweislast umgekehrt und die gesetzliche Unschuldsvermutung ausgehöhlt werde und weiters vorgebracht, dass die angefochtene Berufungsentscheidung keine ausreichende Begründung enthalte, warum § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG anstelle von § 33 Abs. 1 FinStrG von der Berufungsbehörde zugrunde gelegt worden sei.

Zur Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften wurde im Tenor eingewendet, dass der 10 %-ige Sicherheitszuschlag ungerechtfertigt sei, da durch Kontoauszüge durchgehend und schlüssig dokumentiert sei, dass keine weiteren Umsätze bei

anderen Unternehmen erwirtschaftet worden seien und es die Behörde unterlassen habe, die Kontoauszüge einer näheren Überprüfung zu unterziehen.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Juli 2004 wurde in der Folge die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Finanzstraßbehörde I. Instanz vom 22. Februar 2002, GZ., wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

In Bezug auf die Streitjahre 1994 bis 1996 betreffend die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG führt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis begründend wie folgt aus:

Die Finanzstraßbehörde I. Instanz hat ihre Feststellungen zur objektiven Tatseite auf die Ergebnisse der im Februar 2001 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung gestützt. Dem mit 1. Februar datierten Betriebsprüfungsbericht ist unter Tz. 16 (Sicherheitszuschlag für die Jahre 1994 bis 1996) zu entnehmen, dass der Bw. Ausgangsrechnungen unter verschiedenen Namen gelegt hat. Von vier (im Einzelnen näher angeführten) Namen habe die Abgabenbehörde anhand von Kontrollmitteilungen Kenntnis erlangt. Der Bw. habe eine Aufstellung über Ausgangsrechnungen der Jahre 1994 bis 1996 vorgelegt, welche jedoch nur zwei der von ihm benutzten Namen beinhaltet habe. Für den „EDV-Bereich“ habe die Prüferin hingegen in keine Belege Einsicht nehmen können. Diesem Umstand sei durch einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % der von der Prüferin festgestellten Umsätze Rechnung zu tragen.

In seiner Berufung gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. September 2001 hat sich der Bw. gegen den Schuldvorwurf der vorsätzlichen Verkürzung mit dem Vorbringen gewandt, er habe mit Hilfe handschriftlich geführter Aufzeichnungen errechnet, dass weder eine Einkommen- noch eine Umsatzsteuerschuld entstanden sei. Die Unterlagen, die „EDV-Arbeiten“ betreffend, seien versehentlich in Verlust geraten. Es seien erhebliche Betriebsausgaben angefallen. Seine Aussage in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat über das Unterbleiben eines Umsatzsteuerausweises in den Abrechnungsbelegen der ausländischen Subunternehmer habe sich nicht auf die Jahre 1994 bis 1996, sondern erst auf jene Jahre bezogen, für welche Abgabenerklärungen eingereicht worden seien.

Konkrete Einwendungen gegen die Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen waren diesem Vorbringen nicht zu entnehmen. Der erstmals in der Beschwerde gegen die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages erhobenen Einwand, sämtliche Umsätze seien durch Kontoauszüge durchgehend und schlüssig dokumentiert und der Abgabenbehörde zugänglich gemacht worden, verstößt gegen das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehende Neuerungsverbot.

Auf das im Verwaltungsverfahren erstattete Vorbringen kommt die Beschwerde mit Recht nicht zurück:

Die im Mittelpunkt des Beschwerdevorbringens gestandenen Ausführungen zur Verlustträchtigkeit der Betätigung verpflichtete die belangte Behörde nicht zu weiteren Erhebungen, weil dieses Vorbringen schon die Finanzstraßbehörde I. Instanz dazu veranlasst hatte, das Verfahren in Ansehung der Einkommensteuer einzustellen. Soweit das Berufungsvorbringen auch in diesem Sinne verstanden werden konnte, dass sich in umsatzsteuerlicher Hinsicht nach den händischen Aufzeichnungen des Bw. Umsatzsteuergutschriften ergeben hätten, ist der belangten Behörde im Ergebnis zuzustimmen, wenn sie auf die Unglaubwürdigkeit einer derartigen Behauptung hingewiesen hat. Aus welchem Grund der Bw., der nach seinem Vorbringen den Lebensunterhalt mit Hilfe

von Bankkrediten und Unterstützung durch Mutter und Ehefrau bestritt, jahrelang auf die Geltendmachung von Vorsteuergutschriften verzichtet haben sollte, ist in der Tat nicht einsichtig.

Dem gegenüber erweisen sich die schon den Finanzstrafbehörde I. Instanz angestellten Erwägungen zum Auftreten von Umsatzsteuerzahllasten als schlüssig. Hat der Bw. in hohem Ausmaß ausländische Programmierer mit der Erstellung von EDV-Arbeiten befasst, von diesen keine Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erhalten und seinerseits die Leistungen mit Umsatzsteuerausweis weiterverrechnet, ergibt sich aus diesem Vorbringen zwangsläufig eine entsprechende Steuerschuld. Dass die ausländischen Programmierer dem Bw. keine Rechnungen gelegt hatten, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, hat der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat selbst erklärt. Es mag sein, dass der Bw. durch die Vorhaltung in der mündlichen Verhandlung, seine Steuererklärungen ab 1997 ließen den Schluss zu, dass nicht alle Betriebsausgaben einen Vorsteuerabzug verschafft hätte, dazu veranlasst wurde, den fehlenden Umsatzsteuerausweis in den Rechnungen der ausländischen EDV-Dienstleister einzuräumen. Gleichwohl wird mit dem Hinweis auf die Fragestellung eine andere Vorgangsweise in den Jahren 1994 bis 1996 (für welche die Belege in Verlust geraten sein sollen), ebenso wenig einsichtig gemacht, wie mit dem Hinweis auf die Berechtigung (Verpflichtung) der ausländischen Auftragnehmer zum Steuerausweis.

Gegen die Anlastung vorsätzlichen Handelns wendet sich die Beschwerde mit dem Vorbringen aus dem objektiven tatbestandsmäßigen Verhalten des Bw., nämlich der „Unterlassung fundamentaler abgabenrechtlicher Erklärungspflichten“ dürfe nicht auf die Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes geschlossen werden.

Die belangte Behörde hat aus den Umständen des Beschwerdefalles – dem Bw. seien die abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten aus früherer unternehmerischer Tätigkeit bekannt gewesen, es lägen hohe Umsätze vor und er habe jegliche Abgabenerklärung unterlassen – darauf geschlossen, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen vorsätzlich, also mit entsprechendem Wissen und Wollen, nicht nachgekommen sei. Gründe, warum dem Bw. vorsätzliches Handeln nicht vorzuwerfen sei, bringt er nicht vor. Der im Verwaltungsverfahren erhobene Einwand, der Bw. wisse von der Praxis der Finanzämter, Kontrollmitteilungen auszutauschen, zeigte das Fehlen vorsätzlichen Handelns nicht auf, zumal der Bw. nach den Feststellungen der Prüferin seine Dienstleistungen unter verschiedenen Namen abgerechnet hat, sodass auch Kontrollmitteilungen nicht ohne weiteres den Weg zum Bw. wiesen.

Unter Punkt 2. der Beschwerdebegründung führt der Verwaltungsgerichtshof betreffend das Streitjahr 1997 in Bezug auf die von der Berufungsbehörde Finanzlandesdirektion festgestellte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG aus:

Die Finanzstrafbehörde I. Instanz hat ihre Feststellungen zur objektiven Tatseite auch in Ansehung des Jahres 1997 auf die Ergebnisse der im Februar 2001 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung gestützt. Dem Betriebsprüfungsbericht ist diesbezüglich unter Tz. 17 (Sicherheitszuschlag für die Jahre 1997 und 1998) zu entnehmen, dass Ausgangsrechnungen nicht vollständig hätten vorgelegt werden können und „teilweise einzelne Rechnungsnummern“ fehlten bzw. Nummern doppelt vergeben worden seien. Solcherart lägen formelle und materielle Buchführungsmängel vor, denen mit Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % zu den erklärten Erlösen begegnet werden.

Nach der angeführten Rechtsprechung reicht die Feststellung von Buchführungsmängeln für sich genommen nicht, um die Annahme einer Abgabenhinterziehung zu begründen. Um Verkürzungsvorsatz annehmen zu können, bedarf es der weiteren Feststellung, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben. Im gegenständlichen Fall konnte dem Betriebsprüfungsbericht weder das Ausmaß der Unregelmäßigkeiten entnommen werden, noch irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass die Aufzeichnungsmängel vom Willen des Bw.

getragen waren, Abgaben zu verkürzen. In der Folge haben die Finanzbehörden beider Instanzen ergänzende Feststellungen nicht getroffen. Solcherart rügt der Bw. im Ergebnis zu Recht, dass die belangte Behörde die festgestellten objektiven Aufzeichnungsmängel dem Wissentlichkeit voraussetzenden Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG subsumiert hat.

Im Beschwerdefall erweist sich die Heranziehung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG aber auch aus einem anderen Grund für rechtswidrig:

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn eine Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine – durch die Androhung nach § 33 Abs. 1 FinStrG – nachbestrafte Vortat zu betrachten ist.

Für die Bestrafung eines Täters nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind klare und eindeutige Feststellungen erforderlich, die eine Beurteilung der Frage zulassen, ob der Täter nicht ohnehin den Tatbestand nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer erfüllt hat.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Strafbarkeit nach § 33 Abs. 1 FinStrG deshalb verneint, weil die am 2. September 1998 eingereichte Umsatzsteuererklärung zu einer Abgabefestsetzung geführt habe und solcherart ein „Rücktritt vom Versuch“ der Verkürzung der Jahressteuerschuld vorliege.

Diese Feststellungen stehen im Widerspruch zur Aktenlage und sind auch in ihrer rechtlichen Begründung nicht nachvollziehbar. Die am 2. September 1998 eingereichte Abgabenerklärung weist nämlich eine Zahllast von S 5.804,00 auf und führte zu einer Festsetzung von Umsatzsteuer mit Bescheid vom 13. Juli 1999 in ebendieser Höhe. Die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung gaben in der Folge Anlass zur Wiederaufnahme des Verfahrens und Erlassung eines geänderten Sachbescheides vom 12. Februar 2001, der die Zahllast für 1997 in Höhe von S 66.105,00 bemaß. Der Differenzbetrag von S 60.301,00 resultierte aus der Hinzurechnung des strittigen Sicherheitszuschlages und wurde als Verkürzungsbetrag der Bestrafung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zugrunde gelegt.

Nach § 14 Abs. 1 FinStrG (Rücktritt vom Versuch) wird der Täter wegen des Versuches eines vorsätzlichen Finanzvergehens nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt. Mit der (aus Sicher der Abgabenbehörde zu niedrigen) Festsetzung der Umsatzsteuer 1997 war der Erfolg (die Abgabenverkürzung) eingetreten und ein Rücktritt vom Versuch (und worin dieser liegen sollte, bleibt überdies unerfindlich) von vornherein ausgeschlossen.

Da sich der angefochtene Bescheid sohin in den unter Punkt 2 aufgezeigten Gründen als rechtswidrig erweist, war gemäß § 42 Abs. 3 Z. 3 VwGG – wegen der in Hinblick auf die einheitliche Strafe gegebenen Unteilbarkeit des Spruches in vollem Umfang – aufzuheben.

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.

§ 126 Abs. 1 FinStrG: Kommt der Beschuldigte oder ein Nebenbeteiligter einer Vorladung zu einer gemäß § 125 anberaumten mündlichen Verhandlung nicht nach, ohne durch Krankheit, Behinderung oder ein sonstiges begründetes Hindernis abgehalten zu sein, so hindert dies nicht die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses auf Grund der Verfahrensergebnisse.

Trotz ausgewiesener Zustellung der Ladung des Bw. zur mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat und auch erfolgter mündlicher telefonischer Ladung des Bw. durch den Vorsitzenden des Berufungssenates am 28. Oktober 2004 ist dieser unentschuldig zum Termin der mündlichen Berufungsverhandlung nicht erschienen. Gemäß § 126 FinStrG in Verbindung mit § 157 FinStrG waren daher die Voraussetzungen für die Durchführung der mündlichen Verhandlung und für die Fällung der Berufungsentscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat in Abwesenheit des Bw. gegeben.

Wie aus dem oben wiedergegebenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Juli 2004, Zl., ersichtlich ist, ist der Spruchsenat im Rahmen des erstinstanzlichen Erkenntnisses zu Recht von einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Bezug auf Umsatzsteuer der Jahre 1994 bis 1996 mit einem Gesamtverkürzungsbetrag von S 499.627,00 ausgegangen.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird zur Begründung der gegenständlichen Berufungsentscheidung in Bezug auf die Einwendungen hinsichtlich der objektiven und subjektiven Tatseite auf die oben wiedergegebenen bestätigenden Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Bezug auf Umsatzsteuer der Jahre 1994 bis 1996 verwiesen.

In der Beschwerde des Bw. an den Verwaltungsgerichtshof vom 11. Dezember 2002 wurde unter dem Hinweis der Verletzung von Verfahrensvorschriften eingewendet, dass die belangte Behörde zu Unrecht die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages von 10 % der tatsächlich festgestellten Umsätze für die Jahre 1994 bis 1996 als gerechtfertigt angesehen habe. Dies mit der Begründung, dass allfällige Umsätze bei anderen Unternehmen nicht ausgeschlossen werden könnten. Dazu wurde seitens des Bw. in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vorgebracht, dass dieser Sicherheitszuschlag bei einem ordnungsgemäß durchgeführten Ermittlungsverfahren nicht festgesetzt worden wäre, zumal sämtliche Umsätze durch seine Kontoauszüge durchgehend und schlüssig dokumentiert worden seien. Die belangte Behörde habe es nur unterlassen, die von ihm zugänglich gemachten Kontoauszüge einer näheren Betrachtung zu unterziehen. Hätte sie dies getan, so wäre sie zur Feststellung gelangt, dass zu keinem Zeitpunkt ein Grund zur Vermutung bestanden habe, dass er auch Umsätze bei anderen Unternehmen erwirtschaftet haben könnte. Dazu ist seitens des Berufungssenates zu entgegnen, dass aus Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. Februar 2001 betreffend Sicherheitszuschlag für die Jahre 1994 bis 1996 eindeutig hervorgeht, dass durch den Bw. für diese Jahre nur eine Aufstellung über die gelegten Ausgangsrechnungen unter dem Namen „C.“ und „I.“ sowie eine Fülle von bisher nicht verbuchten Eingangsrechnungen und Zahlungsbelegen vorgelegt werden

konnten. Für den EDV-Bereich des Unternehmens konnten von der Betriebsprüfung überhaupt keine Belege mehr eingesehen werden. Zudem konnten von der Prüferin aufgrund des vorliegenden Kontrollmaterials von den Firmen „P.“, „F.P.“, „P-GmbH“ usw. zusätzliche Ausgangsrechnungen mit dem Firmennamen „C-GmbH“ (Co.) bzw. mit dem Firmennamen „W.“ ermittelt werden. Da somit seitens der Betriebsprüfung weitere Umsätze aus dem Tätigkeitsbereich „EDV“ nicht ausgeschlossen werden konnten, wurde mit der schätzungsweisen Verhängung eines 10 %-igen Sicherheitszuschlages zu den bisher festgestellten Umsätzen vorgegangen. Dabei handelt es sich nach Ansicht des Berufungssenates zweifelsfrei um eine Zuschätzung zu den Besteuerungsgrundlagen der Umsatzsteuer 1994 bis 1996 wegen festgestellter materieller Mängel dahingehend, dass durch den Bw. nicht einmal ansatzweise die ihm durch die Bundesabgabenordnung auferlegten Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten eingehalten wurden und so im Rahmen der Betriebsprüfung, wie bereits dargestellt, die unter vier verschiedenen Namen ausgestellten Ausgangsrechnungen, nur teilweise vorgelegt werden konnten. Schon allein aufgrund dieser Feststellungen zeigt sich, dass das Auftreten des Bw. unter vier verschiedenen Firmenbezeichnungen zweifelsfrei darauf ausgerichtet war, Umsätze der Besteuerung zu entziehen und eine Überprüfbarkeit durch die Abgabenbehörde zu erschweren bzw. nicht vollständig zu ermöglichen. Bei einer derartigen Vorgangsweise des Bw. entspricht es der Erfahrung des täglichen Lebens, dass seitens der Betriebsprüfung nicht sämtliche Umsätze nach Maßgabe der tatsächlichen Verhältnisse ermittelt werden konnten und daher noch weitere Umsätze durch den Bw. erzielt wurden. Dies umso mehr als für den Tätigkeitsbereich EDV keinerlei Unterlagen durch den Bw. der Prüferin vorgelegt werden konnten. Die Verhängung des 10 %-igen Sicherheitszuschlages bei derartig fragmentarisch vorhandenen Aufzeichnungen bzw. Unterlagen erscheint dem Berufungssenat durchaus moderat und keinesfalls als zu hoch gegriffen, wobei auszuführen ist, dass konkrete Einwendungen hinsichtlich der Höhe des Sicherheitszuschlages seitens des Bw. ohnehin nicht vorgebracht wurden. Aus den Aufzeichnungen im Arbeitsbogen der Betriebsprüferin ergibt sich, dass ,entgegen der Behauptung des Bw., im Tatzeitraum keineswegs die Kontoauszüge der Banken vollständig vom Bw. vorgelegt wurden, zumal seitens der Betriebsprüferin aufgrund des vorliegenden Kontrollmaterials Umsätze des Bw. festgestellt wurden, welchen Eingänge auf den (lückenhaft) vorgelegten Kontoauszüge nicht zugeordnet werden konnten. Es wurde daher entgegen der Behauptung des Bw. keinesfalls unterlassen, die von ihm zugänglich gemachten Kontoauszüge einer näheren Betrachtung zu unterziehen und es war daher für die Betriebsprüfung im Zeitraum 1994 bis 1996 tatsächlich nicht möglich, sämtliche Umsätze durch die vorliegenden Kontoauszüge durchgehend und schlüssig zu dokumentieren. Dies auch deswegen, weil seitens des Bw. der Betriebsprüfung keinerlei Aufzeichnungen über Bareingänge (Kassabuch) vorgelegt wurden. Aus den genannten

Gründen ist die als Sicherheitszuschlag bezeichnete Zuschätzung aufgrund gravierender materiellrechtlicher Mängel der Aufzeichnungen in Form von nachgewiesener Lückenhaftigkeit zweifelsfrei dem Grunde und auch der Höhe nach gerechtfertigt und konnte auch vom Spruchsenat bedenkenlos der Bestrafung zugrunde gelegt werden.

In Bezug auf den Veranlagungszeitraum 1997 konnten nach dem Arbeitsbogen der Betriebsprüferin seitens des Bw. Aufzeichnungen über Kassen- und Bankeingänge bzw. Ausgänge sowie über getätigte Privatentnahmen und –einlagen vorgelegt werden, wobei unter Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes jedoch die dort bezeichneten Belege nicht vollständig bzw. offensichtlich nur fehlerhaft vorgelegt werden konnten. So konnten die Ausgangsrechnungen unter den Firmennamen "R.W." und "X." nicht vollständig vorgelegt werden. Teilweise fehlten einzelne Rechnungsnummern heraus bzw. wurden Nummern doppelt vergeben. Auch wurden Rechnungsnummern für 1997 vergeben, die unter den Rechnungen aus 1996 abgelegt wurden. Bei Zahlungseingängen auf Grund von Schecks konnten Empfänger bzw. der Verwendungszweck nicht nachgewiesen werden.

In Bezug auf Umsatzsteuer 1997 konnten jedoch aus dem Betriebsprüfungsbericht und auch aus den Aufzeichnungen im Arbeitsbogen der Betriebsprüferin keine entsprechenden Anhaltspunkte dafür gefunden werden, dass konkrete Umsätze vom Bw. nicht aufgezeichnet bzw. erklärt wurden. Aufgrund der Beweislastumkehr im Finanzstrafverfahren kann aus diesem Grund ein Nachweis einer Umsatzsteuerverkürzung in Höhe des von der Betriebsprüfung im Schätzungswege zu den Besteuerungsgrundlagen hinzugerechneten 10 %-igen Sicherheitszuschlages nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden. Es war daher insoweit mit Verfahrenseinstellung gemäß § 136, 157 FinStrG vorzugehen.

Mit konkretisiertem Einleitungsbescheid vom 26. Februar 2001 wurde gegen den Bw. auch Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der (versuchten) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG betreffend Umsatzsteuer 1998 in noch festzustellender Höhe eingeleitet. Da insoweit seitens des Spruchsenates im erstinstanzlichen Erkenntnis keinerlei Feststellungen getroffen wurden und auch nicht mit Verfahrenseinstellung gemäß § 136 FinStrG vorgegangen wurde, war diese im Rahmen der Berufungsentscheidung nachzuholen.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG waren bei der Strafbemessung neben der Schuldform des Vorsatzes auch die derzeitigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. sowie die gegebenen Milderungs- bzw. Erschwerungsgründe zu berücksichtigen.

Aufgrund der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Bw. am 12. März 2004 ist zweifelsfrei von derzeit sehr eingeschränkten wirtschaftlichen Verhältnissen

auszugehen und als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, das lange Zurückliegen der Tat bei zwischenzeitigen Wohlverhalten, als erschwerend hingegen der lange Tatzeitraum zu berücksichtigen.

Auf Basis dieser Strafzumessungserwägungen erscheinen die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe und die entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe tat- und schuldangemessen.

Einer weiteren Strafreduktion konnte seitens des Berufungssenates bei nicht erfolgter Schadensgutmachung vor allem aus generalpräventiven Gründen nicht näher getreten werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. November 2004