

TE Vwgh Erkenntnis 2010/5/10 2009/16/0147

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 10.05.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

FinStrG §20;

FinStrG §23 Abs3;

FinStrG §98 Abs3;

UStG 1994 §12 Abs1 Z1;

1. FinStrG Art. 1 § 20 heute
2. FinStrG Art. 1 § 20 gültig ab 05.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
3. FinStrG Art. 1 § 20 gültig von 01.01.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 55/1999
4. FinStrG Art. 1 § 20 gültig von 13.01.1999 bis 31.12.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
5. FinStrG Art. 1 § 20 gültig von 01.01.1991 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 465/1990
6. FinStrG Art. 1 § 20 gültig von 01.01.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 335/1975
1. FinStrG Art. 1 § 23 heute
2. FinStrG Art. 1 § 23 gültig ab 23.07.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019
3. FinStrG Art. 1 § 23 gültig von 01.01.2011 bis 22.07.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2010
4. FinStrG Art. 1 § 23 gültig von 05.06.2004 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
5. FinStrG Art. 1 § 23 gültig von 01.01.1995 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
6. FinStrG Art. 1 § 23 gültig von 01.01.1976 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 335/1975
1. FinStrG Art. 1 § 98 heute
2. FinStrG Art. 1 § 98 gültig ab 19.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2025
3. FinStrG Art. 1 § 98 gültig von 15.08.2015 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. FinStrG Art. 1 § 98 gültig von 27.06.2008 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
5. FinStrG Art. 1 § 98 gültig von 01.01.1986 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 571/1985
1. UStG 1994 § 12 heute
2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Köller als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde des Mag. R K in W, vertreten durch Mag. Markus Adam, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Brucknerstraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Mai 2009, GZ. FSRV/0068- W/08, betreffend Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Köller als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde des Mag. R K in W, vertreten durch Mag. Markus Adam, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Brucknerstraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Mai 2009, GZ. FSRV/0068- W/08, betreffend Abgabenhinterziehung nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera a, FinStrG, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Steuerberater, war auch selbständig vertretender Geschäftsführer und Alleingesellschafter der am 18. Jänner 2001 errichteten und am 1. Februar 2001 im Firmenbuch eingetragenen E. GesmbH mit dem Geschäftszweig "Betriebsorganisation".

Am 1. Februar 2001 legte der Beschwerdeführer der E. GesmbH eine Rechnung mit dem Text:

"Als Anerkennungspreis (1. Tranche) für den Erwerb des Konsolidierungsprogramms 'easy consol' stelle ich vorläufig in Rechnung:

S 1,000.000,--

20 % USt

S 200.000,--

S 1,200.000,--

Die konkrete Kaufpreisgestaltung erfolgt im Zuge der Projektfortführung.

Der Kaufpreis beinhaltet die Rechte und Verpflichtungen aus dem Werksvertrag 'W'.

Der Betrag ist am 8. März 2020 fällig."

Die E. GesmbH reichte eine Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2001 ein und machte darin u.a. die in der erwähnten Rechnung angeführte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend.

Über das Ergebnis einer für den Zeitraum Februar bis Dezember 2001 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung hielt der Prüfer in einer Niederschrift vom 18. März 2002 fest, eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der E. GesmbH, an welcher der Beschwerdeführer zu 100 % beteiligt sei, könne steuerlich nur anerkannt werden, wenn diese unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Im üblichen Geschäftsverkehr wäre es undenkbar, ein Geschäft zu tätigen, bei dem ein Zahlungsziel von 18 Jahren bestünde. Daher sei die Vorsteuer von 200.000 S bei der E. GesmbH nicht anzuerkennen.

Am 15. Jänner 2002 legte der Beschwerdeführer der E. GesmbH eine Rechnung mit dem Text:

"Als zweite Tranche für den Erwerb des Konsolidierungsprogramms 'easy consol' stelle ich vorläufig in Rechnung:

S 1,000.000,--

20 % USt

S 200.000,--

S 1,200.000,--

Die Fälligkeit der ersten Tranche hat sich geändert; diese

ist am 8. März 2005 fällig.

Die Fälligkeit der zweiten Tranche ist: 8. März 2007."

Die E. GesmbH reichte eine Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2002 ein und machte darin die in den erwähnten Rechnungen angeführten Beträge an Umsatzsteuer von zusammen 400.000 S als Vorsteuer geltend.

Über eine für den Zeitraum Jänner und Februar 2002 durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung hielt der Prüfer in einer Niederschrift vom 28. Mai 2002 u.a. fest, da bei der vorangegangenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung das Zahlungsziel von 18 Jahren für die erste Teilrechnung betreffend das Konsolidierungsprogramm steuerlich nicht anerkannt worden sei, sei das Zahlungsziel willkürlich auf fünf Jahre verringert worden. Gleichzeitig sei auf der zweiten Teilrechnung ein Zahlungsziel von sechs Jahren angegeben. Beide Vorsteuerbeträge in Summe von 400.000 S seien in der Umsatzsteuervoranmeldung vom Jänner 2002 abermals beantragt worden. In der Gesamtgestaltung, insbesondere der Gestaltung der Zahlungsziele zur Verrechnung des Konsolidierungsprogrammes, könnten keine außersteuerlichen Gründe festgestellt werden. Daher werde unterstellt, dass die Gestaltung dieser Verrechnung rein aus steuerlichen Gründen gewählt worden sei. Die E. GesmbH wäre zum Abzug der Vorsteuer berechtigt und könnte den in Rechnung gestellten Betrag als Aufwand geltend machen, beim Beschwerdeführer, welcher seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittle, würde weder Umsatzsteuer noch Ertragsteuer anfallen. Gemäß § 22 BAO könne durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Die Vorsteuer aus der Verrechnung in Höhe von 400.000 S könne daher nicht anerkannt werden. Über eine für den Zeitraum Jänner und Februar 2002 durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung hielt der Prüfer in einer Niederschrift vom 28. Mai 2002 u.a. fest, da bei der vorangegangenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung das Zahlungsziel von 18 Jahren für die erste Teilrechnung betreffend das Konsolidierungsprogramm steuerlich nicht

anerkannt worden sei, sei das Zahlungsziel willkürlich auf fünf Jahre verringert worden. Gleichzeitig sei auf der zweiten Teilrechnung ein Zahlungsziel von sechs Jahren angegeben. Beide Vorsteuerbeträge in Summe von 400.000 S seien in der Umsatzsteuervoranmeldung vom Jänner 2002 abermals beantragt worden. In der Gesamtgestaltung, insbesondere der Gestaltung der Zahlungsziele zur Verrechnung des Konsolidierungsprogrammes, könnten keine außersteuerlichen Gründe festgestellt werden. Daher werde unterstellt, dass die Gestaltung dieser Verrechnung rein aus steuerlichen Gründen gewählt worden sei. Die E. GesmbH wäre zum Abzug der Vorsteuer berechtigt und könnte den in Rechnung gestellten Betrag als Aufwand geltend machen, beim Beschwerdeführer, welcher seinen Gewinn nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988 ermittle, würde weder Umsatzsteuer noch Ertragsteuer anfallen. Gemäß Paragraph 22, BAO könne durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Die Vorsteuer aus der Verrechnung in Höhe von 400.000 S könne daher nicht anerkannt werden.

Im Zuge der Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei Herr T. von der "Systemprüfung GBP-Wien" angefordert worden, um den inhaltlichen Gehalt des fakturierten Konsolidierungsprogramms festzustellen. In der Besprechung seien Unterlagen betreffend die Erstellung der Software abverlangt worden. Es seien aber keine entsprechenden Unterlagen oder Ausdrucke in irgendeiner Form vorgelegt worden. Weiters habe der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass die Software weiterentwickelt werde und eine entsprechende Version mit Datenbankbindung zurzeit entwickelt werde. Die bisher in Rechnung gestellten Beträge von insgesamt 2.000.000 S (netto) könnten in keiner Weise nachvollzogen werden, weil zwei Excel-Dateien mit insgesamt 50 Tabellen selbst bei komplizierten Verknüpfungen den genannten Wert im Fremdvergleich nicht erreichten.

Am 15. Dezember 2002 legte der Beschwerdeführer der E. GesmbH eine Rechnung mit dem Text:

"Als 3. Tranche für den Erwerb des Konsolidierungsprogrammes 'easy consol' erlaube ich mir in Rechnung zu stellen

S 75000,--

20 % USt

S 15000,--

S 90000,--

Der Betrag ist am 8. März 2008 fällig."

Die E. GesmbH reichte eine Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2002 ein und machte darin u.a. die in der erwähnten Rechnung vom 15. Dezember 2002 angeführte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend.

Über das Ergebnis einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Zeitraum Dezember 2002 hielt der Prüfer in einer Niederschrift vom 23. April 2003 u.a. fest, die Vorsteuer im Zusammenhang mit der Verrechnung des Konsolidierungsprogramms in der Höhe von 15.000 EUR werde nicht anerkannt.

Mit hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2006, Zl. 2003/13/0003 wies der Verwaltungsgerichtshof eine Beschwerde der E. GesmbH gegen den Bescheid der (damaligen) Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. November 2002 als unbegründet ab. Mit jenem damals angefochtenen Bescheid hatte die Finanzlandesdirektion im Instanzenzug die Umsatzsteuer für Jänner 2002 festgesetzt und dabei die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 400.000 S nicht anerkannt, weil ein Konsolidierungsprogramm "easy consol" im damaligen Streitzeitraum (noch gar) nicht existiert habe und damit die in Rechnung gestellte Leistung (noch) nicht ausgeführt worden sei.

Das Finanzamt leitete mit Bescheid vom 17. April 2007 gegen den Beschwerdeführer ein Finanzstrafverfahren ein, in welchem der Beschwerdeführer mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 6. März 2008 schuldig erkannt wurde, er habe vorsätzlich

1) als Geschäftsführer der E. GesmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch das zu Unrecht Beantragen von Vorsteuerbeträgen, eine Verkürzung von Umsatzsteuer für Februar 2001 in Höhe von 14.534,57 EUR, für Jänner 2002 in Höhe von 29.069,13 EUR und für

Dezember 2002 in Höhe von 13.333,33 EUR und 1) als Geschäftsführer der E. GesmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem Paragraph 21, UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch das zu Unrecht Beantragen von Vorsteuerbeträgen, eine Verkürzung von Umsatzsteuer für Februar 2001 in Höhe von 14.534,57 EUR, für Jänner 2002 in Höhe von 29.069,13 EUR und für Dezember 2002 in Höhe von 13.333,33 EUR und

2) als Abgabepflichtiger unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für April bis September 2004 in Höhe von 8.315,53 EUR 2) als Abgabepflichtiger unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem Paragraph 21, UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für April bis September 2004 in Höhe von 8.315,53 EUR

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen. bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera a, FinStrG begangen.

Nach Wiedergabe der Berichte über die oben erwähnten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen führte der Spruchsenat aus, in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 6. März 2008 habe die Zeugin Mag. B.S. angegeben, sie sei in der Zeit von 1998 bis 2001 in der S. Holding GesmbH als Mitarbeiterin im Konzerncontrolling tätig gewesen. Der Beschwerdeführer habe in dieser Zeit im Rahmen seiner Tätigkeit als Steuerberater bei der Erstellung der Konzernbilanz mitgearbeitet, indem er diese auf die Richtigkeit überprüft habe. Er habe auch die "Sheets" entwickelt, in denen die Daten erfasst und weiterverarbeitet worden seien. Er sei nicht nur als Steuerberater tätig gewesen, sondern habe auf Basis eines Werkvertrages mitgearbeitet, die Bilanzen aller der S. Holding GesmbH zugehörigen Unternehmen (etwa 50) seien der Zeugin übergeben und von dieser mittels der vom Beschwerdeführer erstellten "Sheets" zusammengefasst worden. Bei diesen "Sheets" handle es sich um eigens für "unseren Konzern" adaptierte Microsoft Excel-Tabellen. Mit diesen Tabellen habe eine Konzernbilanz erstellt werden können. Zu Beginn seiner Tätigkeit für die S. Holding GesmbH sei der Beschwerdeführer als Einzelperson in Erscheinung getreten. Dass später die E. GesmbH gegründet worden sei, habe "uns" nicht weiter interessiert. Es sei nur aufgefallen, dass eine solche GesmbH habe existieren müssen, weil die Rechnungen plötzlich von dieser ausgestellt worden seien. Der Beschwerdeführer habe im Herbst 1998 seine Tätigkeit mit Informationsveranstaltungen für Finanzmanager begonnen. "Erstkonsolidierung" sei im Sommer 1999 erfolgt, in der Zeit zwischen 1998 und 1999 habe der Beschwerdeführer die "Sheets" für das Konsolidierungsprogramm entwickelt und die Konsolidierungsrichtlinien sowie die Vorgangsweise über die Konsolidierung festgelegt. Auf Grund des Anwachsens des Konzerns auf über 70 Unternehmen habe sich herauskristallisiert, dass das adaptierte Excel-Programm auf längere Sicht nicht ausreichend sicher und kompatibel gewesen sei. Daher sei im Sommer 2001 das Konsolidierungsprogramm IDL Konsis um etwa 6.000 bis 8.000 EUR zuzüglich Lizenzgebühren angeschafft worden. Der Beschwerdeführer sei von der S. Holding GesmbH lediglich für seine Beratungstätigkeit honoriert worden. Das von ihm verwendete Programm sei ein Teil dieses Beratungspaketes gewesen. Die Zusammenarbeit mit dem Beschwerdeführer sei gegen Ende 2001 mit Legen einer Schlussrechnung zur Gänze beendet worden.

Der in der mündlichen Verhandlung vernommene Zeuge W.T. habe angegeben, EDV-Systemprüfer in der Großbetriebsprüfung zu sein. Er sei vom Prüfer zur Umsatzsteuer-Sonderprüfung beigezogen worden, um bei der Beurteilung einer in Rechnung gestellten Software mitzuwirken. Seiner Bitte, ihm entsprechende Unterlagen wie etwa den Quellcode oder das Pflichtenheft vorzulegen oder anzugeben, welche Programmiersprache verwendet worden sei, sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Der Zeuge habe nur Excel-Tabellen zu Gesicht bekommen. Es wären darauf verschiedene Verknüpfungen zu ersehen gewesen, allerdings habe er eine Ableitung auf irgendwelche geistigen Inputs nicht ziehen können. Für den Zeugen seien die von ihm geforderten Unterlagen, welche jedoch nicht beigebracht worden seien, zur Beurteilung des Wertes der Software von Bedeutung gewesen.

Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Verhandlung ausgesagt, sich nicht mehr erinnern zu können, dass ein zugezogener Systemprüfer Programmunterlagen verlangt hätte. Es sei ihm auch untersagt worden, "mehr als das bloße Inhaltsverzeichnis und ein paar Seiten in Kopie für diese spezielle USO-Prüfung vorzulegen". Nach Ende seiner Tätigkeit bei der S. Holding GesmbH habe er sein Programm anderen Unternehmen um einen Kaufpreis von 700.000 EUR angeboten, jedoch keine positiven Zusagen erhalten. Auf Grund seines jährlichen Beratungshonorars bei der S. Holding GesmbH von 50.000 EUR, welches auch die Verwendung des Konsolidierungsprogrammes beinhaltet habe, könne man Rückschlüsse auf die Werthaltung dieses Programmes ziehen.

Hinsichtlich der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April bis September 2004 habe der Beschwerdeführer erklärt, auf seinem Konto habe ein Guthaben bestanden, weshalb er die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen nicht für notwendig erachtet habe. Es sei in den Monaten März bis September 2004 nämlich ein Guthaben entstanden.

Der Spruchsenat gelangte zum Ergebnis, die veranschlagte Bewertung des Konsolidierungsprogrammes durch den Beschwerdeführer sei eine rein fiktive Annahme, die jeglicher Grundlage entbehre. Schon der Umstand, dass von der S. Holding GesmbH nach dem Ende der Beratung durch den Beschwerdeführer ein wesentlich flexibleres Programm um etwa 8.000 EUR erworben worden sei, zeige, dass die selbst erstellte Bewertung für das bloß adaptierte Microsoft Excel-Programm in Höhe von 700.000 EUR eine bloße Phantasiezahl darstelle. Dies werde durch den vom Beschwerdeführer selbst zugegebenen Umstand erhärtet, dass er das Programm zwar zahlreichen Unternehmen zum Kauf angeboten habe, darauf allerdings keine einzige Reaktion erfolgt sei. Auch der als Zeuge vernommene Systemprüfer habe überzeugend dargetan, dass vom Beschuldigten trotz Aufforderung keinerlei Unterlagen vorgelegt worden seien und - wie sich auf Grund des Beweisverfahrens ergebe - auch gar nicht hätten vorgelegt werden können, aus denen ein entsprechender geistiger Input (und zwar in der Art wie es sich der Systemprüfer auf Grund seiner Beurteilungsmaßstäbe erwartet hätte) hätte hervorgehen können. In diesem Sinn verwies der Spruchsenat auch auf die Argumentation des "hiezuvorgangenen" Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2006.

Zum Spruchpunkt 2 seines Erkenntnisses hielt der Spruchsenat fest, die Verantwortung des Beschwerdeführers, für ihn habe keine Voranmeldungsspflicht bestanden, weil ein Guthaben existiert habe, sei für einen Steuerberater geradezu erstaunlich, weil der Beschwerdeführer in den Zeiträumen zuvor und nachher immer wieder Voranmeldungen erstattet habe und es ihm deshalb bekannt gewesen sei, dass ein beliebiger Wechsel zwischen Kleinunternehmereigenschaft und Anmeldungspflicht systembedingt gar nicht möglich gewesen sei. Überdies ergebe sich aus der Darstellung des Abgabekontos, dass der Beschwerdeführer in den fraglichen Zeiträumen gar kein Guthaben gehabt habe.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat die bisherige Unbescholtenheit als mildernd und die fortgesetzte wiederholte deliktische Verhaltensweise als erschwerend.

Der Spruchsenat verhängte über den Beschwerdeführer eine Geldstrafe von 20.000 EUR, für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 70 Tagen. Weiters wurde dem Beschwerdeführer der Ersatz der Kosten des Strafverfahrens in Höhe von 363 EUR auferlegt. Schließlich wurde eine Haftung der E. GesmbH gemäß § 28 FinStrG ausgesprochen. Der Spruchsenat verhängte über den Beschwerdeführer eine Geldstrafe von 20.000 EUR, für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 70 Tagen. Weiters wurde dem Beschwerdeführer der Ersatz der Kosten des Strafverfahrens in Höhe von 363 EUR auferlegt. Schließlich wurde eine Haftung der E. GesmbH gemäß Paragraph 28, FinStrG ausgesprochen.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer zum Spruchpunkt 1 des Spruchsenatserkenntnisses vor, aus der Anwendung der gesetzlichen Bestimmung zum Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Besteuerung vereinnahmter Entgelte könne ihm kein Finanzvergehen angelastet werden. Die E. GesmbH sei gegründet worden, um Vorteile aus der beschränkten Haftung im Vergleich zum Einzelunternehmen zu erzielen. Ziel sei die Vermarktung (Bewerbung) des Konsolidierungsprogramms und die Verwendung des Konsolidierungsprogramms zur Erstellung von Konzernabschlüssen gewesen.

Die Bewertung (des Konsolidierungsprogramms) habe sich zum einen am Kreis der potenziellen Abnehmer, am erzielbaren Einzelverkaufspreis und an den Lizenzgebühren, zum anderen an der Zahl der zu erstellenden Konzernabschlüsse und der Anzahl der Konzerngeschäftsjahre orientiert. Von fünf potenziellen Abnehmern und zehn aufzustellenden Konzernabschlüssen sei ausgegangen worden. Die Korrespondenz mit den potenziellen Abnehmern sei ebenso zur Kenntnis gebracht worden wie die Programmbeschreibung und die Arbeitsunterlagen der S. Holding GesmbH. Daher stehe außer Streit, dass zum Veräußerungszeitpunkt ein funktionsfähiges Konsolidierungsprogramm bestanden habe. Das Anlagenverzeichnis der E. GesmbH weise den Wert des Konsolidierungsprogramms mit rund 220.000 EUR aus, was den damaligen Geschäftsplänen und dem angeführten Umsatzpotenzial entsprochen habe. Der Wert von 700.000 EUR stelle sich allerdings als Phantasiezahl dar, die "in einem Fall als Abschreckung" habe dienen sollen. Auch die Reaktionen auf die Bewerbung des Konsolidierungsprogramms könne er vorlegen. Tatsächlich seien für den Verkauf von Konsolidierungsprogrammen

"Werte" zwischen 30.000 EUR und 70.000 EUR erzielbar. Er habe sich im Besitz eines funktionsfähigen, von ihm erstellten Konsolidierungsprogrammes befunden, welches er "wie der Systemprüfer aussagt auch in der Nullvariante vorgelegt" habe. Er habe dieses auch zur Erstellung dreier Konzernabschlüsse der S. Holding GesmbH verwendet, wie von der Zeugin Mag. B.S. bestätigt worden sei. Wie aus der Programmbeschreibung und aus dem Bericht über den Konzernabschluss der S. Holding GesmbH ersichtlich und auch dem Systemprüfer bekannt gewesen sei, sei die Konsolidierung unter dem allgemein bekannten Programm Microsoft Excel erfolgt. Eine Systembeschreibung sei demnach entbehrlich gewesen. Dass er den Beurteilungsmaßstäben des Systemprüfers nicht nachgekommen sei, sei irrelevant. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2006 nehme auf den Umstand nicht Bedacht, dass das Programm zur Aufstellung von drei Konzernabschlüssen der S. Holding GesmbH verwendet worden und im Eigentum des Beschwerdeführers gestanden sei, als dieser es im Februar 2001 an die E. GesmbH verkauft habe, sondern stütze sich auf das Gegenteil. Da das Programm für einen Konzern mit 50 Gesellschaften verwendet worden sei, könne es für jegliche Konzernbilanz auf Basis des HGB verwendet werden.

Den Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung für Februar 2001 folgend, sei in der Folge "die Laufzeit der Vereinnahmung des Kaufpreises" für das Konsolidierungsprogramm auf das fremdübliche Ausmaß von fünf Jahren reduziert worden.

Zum Spruchpunkt 2 des Spruchsenatserkenntnisses führte der Beschwerdeführer aus, als in den Jahren 2004 und 2005 absehbar gewesen sei, dass die Finanzierung der E. GesmbH durch fremde Gesellschafter oder Finanzinstitute fehlgeschlagen sei und auch die Kapazitäten der Gesellschafter eine Realisierung im Rahmen der Gesellschaft nicht zugelassen hätten, seien die bisherigen Aufwendungen der GesmbH in Form einer Kaufpreisminderung vergütet worden (März 2004). Dabei hätten die Kosten der Bewerbung und die laufenden Kosten der E. GesmbH die Bemessungsgrundlage gebildet. Auch sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass infolge der Umstellung vieler Konzerne auf IAS Rechnungslegung der Wert des Konsolidierungsprogramms erheblich gesunken sei und dass für eine Aufrechterhaltung des Programmwertes die zusätzliche Implementierung einer IAS Variante notwendig gewesen sei. Auch dieser Geschäftsfall sei im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für März bis September 2004 nicht anerkannt worden, weil das Programm nicht im Eigentum der E. GesmbH gestanden sei. Im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers sei daher ein Umsatzsteuerguthaben für März 2004 von 8.552,67 EUR zustande gekommen, das vom Finanzamt folgerichtig nicht anerkannt und nicht gebucht worden sei. In der Summe der Umsatzsteuervoranmeldungen März bis September 2004 hätte sich allerdings vor der Umsatzsteuer-Sonderprüfung März bis September 2004 ein geringfügiges Guthaben ergeben, weshalb insgesamt eine Voranmeldung unterblieben sei. Da die Umsätze des Einzelunternehmens 2004 den Betrag von 100.000 EUR nicht überschritten hätten, habe ursprünglich keine Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen im Zeitraum März bis September 2004 bestanden, weil insgesamt ein Guthaben vorgelegen sei.

In der vor der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der Beschwerdeführer aus, der zeitliche Unterschied zwischen Abfuhr der Umsatzsteuer beim Ist-Besteuerer und Geltendmachen des Vorsteuerabzuges bei der GesmbH sei gesetzlich vorgesehen. Daher habe er "in Treu und Glauben auf die gesetzliche Situation" gehandelt. Dem Vorwurf, es sei kein funktionsfähiges Konsolidierungsprogramm vorgelegen, entgegne der Beschwerdeführer, dass er im Rahmen der Beratungstätigkeit gegenüber der S. Holding GesmbH ein derartiges Programm entwickelt habe. Dieses bestehe aus zwei Excel-Dateien mit insgesamt 50 Tabellen, welche mit Formeln unterlegt und mit Verknüpfungen versehen seien. Dieses Programm sei auch den Betriebsprüfern vorgelegt worden. Mit diesem Programm sei nachweislich die Konsolidierung eines Konzerns mit etwa 50 Gesellschaften mit Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1999 und Bilanzen jeweils zum 31. Dezember 1999 und 2000 erfolgt.

Auf Befragen gab der Beschwerdeführer an, eine schriftliche Dokumentation der Programmierungsschritte gebe es nicht. Die Programmierung sei aus den vorhandenen Excel-Dateien ersichtlich. Diese seien im Rahmen der Betriebsprüfung bereits vorgelegt worden. Auf den Vorhalt, er habe bei einer Besprechung mit dem Systemprüfer am 8. Mai 2002 vorgebracht, dass die Software in Zusammenarbeit mit einem EDV-Fachmann zu einer Version mit Datenbankbindung entwickelt werde und im September 2002 besichtigt werden könne, führte der Beschwerdeführer aus, dass es aus Kostengründen zur Beiziehung eines EDV-Fachmannes und zu einer Weiterentwicklung nicht gekommen sei. Auf den Vorhalt, ob er anhand von Entwicklungsschritten und Programmunterlagen dokumentieren könne, wie sich die In-Rechnung-Stellung von jeweils einer weiteren Millionen Schilling im Jänner 2002 und Dezember 2002 erkläre, führte der Beschwerdeführer aus, dafür keine Dokumentation

und auch keine Erklärung abgeben zu können, weil er sich über die Preisgestaltung selbst nicht ganz sicher gewesen sei. Im Rahmen der GesmbH sei das Programm in der Folge beworben worden, Verkäufe habe es jedoch nicht gegeben. Die Beworbenen hätten sich in der Folge bei ihm nicht mehr gemeldet. Gründe, warum es zu keinem Verkaufsabschluss gekommen sei, könne er nicht nennen.

Zur Aussage der Zeugin Mag. B.S. vor dem Spruchsenat hielt der Beschwerdeführer fest, dass er mittlerweile mit der Zeugin gesprochen habe und die von ihr angegebenen 4.000 bis 6.000 EUR die Lizenzgebühren und nicht der Kaufpreis für das Konsolidierungsprogramm IDL Konsis gewesen seien. Dieses habe etwa 25.000 bis 30.000 EUR gekostet.

Auf die Frage, wie der Beschwerdeführer bei der ersten Rechnung auf ein Zahlungsziel von 18 Jahren und bei den nächsten Rechnungen von etwa fünf Jahren gekommen sei, wenn man ins Kalkül ziehe, dass sich die EDV sehr schnell entwickle, antwortete der Beschwerdeführer, die erste Rechnung sei ohnehin storniert worden und das Zahlungsziel der weiteren Rechnungen hätte den Sinn, ihn zeitlich nicht unter Druck zu setzen.

Zum Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehung hinsichtlich seines Einzelunternehmens brachte der Beschwerdeführer vor, die Umsatzsteuervoranmeldung für März 2004 habe nach seiner Berechnung ein Guthaben ergeben, welches in der Folge im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung nicht anerkannt worden sei. Mit diesem Guthaben wären die Vorauszahlungen für April bis September 2004 abgedeckt gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie stellte fest, der Beschwerdeführer habe der E. GesmbH die eingangs näher beschriebenen drei Rechnungen gelegt, und schilderte das folgende Verwaltungsverfahren. Die belangte Behörde schließe sich in Bezug auf die objektive Tatseite betreffend die Tatzeiträume Februar 2001 und Jänner 2002 den Feststellungen der Finanzlandesdirektion in deren Bescheid vom 13. November 2002 und dem Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 20. März 2006 an und gehe ebenfalls davon aus, dass im Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges das vom Beschwerdeführer der E. GesmbH jeweils in Rechnung gestellte Konsolidierungsprogramm easy consol noch gar nicht existiert habe, sondern vielmehr zwei Excel-Dateien mit insgesamt 50 Tabellenblättern vorhanden gewesen seien, welche über Verknüpfung der Inhalte über Formeln und Funktionen eine Konzernbilanz ergeben hätten. Es könne daher nicht vom tatsächlichen Vorhandensein eines Softwarepaketes ausgegangen werden, zumal keine Unterlagen für die Erstellung der Software hätten vorgelegt werden können und die in Rechnung gestellten Beträge von 2.000.000 S in keiner Weise nachvollziehbar seien.

Das selbe gelte für die unrechtmäßige Geltendmachung des Vorsteuerabzuges für Dezember 2002, zumal in der diesbezüglichen Umsatzsteuer-Sonderprüfung dem Prüfer weiterhin keine entsprechende Software oder Programmierunterlagen hätten vorgelegt werden können. Entgegen der Ankündigung in einer Sonderprüfung, dass die Software im September 2002 besichtigt werden könne, sei keine Vorlage entsprechender Unterlagen im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung im April 2003 erfolgt. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten Excel-Dateien würden nach der für die belangte Behörde plausiblen und unwiderlegten Feststellung in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 13. November 2002 ein vom Beschwerdeführer im Zuge seiner Beratungstätigkeit verwendetes Werkzeug zur Bearbeitung des Konzernabschlusses der S. Holding GesmbH samt den acht Teilkonzernabschlüssen darstellen, nicht aber ein standardisiertes Softwarepaket, dass sich für einen Verkauf (Lizenzvergabe) an andere Konzerne eignen würde.

Diese Feststellung werde dadurch bestärkt, dass der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde ausgesagt habe, eine schriftliche Dokumentation der Programmierungsschritte sowie auch Programmierunterlagen gebe es nicht, die Programmierung wäre aus den dem Betriebsprüfer bereits vorgelegten Excel-Dateien ersichtlich. Auch habe der Beschwerdeführer eingeräumt, dass die bei einer Besprechung mit dem Systemprüfer am 8. Mai 2002 angekündigte Weiterentwicklung der Software zu einer Version mit Datenbankbindung, wobei er die Beiziehung eines EDV-Fachmannes beabsichtige, aus Kostengründen nicht stattgefunden habe. Schließlich habe der Beschwerdeführer auf Vorhalt in der mündlichen Verhandlung ausgesagt, für die in Rechnung gestellten Beträge gäbe es keine Erklärung, weil er sich über die Preisgestaltung selbst noch nicht ganz sicher gewesen sei. Schließlich habe er eingeräumt, dass weitere Entwicklungsschritte ab dem Jahr 2001 nicht mehr stattgefunden haben.

Daher komme die belangte Behörde zum Schluss, dass ein marktfähiges Konsolidierungsprogramm niemals

vorhanden gewesen sei, sondern vielmehr die im Rahmen der Beratungstätigkeit bei den Konzernabschlüssen der S. Holding GesmbH angefertigten und mit Formeln und Verknüpfungen unterlegten Excel-Dateien als solches bezeichnet und zum Zwecke der Erlangung von steuerlichen Vorteilen vom Beschwerdeführer an die von ihm beherrschte E. GesmbH verkauft worden seien. Es habe daher im Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bestenfalls die Absicht des Beschwerdeführers zur Entwicklung eines solchen Programms auf Basis seiner im Rahmen der Beratungstätigkeit erworbenen Konsolidierungskenntnisse, keinesfalls jedoch bereits ein für andere Konzerne anwendbares Programm bestanden. Als Indiz dazu werte die belangte Behörde auch die Tatsache und den Umstand, dass das verrechnete Konsolidierungsprogramm nach eigener Aussage des Beschwerdeführers kein einziges Mal habe weiterverkauft werden können. Aus dem Umstand einer Bewerbung eines solchen Programms könne nicht auf die tatsächliche Existenz des in Rede stehenden Programms geschlossen werden. Diese Feststellungen gingen auch mit der Aussage der Zeugin Mag. B.S. (Controllerin der S. Holding GesmbH) im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 6. März 2008 konform, im Zuge derer die Zeugin zu Protokoll gegeben habe, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Steuerberatertätigkeit mittels der von ihm erstellten Excel-Sheets die Bilanzen der Konzernfirmen zusammengefasst habe, wobei es sich um eigens für den auftraggebenden Konzern adaptierte Microsoft Excel-Tabellen gehandelt habe.

Da die belangte Behörde davon ausgehe, dass im Tatzeitraum das in Rechnung gestellte Konsolidierungsprogramm easy consol nicht existiert habe, sei auf das Vorbringen des Beschwerdeführers zum tatsächlichen Wert eines solchen Programmes und zu den in Rechnung gestellten Beträgen nicht näher einzugehen.

Aus den Feststellungen, dass das in Rede stehende Konsolidierungsprogramm easy consol bei Rechnungslegung durch den Beschwerdeführer als Einzelunternehmer und Steuerberater und bei Geltendmachung des Vorsteuerabzugs durch den Beschwerdeführer als Geschäftsführer der E. GesmbH nicht existiert habe, lasse sich auf die wissentlich unrechtmäßige Geltendmachung des Vorsteuerabzugs schließen. Dies umso mehr, als davon ausgegangen werden könne, dass der Beschwerdeführer als geprüfter Steuerberater detaillierte Kenntnisse des Umsatzsteuerrechtes insbesondere in Bezug auf die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs gehabt habe. Nach Ansicht der belangten Behörde habe das Bestreben des Beschwerdeführers darin bestanden, sich durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Rahmen der E. GesmbH einen vorübergehenden finanziellen Vorteil zu verschaffen, zumal mangels Zahlungen der GesmbH an den Beschwerdeführer als Einzelunternehmer dem Vorsteuerabzug bei der GesmbH keine laufende Umsatzsteuerbelastung beim Einzelunternehmer gegenüber gestanden sei.

In Bezug auf Spruchpunkt 2 des Spruchsenatserkenntnisses sei unstrittig, dass der Beschwerdeführer als Abgabepflichtiger für seine Steuerberatungskanzlei die Umsatzsteuervoranmeldungen für April bis September nicht zeitgerecht abgegeben und die entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen nicht pünktlich zu den jeweiligen Fälligkeitstagen entrichtet habe. Dem vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren erstatteten Vorbringen, die Umsätze seines Einzelunternehmens hätten 100.000 EUR nicht überschritten, halte die belangte Behörde entgegen, dass die Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung nur dann hätte unterbleiben können, wenn die errechneten Vorauszahlungen zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet worden wären. Da dies für die Monate April bis September 2004 unstrittig nicht erfolgt sei, habe die Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bestanden. Die Rechtfertigung des Beschwerdeführers, eine nicht geltend gemachte und in der Folge im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung auch nicht anerkannte Umsatzsteuergutschrift aus März 2004 gedanklich mit den Umsatzsteuervorauszahlungen April bis September 2004 kompensiert zu haben, stelle den vergeblichen Versuch dar, ein gesetztes Fehlverhalten nachträglich zu rechtfertigen.

Zur Strafbemessung, gegen welche die Berufung nichts einwende, halte die belangte Behörde fest, dass der Spruchsenat zu Recht die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschwerdeführers als mildernd gewertet und die fortgesetzt wiederholte deliktische Verhaltensweise als erschwerend gesehen habe. Die belangte Behörde ziehe allerdings ins Kalkül, dass die Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuervorauszahlungen für Februar 2001 und Jänner 2002 nicht mehr aushafteten und daher eine teilweise Schadensgutmachung zugunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen sei. Allerdings sei dem Beschwerdeführer als hochqualifizierten und mit den zugrunde liegenden steuerlichen Bestimmungen und der entsprechenden Rechtsprechung bestens vertrauten Steuerberater ein besonderer Schuldvorwurf entgegen zu halten, wenn ihn der Vorwurf treffe, ein nicht existierendes Konsolidierungsprogramm an eine in seinem Einflussbereich stehende GesmbH zum Zwecke der Geltendmachung des

Vorsteuerabzugs und zur Erlangung eines Finanzierungsvorteiles verkauft zu haben. Der vom Spruchsenat nicht berücksichtigte Milderungsgrund der teilweisen Schadensgutmachung und die vom Spruchsenat nicht festgestellte eingeschränkte wirtschaftliche Situation des Beschwerdeführers würden durch den ebenfalls nicht berücksichtigten hohen Verschuldensgrad mehr als aufgewogen. Auch die mit 70 Tagen bemessene Ersatzfreiheitsstrafe entspreche dem festgestellten Verschulden unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher sich der Beschwerdeführer im Recht verletzt erachtet, nicht der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, dafür nicht bestraft und nicht zum Ersatz der Kosten des Strafverfahrens und eines allfälligen Strafvollzuges verpflichtet zu werden. Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher sich der Beschwerdeführer im Recht verletzt erachtet, nicht der Abgabenhinterziehung nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera a, FinStrG für schuldig erkannt, dafür nicht bestraft und nicht zum Ersatz der Kosten des Strafverfahrens und eines allfälligen Strafvollzuges verpflichtet zu werden.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und reichte eine Gegenschrift ein, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1994 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (Paragraph 11,) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

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

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 FinStrG ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg. cit. bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden, sowie gemäß § 33 Abs. 3 lit. d leg. cit., wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden. Eine Abgabenverkürzung nach Paragraph 33, Absatz 2, FinStrG ist gemäß Paragraph 33, Absatz 3, Litera b, leg. cit. bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden, sowie gemäß Paragraph 33, Absatz 3, Litera d, leg. cit., wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden.

Zu Spruchpunkt 1) des erwähnten Spruchsenatserkenntnisses ist zunächst strittig, ob die objektive Tatseite erfüllt ist, mithin ob für die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer der Vorsteuerabzug zulässig gewesen wäre. Dabei ist ausschlaggebend, ob die in Rede stehende Leistung (Lieferung eines Konsolidierungsprogrammes) im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge bereits erbracht worden ist (vgl. das E. GesmbH betreffende erwähnte hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2006, ZI. 2003/13/0003, und das hg. Erkenntnis vom 29. März 2007, ZI. 2004/15/0017, VwSlg 8.217/F). Zu Spruchpunkt 1) des erwähnten Spruchsenatserkenntnisses ist zunächst strittig, ob die objektive Tatseite erfüllt ist, mithin ob für die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer der Vorsteuerabzug zulässig gewesen wäre. Dabei ist ausschlaggebend, ob die in Rede stehende Leistung (Lieferung eines Konsolidierungsprogrammes) im

Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge bereits erbracht worden ist vergleiche , das die E. GesmbH betreffende erwähnte hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2006, Zl. 2003/13/0003, und das hg. Erkenntnis vom 29. März 2007, Zl. 2004/15/0017, VwSlg 8.217/F).

Dass die Leistung nicht erbracht worden sei, hat die belangte Behörde damit begründet, dass der Leistungsgegenstand (Liefergegenstand), das Konsolidierungsprogramm easy consol, noch gar nicht existiert habe. Die dazu führenden Feststellungen beruhen auf einer Beweiswürdigung der belangten Behörde (§ 98 Abs. 3 FinStrG), welche keinen Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes begegnet. Dass die Leistung nicht erbracht worden sei, hat die belangte Behörde damit begründet, dass der Leistungsgegenstand (Liefergegenstand), das Konsolidierungsprogramm easy consol, noch gar nicht existiert habe. Die dazu führenden Feststellungen beruhen auf einer Beweiswürdigung der belangten Behörde (Paragraph 98, Absatz 3, FinStrG), welche keinen Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes begegnet.

Soweit der Beschwerdeführer die Existenz einer "Excel-Anwendung" ins Treffen führt, ist ihm die Begründung der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid entgegen zu halten, wonach lediglich im Rahmen der Beratungstätigkeit bei den Konzernabschlüssen der S. Holding GesmbH angefertigte und mit Formeln und Verknüpfungen unterlegte Excel-Dateien bestanden hätten und der Beschwerdeführer keine Programmierunterlagen und Programmschritte habe vorbringen können, welche zur Erstellung eines für andere Konzerne allgemein verwendbaren Konsolidierungsprogrammes erforderlich gewesen wären.

Die Verfahrensrüge des Beschwerdeführers, es liege außerhalb jeglicher Lebenserfahrung, wenn die belangte Behörde unterstelle, er habe ein gar nicht existierendes Programm aktiv beworben, verfängt nicht. Die Werbung für die Lieferung eines erst herzustellenden Gegenstandes (für die Übertragung eines erst zu erstellenden Programmes) ist nicht lebensfremd. Es kann sich gegebenenfalls als sinnvoll erweisen, dass erst nach erfolgreicher Werbung im Falle eines sich abzeichnenden oder erfolgten Auftrages mit der Erstellung und Schaffung eines solchen Programmes begonnen werde, um einen verlorenen Aufwand für den Fall der Erfolglosigkeit der Werbung gering zu halten. Daher ist es nicht zu beanstanden, dass für die belangte Behörde aus dem Umstand, der Beschwerdeführer habe ein solches Programm beworben, keine Zweifel bestehen blieben, aus denen sie nach § 98 Abs. 3 FinStrG von der damals bereits bestehenden Existenz eines solchen Programmes hätte ausgehen müssen. Die Verfahrensrüge des Beschwerdeführers, es liege außerhalb jeglicher Lebenserfahrung, wenn die belangte Behörde unterstelle, er habe ein gar nicht existierendes Programm aktiv beworben, verfängt nicht. Die Werbung für die Lieferung eines erst herzustellenden Gegenstandes (für die Übertragung eines erst zu erstellenden Programmes) ist nicht lebensfremd. Es kann sich gegebenenfalls als sinnvoll erweisen, dass erst nach erfolgreicher Werbung im Falle eines sich abzeichnenden oder erfolgten Auftrages mit der Erstellung und Schaffung eines solchen Programmes begonnen werde, um einen verlorenen Aufwand für den Fall der Erfolglosigkeit der Werbung gering zu halten. Daher ist es nicht zu beanstanden, dass für die belangte Behörde aus dem Umstand, der Beschwerdeführer habe ein solches Programm beworben, keine Zweifel bestehen blieben, aus denen sie nach Paragraph 98, Absatz 3, FinStrG von der damals bereits bestehenden Existenz eines solchen Programmes hätte ausgehen müssen.

Ausgehend von den somit unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde, das in Rede stehende Konsolidierungsprogramm habe im jeweiligen Tatzeitpunkt nicht existiert, gehen die Einwendungen des Beschwerdeführers in Richtung auf den Wert eines solchen Programmes und die diesbezüglichen Verfahrensrügen ins Leere.

Auch zur subjektiven Tatseite gelingt es der Beschwerde nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer mit seinem nicht bestrittenen beruflichen Wissensstand der von ihm beherrschten Gesellschaft ein nicht existierendes Programm mit konkreten Beträgen und mit einem von ihm selbst teilweise als nicht fremdüblich zugegebenen Zahlungsziel zur Erlangung eines steuerlichen Vorteiles in Rechnung stellte, erweist sich die rechtliche Wertung, der Beschwerdeführer habe mit dem qualifiziertem Vorsatz der Wissentlichkeit gehandelt, als nicht rechtswidrig.

Soweit der angefochtene Bescheid den Spruchpunkt 2 des erwähnten Erkenntnisses des Spruchsenates betrifft, tritt der Beschwerdeführer den Feststellungen der belangten Behörde zur objektiven Tatseite nicht entgegen, es habe sich kein Guthaben auf seinem Abgabenkonto befunden. In diesem Zusammenhang ist auch auf das den Beschwerdeführer betreffende hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, Zl. 2007/15/0159, zu verweisen. Der Gerichtshof

hat die im dort angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde vertretene Ansicht geteilt, das vom Beschwerdeführer bei der Umsatzsteuerfestsetzung für März 2004 geltend gemachte Guthaben hinsichtlich des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers habe deshalb nicht bestanden, weil die vom Beschwerdeführer in jenem Verfahren ins Treffen geführte, für den März 2004 als Kosten geltend gemachte Minderung des Kaufpreises für das vom Beschwerdeführer der E. GesmbH angeblich veräußerten Konsolidierungsprogrammes (welcher Verkauf im Juni 2005 angeblich rückabgewickelt worden sei) mangels Verkaufes des Konsolidierungsprogrammes und mangels Darstellung einer Leistung der GesmbH an den Beschwerdeführer nicht rechtens sei.

Die vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem Spruchpunkt 2 des Erkenntnisses des Spruchsenates vermissten Feststellungen der belangten Behörde zur subjektiven Tatseite hat die belangte Behörde durchaus getroffen. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführer mit dem hoch qualifizierten Beruf eines Steuerberaters habe für die übrigen Voranmeldungszeiträume seine Verpflichtung erfüllt, was auf seine diesbezügliche Kenntnis schließen lasse, und seine Rechtfertigung, eine nicht geltend gemachte und dann auch nicht anerkannte Umsatzsteuergutschrift gedanklich mit Umsatzsteuervorauszahlungen anderer Monate kompensiert zu haben, stelle lediglich den Versuch dar, ein gesetztes Fehlverhalten nachträglich zu rechtfertigen.

Soweit der Beschwerdeführer die Strafbemessung bekämpft, bewegt er sich außerhalb des im Rahmen des Beschwerdepunktes (§ 28 Abs. 1 Z 4 VwGG) geltend gemachten subjektiven Rechtes. Im Übrigen ist er dabei darauf hinzuweisen, dass die von ihm gerügte Doppelverwertung nicht vorliegt, betrifft der für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erforderliche qualifizierte Vorsatz der Wissentlichkeit (dolus principalis) doch den subjektiven Tatbestand, sohin die in einer erhöhten Wissenskomponente gelegene Form des Handlungsunwertes, während die belangte Behörde als Erschwerungsgrund ein erhöhtes Verschulden und damit eine persönliche Vorwerfbarkeit des tatbestandsmäßigen Unrechtes betrifft. Soweit der Beschwerdeführer die Strafbemessung bekämpft, bewegt er sich außerhalb des im Rahmen des Beschwerdepunktes (Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer 4, VwGG) geltend gemachten subjektiven Rechtes. Im Übrigen ist er dabei darauf hinzuweisen, dass die von ihm gerügte Doppelverwertung nicht vorliegt, betrifft der für eine Abgabenhinterziehung nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera a, FinStrG erforderliche qualifizierte Vorsatz der Wissentlichkeit (dolus principalis) doch den subjektiven Tatbestand, sohin die in einer erhöhten Wissenskomponente gelegene Form des Handlungsunwertes, während die belangte Behörde als Erschwerungsgrund ein erhöhtes Verschulden und damit eine persönliche Vorwerfbarkeit des tatbestandsmäßigen Unrechtes betrifft.

Schließlich bekämpft der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe im Instanzenzug die Geldstrafe mit 20.000 EUR und sohin (bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von rund 65.000 EUR und einem bis zu rund 130.000 EUR reichenden Strafraumen) im unteren Bereich angesetzt, was von der verhängten Ersatzfreiheitsstrafe von 70 Tagen ohne Begründung nicht gesagt werden könne. Der Beschwerdeführer, der sich auch hier außerhalb des geltend gemachten Beschwerdepunktes bewegt, übersieht dabei darüber hinaus, dass die belangte Behörde bei der Strafbemessung hinsichtlich der Geldstrafe auch von seiner wirtschaftlichen Lage (§ 23 Abs. 3 FinStrG) auszugehen und eine (geringe) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers im Beschwerdefall auch tatsächlich ausdrücklich berücksichtigt hatte, welche zu einer im Strafraumen im unteren Bereich angesiedelten Geldstrafe führte, welche sich jedoch auf die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe nicht mit dem gleichen Gewicht auswirken musste. Schließlich bekämpft der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe im Instanzenzug die Geldstrafe mit 20.000 EUR und sohin (bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von rund 65.000 EUR und einem bis zu rund 130.000 EUR reichenden Strafraumen) im unteren Bereich angesetzt, was von der verhängten Ersatzfreiheitsstrafe von 70 Tagen ohne Begründung nicht gesagt werden könne. Der Beschwerdeführer, der sich auch hier außerhalb des geltend gemachten Beschwerdepunktes bewegt, übersieht dabei darüber hinaus, dass die belangte Behörde bei der Strafbemessung hinsichtlich der Geldstrafe auch von seiner wirtschaftlichen Lage (Paragraph 23, Absatz 3, FinStrG) auszugehen und eine (geringe) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers im Beschwerdefall auch tatsächlich ausdrücklich berücksichtigt hatte, welche zu einer im Strafraumen im unteren Bereich angesiedelten Geldstrafe führte, welche sich jedoch auf die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe nicht mit dem gleichen Gewicht auswirken musste.

Da die Beschwerde sich daher insgesamt als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Da die Beschwerde sich daher insgesamt als unbegründet erweist, war sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , römisch zwei Nr. 455.

Wien, am 10. Mai 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2009160147.X00

Im RIS seit

03.06.2010

Zuletzt aktualisiert am

01.12.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at