jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/9/24 2005/15/0113

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.09.2008

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

FinStrG §33 Abs2 lita;
FinStrG §33 Abs5;
FinStrG §49 Abs1 lita;
FinStrG §49 Abs2;
UStG 1994 §11 Abs1;
UStG 1994 §11 Abs14;
UStG 1994 §21;
UStG 1994 §3a Abs6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des R F in S, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, vom 26. April 2004, GZ. FSRV/0005-S/03, betreffend Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 391,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer wurde, nachdem ein erstes Straferkenntnis im Instanzenzug aufgehoben und die Finanzstrafsache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zurückverwiesen wurde, von dieser in der Folge für schuldig erkannt, er habe als selbständiger Unternehmer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch verspätete Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Februar bis Mai 1995 und Dezember 1995 sowie durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Oktober 1995 und Jänner bis September 1996, Verkürzungen

von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend Februar bis Mai 1995 und Dezember 1995 in Höhe von insgesamt S 334.269,--, betreffend Oktober 1995 in Höhe von S 50.430,--, sowie betreffend Jänner bis September 1996 in Höhe von insgesamt S 540.371,--, gesamt daher S 925.070,--, wissentlich bewirkt.

Er habe dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und werde hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von EUR 18.000,-- (Ersatzfreiheitsstrafe zwei Monate) verurteilt.

Begründend wurde im Erkenntnis des Finanzstrafbehörde erster Instanz ausgeführt, dass der Beschwerdeführer, ein Steuerberater, die Umsatzsteuervoranmeldungen Februar bis Mai 1995 und Dezember 1995 wesentlich verspätet eingereicht und die Umsatzsteuer auch nicht fristgerecht abgeführt habe. In der Folge seien zwar - teilweise im Vollstreckungswege - Zahlungen geleistet worden, diese hätten aber den angeführten Voranmeldungszeiträumen mangels Widmung nicht zugeordnet werden können.

Die Verantwortung, wonach der Beschwerdeführer von seiner damaligen Ehefrau (im Folgenden nur: Ehefrau) und von Mitarbeitern seiner Kanzlei nicht entsprechend informiert worden wäre, überzeuge nicht, weil sich der Beschwerdeführer bereits 1995 in erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden habe. Seine Ehefrau habe in der Kanzlei mitgearbeitet, sei auf dem Bankkonto des Beschwerdeführers zeichnungsberechtigt gewesen und habe dessen Belege für die Buchhaltung vorbereitet, nicht aber die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Zahlscheine für die Umsatzsteuervorauszahlungen erstellt. Diese Angelegenheiten habe ein Sachbearbeiter der Kanzlei erledigt. Die Ehefrau habe aber die ausgefüllten Zahlscheine zur Bank gebracht und die Überweisungen an das Finanzamt durchgeführt, weshalb es gänzlich unglaubwürdig sei, dass sie den Beschwerdeführer von der "Nichtzahlung in eigener Sache" nicht informiert habe. Anlässlich ihrer Einvernahmen sei die Ehefrau zwar sichtlich bemüht gewesen den Beschwerdeführer zu entlasten, aus ihrer Aussage sei aber zu ersehen, "dass durchaus auch entsprechende Informationen und Eingriffshandlungen des (Beschwerdeführers) erfolgt sind."

In Bezug auf die Voranmeldungszeiträume Oktober 1995 und Jänner bis September 1996 führte die Finanzstrafbehörde erster Instanz aus, dass der Beschwerdeführer 1994 seine Büroräumlichkeiten vergrößert und teilweise an seinen damaligen Klienten Thomas K. untervermietet habe. Mit diesem habe sich der Beschwerdeführer in weiterer Folge aber überworfen, was zu Strafanzeigen und Verfahren geführt habe. Im März 1996 habe der Beschwerdeführer auch die steuerliche Vertretung von Thomas K. zurückgelegt.

Thomas K. habe Hans-Dieter S., der Optionen auf den Erwerb tschechischer Grundstücke gehabt habe, mit dem Beschwerdeführer bekannt gemacht und es sei zwischen dem Beschwerdeführer, Hans-Dieter S. und Thomas K. die Möglichkeit der Verwertung dieser Gründstücke besprochen worden. Zu einer Verwertung sei es aber nicht gekommen.

Da sich seine finanzielle Situation verschlechtert habe, habe der Beschwerdeführer Thomas K. dazu veranlasst, fingierte Rechnungen auszustellen, um in den Voranmeldungszeiträumen Oktober 1995 und Jänner bis September 1996 Vorsteuern in Anspruch nehmen zu können. Die Rechnungen hätten nicht näher konkretisierte Leistungen im Zusammenhang mit der Vermittlung von Grundstücken in der tschechischen Republik betroffen und seien nie bezahlt worden.

Der Beschwerdeführer habe sich in Bezug auf die angeführten Rechnungen dahingehend verantwortet, dass Thomas K. konkrete Leistungen erbracht habe und die von diesem gelegten Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Diese Verantwortung überzeuge jedoch in mehrfacher Hinsicht nicht. So habe Thomas K. erklärt, dass den gegenständlichen Rechnungen keine konkreten Leistungen gegenübergestanden seien und er diese nur über Ersuchen des Beschwerdeführers ausgestellt habe. Diese Angaben seien von Personen bestätigt worden, die Thomas K benannt habe. Auch die vom Beschwerdeführer beantragten Zeugen hätten keine Leistungen zu bestätigen vermocht, die die verfahrensgegenständlichen Rechnungen als berechtigt erscheinen ließen.

In der Berufung gegen das im fortgesetzten Verfahren ergangene Erkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass er die Umsatzsteuerzahllasten Februar bis Mai 1995 und Dezember 1995 zwischenzeitig beglichen und bei Fälligkeit der angeführten Zahllasten keine Kenntnis davon gehabt habe, dass weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Zahlungen geleistet worden seien. Im ersten Rechtsgang habe die Ehefrau des Beschwerdeführers ausgesagt, dass sie eine Zeichnungsberechtigung am Konto des Beschwerdeführers gehabt, die Zahlscheine zur Bank gebracht und die Überweisungen an das Finanzamt durchgeführt habe. Über Vorhalt, dass 1995 Voranmeldungen verspätet bzw. überhaupt nicht abgegeben worden

seien, habe die Ehefrau erklärt, sie sei schlampig gewesen, habe nach Ermessen bezahlt und die Belege einfach liegen gelassen. Anlässlich einer weiteren Einvernahme habe die Ehefrau ausgesagt, dass sie die Umsatzsteuervoranmeldungen und Zahlscheine vom Sachbearbeiter, der für Umsatzsteuerangelegenheiten zuständig gewesen sei, erhalten und sich im Falle von Unklarheiten an diesen gewandt habe. Der Beschwerdeführer sei in diesen Bereich nicht involviert gewesen und habe sich nur allgemein erkundigt, ob alles in Ordnung sei. Diese Angaben der Ehefrau habe die Zeugin Erika G. bestätigt.

Die Verantwortung des Beschwerdeführers entspreche geradezu einer typischen Lebenssituation. Im arbeitsteiligen Wirtschaftsleben konzentriere sich ein Steuerberater auf komplizierte Steuerfälle und delegiere Routinearbeiten wie Umsatzsteuervoranmeldungen und die Entrichtung von Vorauszahlungen an entsprechend ausgebildete Mitarbeiter. Die Ehefrau habe eine Ausbildung in der Handelsakademie abgeschlossen, weshalb der Beschwerdeführer, der im Tatzeitraum drei Kanzleien mit rund 600 Klienten und 20 Mitarbeitern gehabt habe, darauf vertraute, dass sie das Richtige mache. Die Ehefrau habe damals aber nicht gewusst, dass die verspätete Entrichtung einer Umsatzsteuervorauszahlung einen Strafrechtstatbestand bewirke, wenn nicht stattdessen eine Voranmeldung abgegeben werde. Dieser Sachverhalt sei im Mai 1995 erstmalig aufgetreten, weshalb dem Beschwerdeführer nicht zum Vorwurf gemacht werden könne, dass er diese Fallkonstruktion nicht zuvor ausdrücklich besprochen habe. Die Nichtzahlung und gleichzeitige Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldung habe dadurch einige Zeit unentdeckt bleiben können. Von einem Steuerberater könne nicht erwartet werden, dass er seine Mitarbeiter ständig dahingehend kontrolliere, ob diese die in ihrem Verantwortungsbereich liegenden Bankgeschäfte pünktlich durchführten.

Wenn der Beschwerdeführer bereits zuvor gewusst hätte, dass die Umsatzsteuer nicht entrichtet werde, hätte er die fristgerechte Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen, allenfalls verbunden mit einem Ersuchen um Zahlungserleichterung, veranlasst, um sich nicht der Gefahr einer Strafverfolgung und des Verlustes der Berufsberechtigung auszusetzen, zumal das Abgabenkonto des Beschwerdeführers einen - bereits in Exekution gezogenen - Negativsaldo aufgewiesen habe und es keinen wesentlichen Unterschied gemacht hätte, wenn die Beträge der Umsatzsteuervorauszahlungen hinzugekommen wären.

In Bezug auf die Voranmeldungszeiträume Oktober 1995 und Jänner bis September 1996 wurde in der Berufung ausgeführt, dass Thomas K. die zwischen dem Beschwerdeführer und Hans-Dieter S. geführten Gespräche über die Verwertung von Grundstücken in Tschechien nicht vermittelt habe. Diesbezüglich sei zunächst eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und Hans-Dieter S. und erst in weiterer Folge eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und Thomas K. zustande gekommen.

Dass der Beschwerdeführer Thomas K. dazu veranlasst habe, die gegenständlichen Rechnungen auszustellen, um Vorsteuerbeträge zu erhalten, stehe im Widerspruch zu den vorliegenden schriftlichen Vereinbarungen und Rechnungen und werde bestritten. Thomas K. sei vorerst als Verdächtiger einvernommen worden und habe angegeben, dass die gegenständlichen Rechnungen im August 1996 gleichzeitig mit der Vereinbarung über die Vermittlung geschrieben und etwa zwei Monate später storniert worden seien. Anlässlich der später erfolgten Einvernahme als Zeuge habe Thomas K. hingegen angegeben, dass die Vereinbarung über die Vermittlung am 6. Oktober 1995 abgeschlossen und die gegenständlichen Rechnungen am gleichen Tag ausgestellt worden seien. Die Behauptung, dass alle Rechnungen zum gleichen Zeitpunkt erstellt worden seien, sei durch die Aussage der Ehefrau des Beschwerdeführers und durch die unterschiedliche Diktion der Schriftstücke widerlegt.

Wenn die Rechnungen nur erstellt worden wären, um Vorsteuern zu erlangen, hätte der Beschwerdeführer, ein Steuerberater, Thomas K. wohl angehalten, Rechnungen zu erstellen, die bei der belangten Behörde keinen Verdacht auf allfällige Malversationen oder das Vorliegen von steuerbefreiten oder nicht steuerbaren Umsätzen erweckt hätten. Im Übrigen wäre Thomas K. auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 Schuldner der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer und Mitbeschuldigter im gegenständlichen Strafverfahren gewesen. Diese Risken lapidar als Freundschaftsdienst zu erklären, obwohl 1996 zwischen Thomas K. und dem Beschwerdeführer nachgewiesenermaßen keine Freundschaft mehr bestanden habe, sei nicht nachvollziehbar.

Durch die gehörten Zeugen seien sehr wohl konkrete Leistungen des Thomas K. im Zusammenhang mit der Grundstücksverwertung in Tschechien nachgewiesen worden. Thomas K. sei für den Beschwerdeführer auf der Suche nach Investoren gewesen, was auch durch die Zeugenaussage von Hans-Dieter S. bestätigt werde. Die Höhe der von

Thomas K. verrechneten Provisionen korrespondiere mit der Höhe jener Provisionen, die der Beschwerdeführer von Hans-Dieter S. hätte erhalten sollen. Allein der Umstand, dass keine Verkäufe stattgefunden hätten, erkläre, dass die Rechnungen des Thomas K. nicht beglichen worden seien. Mit Thomas K. sei als Bedingung für die Auszahlung nämlich ausdrücklich vereinbart worden, dass genügend "Geldfluss der Käufer" vorhanden sein müsse, um die vereinbarten Beträge abdecken zu können.

In der Berufungsverhandlung vor der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz brachte der Beschwerdeführer u.a. auch vor, dass die mit Thomas K. getroffene schriftliche Vereinbarung die von Thomas K. geforderten Leistungen nicht korrekt beschreibe, weil sich Thomas K. nicht zur Vermittlung von Käufern für ein in Tschechien gelegenes Grundstück, sondern zur Beibringung von Finanziers für den Ankauf eines Grundstückes in Tschechien mittels einer zu gründenden Gesellschaft, verpflichtet habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde das Verfahren in Bezug auf die Voranmeldungszeiträume Februar bis Mai 1995 eingestellt und das Erkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz in seinem Ausspruch über Schuld und Strafe wie folgt abgeändert:

"I.1. (Der Beschwerdeführer) ist schuldig, er hat als selbständiger Unternehmer im Amtsbereich des Finanzamtes (...) vorsätzlich

I.1.a. selbst zu berechnende Abgaben, nämlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, betreffend Oktober 1995 in Höhe von S 50.429,--, betreffend Dezember 1995 in Höhe von S 92.274,-- und betreffend Jänner 1996 in Höhe von S 50.607,-- nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und auch die geschuldeten Abgaben bis zu diesen Zeitpunkten nicht zumindest der Abgabenbehörde bekannt gegeben, sowie

I.1.b. unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Monate Februar bis September 1996 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt S 490.431,-- (02/96 S 72.804,-- + 03/96 S 47.381,-- + 04/96 S 93.225,-- + 05/96 S 63.258,-- + 06/96 S 55.695,-- + 07/96 S 89.692,-- + 08/96 S 10.446,-- + 09/96 S 57.930,--) bewirkt, indem er die Entrichtung der Vorauszahlungen bis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten unterlassen hat, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er hat hiedurch zu Faktum I.1.a. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG und zu Faktum I.1.b Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen. Aus diesem Grund wird über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe von EUR 9.000,-- (in Worten: Euro neuntausend) und gemäß § 21 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Wochen verhängt."

Im Erwägungsteil führt die belangte Behörde zusammengefasst aus, dass das Abgabenkonto des Beschwerdeführers ab der am 2. November 1994 erfolgten Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1993 einen erheblichen Rückstand aufgewiesen habe. Die Umsatzsteuervorauszahlungen Mai bis November 1994 seien verspätet entrichtet worden. Die im September 1995 eingereichte Umsatzsteuererklärung 1994 habe eine Restschuld von S 157.313,-- ausgewiesen, was einem vorerst nicht offen gelegten Umsatz von S 786.565,-- entspräche. Die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 1995 sei wiederum verspätet entrichtet worden. Bis Juni 1995 sei der Rückstand am Abgabenkonto des Beschwerdeführers weiter angewachsen, wobei das Finanzamt versucht habe, diesen Rückstand im Exekutionswege zu verringern.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1995 (fällig am 18. April 1995), März 1995 (fällig am 15. Mai 1995), April 1995 (fällig am 16. Juni 1995), Mai 1995 (fällig am 17. Juli 1995) und Dezember 1995 (fällig am 15. Februar 1996) seien bis zum Fälligkeitstag weder dem Finanzamt gemeldet noch bezahlt worden. Die Meldung sei am 9. August 1995 erfolgt, die Zahlung am 20. September 1995. Die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1995 sei dem Finanzamt erst am 5. April 1996 gemeldet worden.

Es liege auf der Hand, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich seines Unternehmens einen zumindest groben Überblick bewahrt habe, zumal er auf Grund der offenkundig schlechten Finanzlage zwangsläufig mit dem Problem der betrieblichen Geldflüsse und Zahlungen beschäftigt gewesen sein müsse. So auch die Aussage der Kanzleikraft Erika G.: "Zahlungen waren insgemein Kompetenzbereich des (Beschwerdeführers), ...".

Das mit den Zeugenaussagen der Ehefrau und Erika. G. übereinstimmende Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach er erst am 4. August 1995 entdeckt habe, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen Februar bis Mai 1995 weder

bis zum Fälligkeitstag entrichtet noch der Abgabenbehörde bekannt gegeben worden seien, könne aber nicht mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit widerlegt werden. Zwar nach der allgemeinen Lebenserfahrung wenig wahrscheinlich, aber nicht gänzlich auszuschließen sei die Möglichkeit, dass tatsächlich die Entrichtung der Zahllast seiner damaligen Ehefrau übertragen gewesen sei, die nach Gutdünken verfahren und in Anbetracht der angespannten Liquidität der Steuerberatungskanzlei die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung - ohne ausdrückliche Rücksprache mit dem Beschwerdeführer - aufgeschoben habe.

Daher sei das Finanzstrafverfahren betreffend die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Februar bis Mai 1995 im Zweifel einzustellen gewesen.

In Bezug auf die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 sei zu beachten, dass der Beschwerdeführer die umsatzsteuerlichen Pflichtverletzungen betreffend Februar bis Mai 1995 im August 1995 aufgedeckt habe, weshalb nur schwer vorstellbar sei, dass er nach diesem Zeitpunkt nicht auf die rechtzeitige Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen oder die rechtzeitige Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen geachtet habe. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die Ehefrau vor dem Fälligkeitszeitpunkt der Vorauszahlung Dezember 1995 mit dem Beschwerdeführer Rücksprache gehalten und die Anweisung erhalten habe, mit der Entrichtung - in Anbetracht der fehlenden Liquidität - zuzuwarten. Um zu Gunsten des Beschwerdeführers alle Unwägbarkeiten auszuschließen, werde im Zweifel noch eingeräumt, dass die Information des Beschwerdeführers - infolge der Arbeitsüberlastung - nur vage geblieben sei, weshalb es dieser - beispielsweise im Lichte der angekündigten weiteren Rechnungen des Thomas K. - nur ernstlich für möglich gehalten habe, dass eine Umsatzsteuervorauszahlung zu entrichten sein werde. Daher habe der Beschwerdeführer betreffend die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 nur eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten.

Für die Monate Oktober 1995 (fällig am 15. Dezember 1995), Jänner 1996 (fällig am 15. März 1996), Februar 1996 (fällig am 15. April 1996), März 1996 (fällig am 15. Mai 1996), April 1996 (fällig am 15. Juni 1996), Mai 1996 (fällig am 15. Juli 1996), Juni 1996 (fällig am 15. August 1996), Juli 1996 (fällig am 15. September 1996), August 1996 (fällig am 15. Oktober 1996) und September 1996 (fällig am 15. November 1996) habe der Beschwerdeführer keine Umsatzsteuerzahlungen geleistet und keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht. Im Hinblick darauf sei er von der Finanzstrafbehörde erster Instanz schriftlich aufgefordert worden, die diesbezüglichen Voranmeldungen nachzureichen und die Gründe für die Versäumnisse darzulegen.

Im Antwortschreiben habe der Beschwerdeführer behauptet, dass infolge bestehender Umsatzsteuerguthaben keine Verpflichtung zur Einreichung von Voranmeldung bestanden habe. Gleichzeitig habe der Beschwerdeführer Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Oktober 1995 und Jänner bis September 1996 übermittelt, die hohe Vorsteuerbeträge und Guthaben ausgewiesen hätten.

Anlässlich einer UVA-Prüfung sei festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer in den Monaten Oktober 1995 und Jänner bis September 1996 u.a. Vorsteuern aus Rechnungen des Thomas K. geltend gemacht habe. Thomas K. habe dem Beschwerdeführer im Oktober 1995 für seine "Vermittlungstätigkeit in Tschechien" S 300.000,-- (netto) und in den Monaten Jänner bis September 1995, unter Bezugnahme auf eine "Vereinbarung vom 19. September 1995", zwischen S 240.000,-- (netto) und S 480.000,-- (netto) in Rechnung gestellt.

Die in den Rechnungen des Thomas K. ausgewiesene Umsatzsteuer habe insgesamt S 684.000,-- betragen und sei vom Beschwerdeführer als Vorsteuer geltend gemacht worden, obwohl die Rechnungen des Thomas K. den Formerfordernissen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 nicht entsprochen hätten. So werde in der Rechnung Oktober 1995 Art und Umfang der von Thomas K. erbrachten Leistungen nicht ausgewiesen. Die Rechnungen Jänner bis September 1996 würden hingegen auf eine nicht existente Vereinbarung vom 19. September 1995 verweisen. Diesbezüglich habe der Beschwerdeführer erklärt, dass die Rechnungen des Thomas K. im Zusammenhang mit der nachstehend angeführten Vereinbarung stünden:

"VEREINBARUNG

zwischen

Herrn (Beschwerdeführer)

und

Herrn (Thomas K.)

Herr (Beschwerdeführer) ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. ... in ..., Katasteramt Prag- ..., wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr (Thomas K.) hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr (Thomas K.) erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluss stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des Weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluss der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr (Thomas K.) am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüber hinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr (Beschwerdeführer) verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn (Thomas K.) durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind

durch Herrn (Thomas K.) zu tragen.

..., am 6. Oktober 1995"

Auf Grund der gegebenen Beweislage sei glaubhaft, dass sich die Rechnungen von Thomas K. auf die Vereinbarung vom 6. Oktober 1995 beziehen würden und die Nennung des Datums 19. September 1995 irrtümlich erfolgt sei. Aus der offenbar mangelhaft zitierten Vereinbarung vom 6. Oktober 1995 sei aber als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen, was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindere.

Ein Entgelt aus dieser Vereinbarung wäre Thomas K. - vielleicht mit Ausnahme der ersten S 300.000,-- - nur zugestanden, wenn der Beschwerdeführer seinerseits Provisionen erhalten hätte. Da das Projekt laut Aktenlage nicht zustande gekommen sei, habe der Entgeltsanspruch des Thomas K. zumindest hinsichtlich der vereinbarten wöchentlichen Provisionen "in der Realität Null betragen."

Der Beschwerdeführer lege Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit Thomas K. vom Inhalt der schriftlichen Vereinbarung dahingehend abweiche, als Thomas K. nicht mit der Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Investoren für eine zu gründende Gesellschaft beauftragt worden sei, deren Zweck es gewesen wäre, das in Tschechien gelegene Grundstück aufzukaufen und zu erschließen. Dies möge im Zusammenhang damit stehen, dass der Betriebsprüfer die Leistungen des Thomas K. als in Österreich nicht steuerbar deklariert habe. Gemäß der im Tatzeitraum geltenden Fassung des § 3a Abs. 6 UStG 1994 werde nämlich eine im Zusammenhang mit einem Grundstück stehende sonstige Leistung dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen sei, wohingegen für den Fall, dass das Vorbringen des Beschwerdeführers zutreffen sollte, "vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre" (Hinweis auf Kolacny/Mayer, Umsatzsteuergesetz 19942, § 3a, Tz.11). Das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdeführers habe aber infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltsubstrat erfahren und wäre überdies mangels verfügbarer Planungsnotizen des Beschwerdeführers, der in der Berufungsverhandlung erklärt habe, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen, nicht mehr feststellbar.

Im Zweifel zu Gunsten des Beschwerdeführers sei davon auszugehen, dass die Rechnungen des Thomas K. einen realen Hintergrund haben würden und an den in den Rechnungen angegebenen Tagen ausgestellt worden seien. An Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, würden daher die festgestellten Rechnungsmängel, der in Tschechien gelegene Ort der Leistung und das fehlende Entgelt verbleiben, weshalb die Umsatzsteuervorauszahlungen Oktober 1995 und Jänner bis September 1996 objektiv verkürzt worden seien.

Zur subjektiven Tatseite wurde von der belangte Behörde ausgeführt, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz

langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten könnten, weshalb nachvollziehbar erscheine, das Thomas K. seine Rechnungen nicht mit allen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen und trotz ausdrücklicher Angabe eines Leistungsortes in Tschechien österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt habe.

Dies könne aber nicht für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschwerdeführer gelten, für den "derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss".

Die Mangelhaftigkeit der Rechnungen des Thomas K. bekräftige die Behauptung des Beschwerdeführers, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund "fabriziert" worden seien, zumal der Beschwerdeführer auf deren Erstellung offenbar keinen Einfluss habe nehmen können. Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder sei ihm die Mangelhaftigkeit der Rechnungen aber auf Dauer zweifellos nicht verborgen geblieben. Die Ehefrau des Beschwerdeführers habe dazu anlässlich ihrer Einvernahme angegeben: "Herr (Thomas K.) hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich im Zusammenhang mit den Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den Sachbearbeitern rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von (Thomas K.) gesagt hat."

Hätte einer der Kanzleimitarbeiter nach Einsicht in die Rechnungen des Thomas K. die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstoßes Gefahr gelaufen, vom Beschwerdeführer schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich zur Verantwortung gezogen zu werden. Im Übrigen seien die Sachbearbeiter, die dies gewesen sein sollten, unbenannt geblieben, weshalb nach Ansicht der belangten Behörde die obige Wortfolge "bei den Sachbearbeitern" gedanklich durch die Worte "bei meinem Ehegatten (dem Beschwerdeführer)" zu ersetzen sei.

So habe die Ehefrau im Zuge der weiteren Befragung - entlarvend - ihre vorherige Behauptung, der Beschwerdeführer habe sich zu den Rechnungen des Thomas K. nicht geäußert, gleich wieder relativiert: "Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des (Thomas K.) war es so, dass er (Anm: der Beschwerdeführer) sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist."

Offenkundig sei das Tschechienprojekt "Chefsache" gewesen, die der Beschwerdeführer allein und eigenverantwortlich bearbeitet habe. So habe der Beschwerdeführer vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz ausgeführt: "Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien."

Es sei daher völlig logisch, dass der Beschwerdeführer die Rechnungen des Thomas K. zur Kenntnisnahme erhalten habe und er selbst der "Sachbearbeiter" gewesen sei, bei dem entsprechende Rückfragen eingegangen seien.

Solches habe auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 1995 und Jänner bis September 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen in diesem Zeitraum gegolten.

Die belangte Behörde gelange daher in freier Beweiswürdigung zu der Feststellung, dass der Beschwerdeführer vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der Rechnungen des Thomas K. jedenfalls in einem bestimmten Ausmaß Kenntnis erlangt habe.

Zu Gunsten des Beschwerdeführers werde eingeräumt, dass dessen Kenntnisnahme von der Mangelhaftigkeit der gegenständlichen Rechnungen - infolge seiner Arbeitsüberlastung - vorerst lediglich vage geblieben sei, sodass er es vor Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung Oktober 1995 und Jänner 1996 nur ernstlich für möglich gehalten habe, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung der Vorsteuer nicht vorliegen würden, sich aber letztlich billigend damit abgefunden und seiner Ehefrau die Anordnung erteilt habe, die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht zu entrichten und auch die Voranmeldungen, welche ja Zahllasten ausgewiesen hätten, nicht beim Finanzamt einzureichen. Möglicherweise sei auch geplant gewesen, "die mangelhaften Rechnungen von (Thomas K.) durch

berichtigte Fassungen derselben ersetzen zu lassen," wozu es aber infolge des späteren Zerwürfnisses zwischen dem Beschwerdeführer und Thomas K. und der vom Beschwerdeführer erkannten Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung infolge einer dabei vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen sei.

Ausgehend davon sei die Abfuhr der Umsatzsteuervorauszahlungen Oktober 1995 und Jänner 1996 oder die Einbringung entsprechender Voranmeldungen lediglich bedingt vorsätzlich unterblieben, weshalb der Beschwerdeführer in Bezug auf diese Voranmeldungszeiträume nur eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten habe.

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Februar bis September 1996 sei hingegen eine nur vage Kenntnisnahme der Mangelhaftigkeit auszuschließen, weil es 1996 zu einem Zerwürfnis zwischen dem Beschwerdeführer und Thomas K. gekommen sei, was beispielsweise durch die Zurücklegung der steuerlichen Vertretung von Thomas K. im März 1996 und durch eine Wechselmandatsklage im April 1996 dokumentiert werde, weshalb der Beschwerdeführer die Rechnungen des Thomas K. in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechiengeschäft mit Sicherheit aufmerksam studiert und jedenfalls erkannt habe, dass ein Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen nicht zulässig sei. Dennoch habe der Beschwerdeführer in Anbetracht seiner verzweifelten Finanzlage seiner Ehefrau die Anordnung erteilt, die diesbezüglichen Vorauszahlungen bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldungen, welche ja Zahllasten ausgewiesen hätten, nicht beim Finanzamt einzureichen. Betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar bis September 1996 habe der Beschwerdeführer daher eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer vermisst die Feststellung, dass eine Berichtigung der verfahrensgegenständlichen Rechnungen - unabhängig vom Zerwürfnis zwischen ihm und Thomas K. - möglich gewesen sei, und vermeint, dass eine solche Feststellung zur Abklärung der subjektiven Tatseite unbedingt notwendig gewesen wäre.

Die belangte Behörde habe richtig erkannt, dass den Rechnungen von Thomas K. an den Beschwerdeführer eine Mangelhaftigkeit anlaste, wobei möglicherweise auch geplant gewesen sei, die mangelhaften Rechnungen durch berichtigte ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des späteren Zerwürfnisses zwischen dem Beschwerdeführer und Thomas K. nicht mehr gekommen sei. Die Mangelhaftigkeit der Rechnungen habe die belangte Behörde darin gesehen, dass eine präzise Leistungsbeschreibung und ein Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum fehle und in der ersten Rechnung vom Oktober 1995 Tschechien als Leistungsort angegeben werde.

Weiters habe die belangte Behörde jedoch festgestellt, dass im Zweifel zu Gunsten des Beschwerdeführers anzunehmen sei, dass die verfahrensgegenständlichen Rechnungen einen realen Hintergrund und ein von Thomas K. unabhängig vom Erfolg zu beanspruchendes Entgelt zum Gegenstand gehabt hätten. Alleine die von der belangten Behörde angenommene Kenntnis des Beschwerdeführers von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnungen "in einem bestimmten Ausmaß" rechtfertige aber nicht die Feststellung, dass dieser die Finanzordnungswidrigkeit des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, geschweige denn das Vergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe, zumal in der 5. Umsatzsteuerrichtlinie Abschnitt 12, Zahl 1831, die rückwirkende Berichtigung einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung für zulässig erachtet werde.

Diesem Vorbringen ist vorweg entgegen zu halten, dass die belangte Behörde Thomas K. kein vom Erfolg unabhängiges Entgelt attestiert, sondern festgestellt hat, dass Thomas K. aus der Vereinbarung vom 6. Oktober 1995 "- vielleicht mit Ausnahme der ersten 300.000,-- S -" nur dann ein Entgelt zugestanden wäre, wenn der Beschwerdeführer seinerseits Provisionen erhalten hätte.

Dass die belangte Behörde den Vorsteuerabzug in Bezug auf die Rechnungen des Thomas K. nur deswegen verweigert habe, weil diesen "eine präzise Leistungsbeschreibung und ein Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum fehle" und "in der ersten Rechnung vom Oktober 1995 als Leistungsort 'Tschechien' angegeben sei", trifft ebenfalls nicht zu.

Die belangte Behörde hat auch festgestellt, dass sich aus der Vereinbarung vom 6. Oktober 1995 als Ort der von Thomas K. erbachten Leistungen das Staatsgebiet der Republik Tschechien erschließt, "was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert". In diesem Zusammenhang hat sich die belangte Behörde zudem mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers auseinander gesetzt, wonach der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit Thomas K. vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweiche, als Thomas K. nicht mit der Vermittlung von

Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Investoren für eine noch zu errichtende Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei, und eingeräumt, dass bei Zutreffen dieses Vorbringens "vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre". Dies hat aber - so die belangte Behörde weiter - "konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren" und wäre "überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des (Beschwerdeführers) (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar".

Folglich wurde die Berechtigung zum Vorsteuerabzug auch deswegen versagt, weil die den Rechnungen von Thomas K. zu Grunde liegenden Leistungen nicht in Österreich erbracht wurden. In Bezug auf diese Rechnungen wäre demnach ein Vorsteuerabzug selbst dann nicht möglich, wenn diese berichtigt worden wäre, weshalb das Beschwerdevorbringen, dem angefochtenen Bescheid könne keine Feststellung darüber entnommen werden, dass eine Berichtigung der verfahrensgegenständlichen Rechnungen - unabhängig vom Zerwürfnis zwischen dem Beschwerdeführer und Thomas K. - möglich gewesen sei, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigt.

Soweit der Beschwerdeführer eine Feststellung darüber vermisst, ab wann er gewusst habe, dass das Projekt in Bezug auf die Verwertung von Grundstücken in Tschechien nicht zustande kommen werde und keine Zahlungen fließen würden, und vermeint, dass diese Feststellung maßgeblich dafür sei, bis zu welchem Zeitpunkt er mit einer vertretbaren Rechtsansicht davon ausgehen durfte, dass er auch dann, wenn die gegenständlichen Rechnungen mangelhaft seien, dass Recht auf Berichtigung derselben gegenüber dem Rechnungsaussteller habe, wird darauf verwiesen, dass die belangte Behörde als Leistungsort der von Thomas K. erbrachten Leistungen die Republik Tschechien angenommen hat, weshalb die gegenständlichen Rechnungen - wie bereits ausgeführt - auch im Falle ihrer Berichtigung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Auch dieses Vorbringen zeigt demnach keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Die Beschwerde wendet sich weiters gegen die Feststellung der belangten Behörde, dass der Beschwerdeführer auf Grund des Zerwürfnisses mit Thomas K. jedenfalls erkannt habe, dass aus den verfahrensgegenständlichen Rechnung kein Vorsteuerabzug zulässig sei, zumal nicht erkennbar sei, wie sich die tatsächliche Sach- und Rechtslage im Vergleich zu den vorhergehenden Rechnungen geändert habe.

Dazu wird angemerkt, dass die belangte Behörde davon ausgeht, dass die Kenntnisnahme des Beschwerdeführers von der Mangelhaftigkeit der gegenständlichen Rechnungen - infolge seiner Arbeitsüberlastung - vorerst nur vage geblieben ist, wohingegen er die nach dem Zerwürfnis mit Thomas K. einlangenden weiteren Rechnungen mit Sicherheit aufmerksam studiert und jedenfalls erkannt hat, dass ein Vorsteuerabzug aus diesen Rechnung nicht zulässig ist. Diese Schlussfolgerung stößt auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, weil es durchaus den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entspricht, dass derjenige, der seinem Geschäftspartner großes Misstrauen entgegenbringt, die von diesem gelegten Rechnungen entsprechend genauer überprüfen wird. Auch dieses Vorbringen kann der Beschwerde daher nicht zum Erfolg verhelfen.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150113.X00

Im RIS seit

21.10.2008

Zuletzt aktualisiert am

05.02.2009

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at