

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Linzer Straße 26, 3100 St.Pölten, vom 23. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten als Finanzstrafbehörde vom 15. Dezember 2016 über die Gegenstandsloserklärung des Einspruchs vom 20.10.2016, zu Strafnummer ***1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war seit deren Gründung im Jahr 2011 Gesellschafter der ***A***. Infolge einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben für die Jahre 2012 bis 2014 bei der ***A*** wurde gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.

Die Verständigung über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen den Bf. (Strafnummer ***1***) vom 29.08.2016, in welcher dieser aufgefordert wurde, sich bis spätestens 4 Wochen nach Erhalt dieses Schreibens schriftlich zu rechtfertigen, wurde ihm durch Hinterlegung am 31.08.2016 ordnungsgemäß zugestellt, vom Bf. aber nicht behoben.

Mit Strafverfügung vom 10.10.2016 wurde der Bf. schuldig gesprochen, eine Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz begangen zu haben und über ihn eine Geldstrafe in Höhe von € 2.500,00 bzw. für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 10 Tagen verhängt und die Kosten des Strafverfahrens mit € 250,00 festgesetzt.

Gegen diese Strafverfügung wurde durch die ***B*** Steuerberatungsgesellschaft mit Fax vom 20.10.2016 Einspruch erhoben und darin Folgendes ausgeführt:

„Gegen vorstehend angeführte Strafverfügung (Ausstellungsdatum derzeit unbekannt) wird innerhalb offener Frist das Rechtsmittel des EINSPRUCHS erhoben.

Begründung:

*Mit Schreiben vom 16. September 2016 wurde der Antrag auf Akteneinsicht im Strafverfahren ***2*** (***A***) gestellt, die gegenständliche Strafverfügung steht mit diesem Strafverfahren in unmittelbarem Zusammenhang.*

Der Antrag auf Akteneinsicht wurde mit Schreiben vom 20. September 2016 mit der Begründung verweigert, dass eine schriftliche Bevollmächtigung fehle.

*Aufgrund des Prüfberichtes, des Verkürzungszuschlagsbescheides vom 22. März 2016 und des Bescheides über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen vom 20.4.2016 sollte die Vertretungsbefugnis dem Finanzamt ***FA*** bekannt sein, sämtliche Bescheide wurden auch dem steuerlichen Vertreter (***B*** Steuerberatungsgesellschaft) seitens des Finanzamtes ***FA*** zugestellt.*

*Auch die Bestimmung des § 88 Abs. 9 FinStrG [gemeint wohl: WTBG] sollte dem Leiter der Strafabteilung des Finanzamtes ***FA*** bekannt sein.*

Trotz bewusst schuldhafter und rechtswidriger Verweigerung der Akteneinsicht wurde nunmehr offensichtlich eine Strafverfügung erlassen.

*Darüber hinaus wurde weder Herrn ***C*** bzw. Herrn ***Bf*** die Möglichkeit der Rechtfertigung gegeben, diese wurde lediglich der ***A*** mit Schreiben vom 29. August 2016 eingeräumt.*

*Die verweigerte Akteneinsicht wäre jedoch unbedingt erforderlich gewesen, zumal nicht einmal dem Prüfbericht der NÖ GKK vom 23. März 2016 die Abfuhrdifferenzen lt. Strafverfügung entnehmbar sind und darüber hinaus Frau ***D***, Frau ***E***, Frau ***F***, Frau ***G*** bzw. Frau ***H***, allesamt Mitarbeiter der NÖ GKK, vollkommen klar und bewusst ist, dass die im Rahmen von Abstimmarbeiten ermittelten Differenzen allesamt von der für die Jahre 2012, 2013 und 2014 beauftragten Lohnverrechnerin zu verantworten sind. Es gab bzw. gibt auch überhaupt keine Feststellungen zu einem Verschulden von ***A***, Herrn ***C*** bzw. Herrn ***Bf***. Der Verkürzungszuschlag wurde nur aus verfahrensökonomischen Überlegungen akzeptiert.*

*Aufgrund der doch sehr eigenwilligen Vorgehensweise bzw. dem Umstand, dass nicht angenommen werden kann, dass dem Leiter der Strafabteilung des Finanzamtes ***FA*** elementare Verfahrensbestimmungen nicht bekannt sind, wird Befangenheit von Mag. ***J*** gemäß § 73 FinStrG iVm. § 72 FinStrG eingewendet.*

*Weitere Beweisanträge werden ausdrücklich vorbehalten, insbesondere die Zeugeneinvernahme sämtlicher mit den Abstimmarbeiten bei ***A*** betrauten Mitarbeiter der NÖ GKK.“*

Am 10.11.2016 erließ das Finanzamt ***FA*** einen Mängelbehebungsauftrag an den Bf. mit folgendem Inhalt:

„Ihr Einspruch vom 20.10.2016 gegen die Strafverfügung vom 10.10.2016 weist hinsichtlich der Form (§ 56 Abs. 2 FinStrG iVm § 85 Abs. 2 BAO) die nachfolgenden Mängel auf:

- *Fehlen der schriftlichen (Original-)Vollmacht der ***B*** Steuerberatungsgesellschaft, ***AdrB***.*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt ***FA*** gemäß § 56 Abs. 2 FinStrG iVm § 85 Abs. 2 BAO bis zum 12.12.2016 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen.“*

Der Mängelbehebungsauftrag wurde dem Bf. durch Hinterlegung am 14.11.2016 zugestellt, aber am 29.11.2016 mit dem Vermerk „nicht behoben“ retourniert.

Nach Ablauf der Frist zur Mängelbehebung erließ das Finanzamt ***FA*** als Finanzstrafbehörde am 15.12.2016 folgenden Bescheid über die Gegenstandsloserklärung des Einspruchs vom 20.10.2016:

„Ihre Eingabe vom 20.10.2016 betreffend Einspruch gegen die Strafverfügung vom 10.10.2016 gilt gemäß § 56 Abs. 2 FinStrG iVm § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.

Begründung:

Sie haben dem Auftrag, die Mängel Ihrer Eingabe bis zum 12.12.2016 zu beheben, nicht entsprochen.

Daher war gemäß der oben zitierten Gesetzesstelle mit Bescheid auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gilt.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei der oben angeführten Finanzstrafbehörde das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht werden. Die Beschwerde ist zu begründen. Durch Einbringung einer Beschwerde wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 152 (2) FinStrG nicht gehemmt.“

Der Bescheid war an den Bf. adressiert und wurde durch Hinterlegung am 20.12.2016 zugestellt.

Gegen den Bescheid über die Gegenstandsloserklärung brachte die ***B*** Steuerberatungsgesellschaft am 23.12.2016 Beschwerde ein und führte darin aus:

„Gegen vorstehend angeführten Bescheid (Ausstellungsdatum 15.12.2016, eingelangt am 23. Dezember 2016) wird innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der BESCHWERDE erhoben.

Die Beschwerde richtet sich gegen Erlassung des Bescheides – Zurücknahme / Gegenstandsloserklärung.

Weiters wird der Antrag auf AUSSETZUNG DER EINHEBUNG hinsichtlich eines Betrages in Höhe von EUR 2.750,00 gestellt.

Begründung:

*Die Bezugnahme auf das Vorliegen entsprechender Vollmachten erfolgte vor Bezugnahme auf § 88 Abs. 9 WTBG, erstmalig in einem Telefonat mit Frau ***I*** vom 21. September 2016, wo*

intensiv der Verkürzungszuschlagsbescheid des Finanzamtes *****FA***** vom 22.3.2016 bzw. das Schreiben betreffend den Antrag auf Akteneinsicht für das Strafverfahren vom 20.09.2016, eingelangt am 21.09.2016 im Detail erläutert wurden.

Mit Fax vom 21. September 2016, 12:13 Uhr, wurde gegenüber Frau *****J***** erklärt: „Sehr geehrte Frau *****J*****, ich darf mich auf § 88 Abs. 9 WTBG beziehen, eine schriftliche Vollmacht (obwohl sie vorliegt) ist nicht erforderlich.“

In einem Telefonat vom 8. November 2016 mit Frau *****J***** wurde für *****A*****, Herrn *****Bf***** und Herrn *****C***** auf bestehende Vollmachten ausdrücklich Bezug genommen, am 8. November 2016, um 07:55 Uhr wurde das Fax vom 21. September 2016 nochmals übermittelt.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2016 wurde am 5. Dezember 2016 nochmals persönlich im Infocenter Bezug auf bestehende Vollmachten für *****A*****, Herrn *****Bf***** und Herrn *****C***** Bezug genommen.

Auf das gegenständliche Schreiben vom 2. Dezember 2016 hinsichtlich HÄNDISCHER (von wem bzw. wann ist nicht ersichtlich bzw. nachvollziehbar) Ergänzung wird verwiesen. Diesbezüglich wird eingewendet, dass ein Bescheid gar nicht ordnungsgemäß erlassen wurde.

Auf die gängige Judikatur wird wie folgt beispielhaft Bezug genommen:

VwGH: Erteilung der Vollmacht im Finanzstrafverfahren

Dem Umstand, dass eine Vollmacht dem Finanzamt als Abgabenbehörde gegenüber bekannt gegeben worden ist, kommt für das Finanzstrafverfahren keine Bedeutung zu.

VwGH: Gem § 77 Abs 1 FinStrG haben Beschuldigte das Recht, sich selbst zu verteidigen und in jeder Lage des Verfahrens den Beistand eines Verteidigers in Anspruch zu nehmen. Sie können sich durch Verteidiger auch vertreten lassen, soweit nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird. Die Vorschriften der BAO über die Bevollmächtigung mit Ausnahme von § 83 Abs 4 BAO gelten gem § 77 Abs 2 FinStrG sinngemäß.

Gem § 56 Abs 3 FinStrG gelten für die Zustellungen das ZustG und sinngemäß die Bestimmungen des dritten Abschnittes der BAO.

Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der ausdrücklichen Berufung auf die erteilte Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam. Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden.

Wenn nunmehr als Mangel das „Fehlen der schriftlichen (Original-)Vollmacht der *****B***** Steuerberatungsgesellschaft, *****AdrB*****, abverlangt wird, widerspricht dies der gängigen Judikatur des VwGH bzw. entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen. Insofern sind sämtliche Mängelbehebungsaufträge selbst mangelhaft und daher rechtswidrig.

Auch im Telefonat mit Frau Mag. *****J***** vom 23. Dezember 2016, 08:40 Uhr wurde die Vollmacht für sämtliche Strafverfahren für *****A*****, Herrn *****Bf***** und Herrn *****C***** geltend gemacht.

Wie auch schon in einem Telefonat mit Frau *****K***** vom 19. Dezember 2016, mit Frau *****J***** vom 8. November 2016 bzw. nunmehr mit Frau Mag. *****J***** vom 23. Dezember 2016 bzw. persönlich im Infocenter am 5.12.2016 gegenüber erklärt, dass entsprechende schriftliche

*Vollmachten für ***A***, Herrn ***Bf*** und Herrn ***C*** für Finanzstrafverfahren vorliegen, wurden entsprechende Bezugnahmen auf vorliegende Vollmachten auch mehrmals schriftlich via Fax bzw. persönlich übergeben.*

Wenn nunmehr die Strafbehörde vermeint (trotz Hinweis auf das Vorliegen einer schriftlichen Vollmacht), dass „Beruft sich ein Berufsberechtigter im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung, so ersetzt diese Berufung den urkundlichen Nachweis.“, nicht als Berufung auf eine Vollmacht zu verstehen ist (trotz Hinweis auf das Vorliegen einer schriftlichen Vollmacht), so wird die Strafbehörde zu erläutern haben, wie eine Anwendbarkeit der gesetzlichen Bestimmung ohne entsprechende Berufung auf eine Vollmacht möglich sein soll. § 88 Abs. 9 WTBG regelt bloß die Rechtsfolgen nach Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung. Mit der Berufung auf § 88 Abs. 9 WTBG sollte bloß zum Ausdruck gebracht werden, dass eben die Vorlage einer schriftlichen (Original-)Vollmacht nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht. Wenn schon hätten sämtliche Möglichkeiten der Vollmachtsbekanntgabe seitens der Strafbehörde erläutert werden müssen. Insofern ist hier auch eine fehlerhafte Rechtsbelehrung gegeben.

*Abschließend darf festgehalten werden, dass im Beisein von Herrn ***Bf*** seitens Frau Mag. ***J*** bestätigt wurde, dass sämtliche Unterlagen, auf die mit gegenständlicher Beschwerde Bezug genommen wurde, Akteninhalt sind und im Rahmen der Akteneinsicht am 10.01.2016 vorgelegt werden.*

Es wird beantragt, den gegenständlichen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde und Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt (§ 272 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 274 BAO wird weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.“

*Am 10.01.2017 legte der Verteidiger eine schriftliche, vom Bf. unterfertigte, nicht datierte Vollmacht zu dessen Steuernummer ***BfStNr*** vor, in welcher u.a. zu lesen ist: „Gemäß Finanzstrafgesetz gilt diese Vollmacht auch für das Verfahren in Steuerstrafsachen als Verteidiger. [...] Gleichzeitig erteile(n) ich (wir) die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken, insbesondere der Abgabenbehörden, welche nunmehr ausschließlich dem Bevollmächtigten zuzustellen sind.“*

Im Vorlagebericht vom 31.07.2017 beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde und verwies auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB Erkenntnis vom 10.5.1994, 93/14/0140), wonach eine in einem Abgabenverfahren und mit einer auch im Finanzstrafverfahren einschließenden Vollmachtsurkunde angezeigte Vertretungsbefugnis nur im Abgabenverfahren und nicht auch im Finanzstrafverfahren gelte. Dies gelte auch für eine in dieser Weise erteilte Zustellvollmacht. Maßgebend für den Umfang der Vertretungsbefugnis sei die Erklärung der Partei, sich in einem bestimmten Verfahren vertreten zu lassen und nicht die (weitergehende) Vollmachtsurkunde. Nach Ansicht des VwGH bestehe zwischen Abgabenverfahren und Finanzstrafverfahren im Allgemeinen auch kein so enger Zusammenhang, dass die Bekanntgabe der Bevollmächtigung im Abgabenverfahren auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens verstanden werden dürfe. Daraus folge, dass bei einer

angezeigten Bevollmächtigung im Abgabenverfahren eine dabei vorgelegte auch Finanzstrafverfahren einschließende Vollmachtsurkunde erst dann als Nachweis der Vertretungsbefugnis im Finanzstrafverfahren gelte, wenn sich die Partei darauf in einem Finanzstrafverfahren ausdrücklich berufe.

Im vorliegenden Finanzstrafverfahren habe sich die ***B*** Steuerberatungsgesellschaft im Einspruch weder auf die erteilte Bevollmächtigung berufen, noch im Mängelbehebungsverfahren die bestehende Vollmacht vorgelegt. Das Berufen auf den § 88 Abs. 9 WTBG stelle kein Berufen auf eine konkret für das Finanzstrafverfahren bestehende Vollmacht dar. Die Zurücknahme / Gegenstandsloserklärung des Einspruchs sei daher korrekt gewesen. Den Ausführungen in der Beschwerde könne teilweise nicht gefolgt werden bzw. könnten aufgrund verzerrter und einseitig wiedergegebenen Verfahrensabläufe diese nicht nachvollzogen werden. Weiteres sei zu bemerken, dass der Vertreter der steuerlichen Vertreterin die drei Finanzstrafverfahren, die aus der strafrechtlichen Würdigung der bei der ***A*** stattgefundenen GPLA-Prüfung getroffenen Feststellungen resultieren würden, vermische und nicht erkenne, dass es sich hier um drei getrennt abzuführende Finanzstrafverfahren handle. Um dem Gericht einen Gesamteindruck über den bisherigen Ablauf dieses Finanzstrafverfahren zu vermitteln, wurde der gesamte Finanzstrafakt eingescannt und übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festgestellter Sachverhalt:

Die ***B*** Steuerberatungsgesellschaft erhob am 20.10.2016 Einspruch gegen die Strafverfügung vom 10.10.2016 gegen den Bf. ohne sich auf eine für dieses Finanzstrafverfahren von ihm erteilte Vollmacht zu berufen. Auch zuvor war keine Berufung auf eine der ***B*** Steuerberatungsgesellschaft durch den Bf. für dieses Finanzstrafverfahren erteilte Vollmacht erfolgt.

Daher erließ die belangte Behörde am 10.11.2016 einen Mängelbehebungsauftrag gem. § 56 Abs. 2 FinStrG iVm § 85 Abs. 2 BAO, wonach der Einspruch vom 20.10.2016 den Mangel des Fehlens der schriftlichen (Original-)Vollmacht der ***B*** Steuerberatungsgesellschaft aufweise und mit welchem der Bf. aufgefordert wurde, den angeführten Mangel bis zum 12.12.2016 zu beheben. Der Mängelbehebungsauftrag wurde dem Bf. am 14.11.2016 zugestellt.

Da keine Reaktion auf den Mängelbehebungsauftrag erfolgte, erklärte die belangte Behörde den Einspruch gegen die Strafverfügung mit Bescheid vom 15.12.2016 gemäß § 56 Abs. 2 FinStrG iVm § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.

Erst nach Erlassung des Bescheids über die Gegenstandsloserklärung legte die ***B*** Steuerberatungsgesellschaft am 16.3.2017 eine auch Finanzstrafverfahren umfassende Vollmacht seitens des Bf. vor.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich – soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt.

Im Einspruch wurde vorgebracht, dass aufgrund des Prüfberichtes, des Verkürzungszuschlagsbescheides vom 22.3.2016 und des Bescheides über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen vom 20.4.2016 die Vertretungsbefugnis dem Finanzamt ***FA*** bekannt sein sollte und sämtliche Bescheide auch dem steuerlichen Vertreter (***B*** Steuerberatungsgesellschaft) zugestellt worden seien. Da jedoch die Bevollmächtigung eines Steuerberaters durch eine Gesellschaft in einem Abgabenverfahren nichts über eine eventuell auch bestehende Bevollmächtigung hinsichtlich der Vertretung in einem Finanzstrafverfahren gegen einen Gesellschafter dieser Gesellschaft aussagt, geht dieses Vorbringen ins Leere.

In der Beschwerde berief sich ***Stb*** u.a. auf ein Fax vom 21.9.2016 (mit dem Inhalt: *„Sehr geehrte Frau ***I***, ich darf mich auf § 88 Abs. 9 WTBG beziehen, eine schriftliche Vollmacht (obwohl sie vorliegt) ist nicht erforderlich.“*), welches sich nicht im Strafakt des Bf. befindet.

Im gegen die ***A*** geführten Finanzstrafverfahren stellte deren steuerliche Vertreterin, die ***B*** Steuerberatungsgesellschaft, am 16.9.2016 einen Antrag auf Akteneinsicht zu Strafnummer ***2***. Da sich diese weder auf eine bestehende Vollmacht zur Vertretung im Finanzstrafverfahren berief noch eine derartige Vollmacht vorlegte, wurde die steuerliche Vertreterin am 20.9.2016 um Vorlage der Vollmacht ersucht. Dieser Aufforderung wurde nicht entsprochen.

Aus dem zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Fax vom 21.9.2016, der Aufforderung vom 20.9.2016 und einem Telefonat vom 21.9.2016 mit Frau ***I***, anlässlich welchem – laut Beschwerde – der Verkürzungszuschlagsbescheid und der Antrag auf Akteneinsicht betreffend das Finanzstrafverfahren gegen den belangten Verband erläutert wurden, ergibt sich, dass auch das Fax die am Vortag aufgrund des Antrags auf Akteneinsicht im Finanzstrafverfahren gegen den belangten Verband – und nicht gegen den Bf. – ergangene Aufforderung betraf.

Ein Berufen auf eine seitens des belangten Verbands erteilte Vollmacht bedeutet selbstverständlich nicht, dass der Steuerberatungsgesellschaft auch vom Gesellschafter für ein gegen diesen geführtes Finanzstrafverfahren Vollmacht erteilt wurde und sich die Steuerberatungsgesellschaft auch darauf beruft.

In der Beschwerde wird weiters auf ein Schreiben vom 2.12.2016, welches ebenfalls nicht im Strafakt aufliegt und mit welchem am 5.12.2016 nochmals persönlich im Infocenter Bezug auf bestehende Vollmachten für ***A***, ***Bf*** und ***C*** genommen worden sei, verwiesen. Mangels Übermittlung dieses Schreibens an das Bundesfinanzgericht kann nicht nachvollzogen werden, ob dieses eine Berufung auf eine im Finanzstrafverfahren gegen den Bf. erteilte Vollmacht enthielt und an die Finanzstrafbehörde gerichtet war.

Dass – wie in der Beschwerde behauptet – „entsprechende Bezugnahmen auf vorliegende Vollmachten auch mehrmals schriftlich via Fax bzw. persönlich übergeben“ worden seien, kann hinsichtlich des Finanzstrafverfahrens gegen den Bf. anhand des Strafakts nicht bestätigt werden. Im Einspruch wurde vorgebracht, dass dem Bf. keine Möglichkeit der Rechtfertigung gegeben worden sei, sondern diese lediglich der ***A*** eingeräumt worden sei, was jedoch nicht zutrifft. Die Verständigung über die Einleitung wurde dem Bf. ordnungsgemäß zugestellt, von diesem aber nicht behoben und daher wieder an die Finanzstrafbehörde retourniert. Das gleiche gilt für den Mängelbehebungsauftrag. Es hätte daher keinen Grund für die behaupteten – aber nicht nachgewiesenen – mehrmaligen schriftlichen Bezugnahmen auf eine vorliegende Vollmacht im Finanzstrafverfahren seitens des Bf. (und nicht seitens der OG) gegeben.

Die Anmerkung im Einspruch, dass die Bestimmung des § 88 Abs. 9 FinStrG [gemeint wohl: WTBG] dem Leiter der Strafabteilung des Finanzamtes ***FA*** bekannt sein sollte, stellt kein Berufen auf eine tatsächlich erteilte Vollmacht dar.

Rechtslage:

Strittig ist im vorliegenden Verfahren, ob die belangte Behörde berechtigt war, den Mängelbehebungsauftrag vom 10.11.2016, in welchem die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht vom Bf. gefordert wurde, und in der Folge den Bescheid über die Gegenstandsloserklärung zu erlassen.

Gemäß § 56 Abs. 2 FinStrG gelten u.a. für Anbringen, soweit dieses Bundesgesetz nicht anderes bestimmt, die Bestimmungen des 3. Abschnittes sowie § 114 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO) sinngemäß.

§ 85 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Gemäß § 77 Abs. 1 FinStrG haben Beschuldigte das Recht, in jeder Lage des Verfahrens den Beistand eines Verteidigers in Anspruch zu nehmen oder über ausdrückliche Erklärung auf die Inanspruchnahme eines Verteidigers zu verzichten und sich selbst zu verteidigen. Gemäß § 77 Abs. 2 FinStrG gelten die Vorschriften der Bundesabgabenordnung über die Bevollmächtigung mit Ausnahme von § 83 Abs. 4 sinngemäß.

Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, gemäß § 83 Abs. 1 BAO durch natürliche voll handlungsfähige Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Nach § 83 Abs. 2 BAO richten sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 von Amts wegen zu veranlassen.

Berufsberechtigte sind zwar gemäß § 94 Abs. 2 WTBG (nunmehr: § 83 Abs. 2 WTBG 2017) verpflichtet, dafür zu sorgen, dass sich ihre Angestellten im Verkehr mit Klienten oder Behörden jederzeit durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen können, gemäß § 3 Abs. 1 Z. 3 WTBG ist es jedoch den zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes Steuerberater Berechtigten gemäß vorbehalten, die Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben und in Beihilfeangelegenheiten vor den Finanzbehörden, den übrigen Gebietskörperschaften und den Verwaltungsgerichten auszuüben und ersetzt hierbei die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. Ebenso regelt § 88 Abs. 9 WTBG (der dem nunmehr gültigen § 77 Abs. 11 WTBG 2017 entspricht), dass die Berufung eines Berufsberechtigter im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung den urkundlichen Nachweis ersetzt.

Rechtliche Beurteilung:

Wenn eine Beschwerde durch einen Vertreter eingebracht wird, so ist es notwendig, auf das Vertretungsverhältnis in geeigneter Weise hinzuweisen. Nicht ausreichend ist es, im Betreff der Beschwerde bloß den Namen und die Steuernummer der Person anzugeben, die vertreten werden soll (BFG 27.2.2019, RV/6101073/2015).

Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der ausdrücklichen Berufung auf die erteilte Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam. Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (VwGH 28.06.2023, Ro 2023/13/0011). Dem Umstand, dass eine Vollmacht dem

Finanzamt als Abgabenbehörde gegenüber bekanntgegeben worden ist, kommt für das Finanzstrafverfahren keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 05.11.2009, 2009/16/0214).

Auch wenn eine sog. Generalvollmacht erteilt wurde, die Vollmacht einer Abgabenbehörde gegenüber geltend gemacht wurde oder bereits in einem früheren Finanzstrafverfahren vorgewiesen wurde, muss die Bevollmächtigung immer im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275).

Ist ein Anbringen von einer nicht nachweislich bevollmächtigten Person für den Einschreiter unterfertigt, liegt ein Formmangel vor, der einen Mängelbehebungsauftrag nach § 83 Abs. 2 BAO iVm § 77 Abs. 2 FinStrG auslöst, welcher an den Einschreiter zu richten ist (vgl. VwGH 9. 9. 1981, 81/03/0065).

Bis zum Bekanntwerden der Bevollmächtigung des Verteidigers bei der Finanzstrafbehörde in einem neuen Finanzstrafverfahren ist an die Partei persönlich zuzustellen, da, solange die schriftliche Vollmacht bei der Behörde nicht eingelangt bzw. von einem einschreitenden beruflichen Parteienvertreter ausdrücklich auf eine [für dieses Verfahren] erteilte Vollmacht verwiesen wird, das Einschreiten eines solchen rein hypothetisch ist. Die Zustellung an den noch nicht als bevollmächtigt ausgewiesenen Vertreter wäre nicht rechtswirksam (vgl. VwGH 11. 2. 1988, 86/06/0167; VwGH 22. 3. 1993, 92/13/0151; VwGH 19. 1. 1995, 93/09/0410).

Auch im Finanzstrafverfahren darf ein Rechtsmittel wegen eines Formgebrechens (Mangel des Nachweises der Vollmacht) nur nach Erteilung eines befristeten Verbesserungsauftrages und fruchtlosen Ablauf der Verbesserungsfrist zurückgewiesen werden (VwGH 18.02.1966, 0658/65).

Eine etwaige Berufung auf eine erteilte Vollmacht im Abgabenverfahren oder im Finanzstrafverfahren gegen die ***A*** ist irrelevant. Im gegenständlichen Finanzstrafverfahren gegen den Bf. wurde bis inklusive der Erhebung des Einspruchs weder eine schriftliche Vollmacht vorgewiesen noch hat sich der einschreitende Steuerberater auf eine erteilte Vollmacht berufen. Es lag daher ein Formmangel vor und wurde zu Recht ein Mängelbehebungsauftrag an den Bf. erlassen.

Da weder auf eine im Finanzstrafverfahren erteilte Zustellungsbevollmächtigung der ***B*** Steuerberatungsgesellschaft hingewiesen wurde, noch eine solche aus dem Strafakt hervorging, war die an den Beschwerdeführer selbst vorgenommene Zustellung wirksam (vgl. VwGH 05.11.2009, 2009/16/0214).

Berufsrechtliche Vorschriften, wonach die Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt, gelten auch im Anwendungsbereich der BAO (vgl. VwGH 03.03.2022, Ra 2020/15/0013; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0102).

Das Sich-Berufen auf die Vollmacht ersetzt jedoch lediglich den urkundlichen Nachweis. Die tatsächliche Erteilung einer Vollmacht wird dadurch nicht ersetzt. Im Fall von konkreten Zweifeln ist zu prüfen, ob tatsächlich eine Vollmacht (und in welchem Umfang) eingeräumt wurde (vgl. VwGH 07.12.2021, Ra 2021/13/0094; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0102; vgl. weiters - zu § 10 Abs. 1 AVG - z.B. VwGH 24.7.2018, Ra 2018/08/0074; 13.12.2018, Ra 2018/07/0476; vgl. weiters - zur ähnlichen Bestimmung des § 30 Abs. 2 ZPO - z.B. OGH 30.11.2006, 6 Ob 265/06y).

Im Erkenntnis vom 24.7.2018, Ra 2018/08/0074 führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

„§ 10 Abs. 1 letzter Satz AVG eröffnet einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Person die Möglichkeit, sich anstelle des urkundlichen Nachweises lediglich auf die erteilte Vollmacht zu berufen. Das bedeutet nicht, dass die Berufung auf die erteilte Vollmacht nach § 10 Abs. 1 AVG das Vorliegen einer – auch im Innenverhältnis wirksam zustande gekommenen – Vollmacht ersetzen kann; es entfällt lediglich die Pflicht des urkundlichen Nachweises eines zustande gekommenen Bevollmächtigungsverhältnisses. Treten Zweifel über den Inhalt und Umfang sowie über den Bestand einer Vertretungsbefugnis auf, so ist die Behörde (bzw. das Verwaltungsgericht) nach § 10 Abs. 2 AVG (iVm § 17 VwGVG) befugt, sich Klarheit darüber zu verschaffen und die Vollmacht nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen (vgl. VwGH 8.7.2004, 2004/07/0101; Anm: so zuletzt auch VwGH 07.08.2023, Ra 2023/03/0144).

Im vorliegenden Fall ist eine Steuerberatungsgesellschaft eingeschritten. Gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 iVm §§ 51 ff WTBG war sie zur „Beratung und Vertretung in Beitrags-, Versicherungs- und Leistungsangelegenheiten der Sozialversicherungen, einschließlich der Vertretung vor den Verwaltungsgerichten“ berechtigt. Sie durfte sich daher auf Grund ihrer Befugnis zur berufsmäßigen Parteienvertretung im vorliegenden Beitragsverfahren gemäß § 10 Abs. 1 letzter Satz AVG auf die erteilte Vollmacht berufen (vgl. auch § 77 Abs. 11 WTBG).

Die Berufung auf die Vollmacht gemäß § 10 Abs. 1 letzter Satz AVG kann etwa durch die Klausel „Vollmacht erteilt“ auf einem Schriftsatz oder dadurch erfolgen, dass ein Rechtsmittel „namens und auftrags meiner Mandantschaft“ eingebracht wird (vgl. etwa VwGH 28.5.2013, 2012/05/0157, 0158).

In der im vorliegenden Fall gewählten Formulierung „Wir schreiben Ihnen für:“ war zwar noch keine Berufung auf die erteilte Vollmacht zu erblicken. Der Verbesserungsauftrag des Bundesverwaltungsgerichts hätte aber auch die Möglichkeit umfassen müssen, ihm durch eine Berufung auf die Vollmacht zu entsprechen [...]. Nur wenn das Bundesverwaltungsgericht Grund gehabt hätte, die Erteilung der Vollmacht anzuzweifeln, wäre es berechtigt gewesen, auch deren Vorlage zu verlangen. Anhaltspunkte für solche Zweifel sind aber nicht ersichtlich und wurden im angefochtenen Beschluss auch nicht angeführt. Der von vornherein ausdrücklich nur auf die Vorlage der Vollmacht bezogene Verbesserungsauftrag war demnach zu eng gefasst. Dessen Nichterfüllung hätte somit die Sanktion des § 13 Abs. 3 AVG iVm § 17 VwGVG, also die Zurückweisung der Beschwerde, nicht nach sich ziehen dürfen (vgl. zu einem insofern vergleichbaren Fall VwGH 21.5.2012, 2008/10/0085).“

Die ***B*** Steuerberatungsgesellschaft ist zur Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes als Steuerberater berechtigt. Es hätte somit grundsätzlich eine Berufung im konkreten Finanzstrafverfahren auf die durch den Bf. erteilte Vollmacht genügt.

Nur wenn das Finanzamt Grund gehabt hätte, die Erteilung der Vollmacht anzuzweifeln, wäre es berechtigt gewesen, auch deren Vorlage zu verlangen. Anhaltspunkte für solche Zweifel sind aber nicht ersichtlich und wurden weder im Mängelbehebungsauftrag noch im Bescheid über die Gegenstandsloserklärung angeführt. Der Mängelbehebungsauftrag hätte daher auch die Möglichkeit umfassen müssen, ihm durch eine Berufung auf die erteilte Vollmacht zu entsprechen. Da als zu behebender Mangel aber ausdrücklich nur das Fehlen der schriftlichen (Original-)Vollmacht angeführt war, war der Mängelbehebungsauftrag zu eng gefasst und hätte der Einspruch damit nicht als gegenstandslos erklärt werden dürfen.

Gemäß § 62 Abs. 2 FinStrG obliegt die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Entscheidung über die Beschwerde einem Senat des Bundesfinanzgerichtes,

- a) wenn die Beschwerde sich gegen ein Erkenntnis oder einen sonstigen Bescheid eines Spruchsenates richtet,
- b) wenn der Beschuldigte oder ein Nebenbeteiligter dies in der Beschwerde gegen ein Erkenntnis oder in der Beschwerde gegen einen Bescheid gemäß § 149 Abs. 4 begehrt.

Die Entscheidung über alle anderen Rechtsmittel obliegt gemäß § 62 Abs. 3 FinStrG einem Richter eines Senates für Finanzstrafrecht beim Bundesfinanzgericht als Einzelrichter.

In der Beschwerde wurde „für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde und Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht [...] die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt (§ 272 Abs. 1 BAO)“.

Die Bestimmungen der BAO sind im Finanzstrafverfahren nur subsidiär anwendbar soweit das FinStrG nicht anderes bestimmt. § 62 FinStrG trifft explizite Regelungen zur Zuständigkeit von Senaten bzw. Einzelrichtern, sodass § 272 BAO im Finanzstrafverfahren keine Anwendung findet.

Da sich die gegenständliche Beschwerde gegen einen sonstigen Bescheid eines Einzelbeamten und nicht eines Spruchsenats richtet und auch kein Bescheid gemäß § 149 Abs. 4 (abgesondertes Verfahren) vorliegt, obliegt die Entscheidung gemäß § 62 Abs. 2 und 3 FinStrG zwingend einem Richter eines Senates für Finanzstrafrecht als Einzelrichter und kann auch keine Senatszuständigkeit beantragt werden.

Im Übrigen ist im Verwaltungsverfahren eine „Prozesserklärung“ ohnehin unzulässig, wenn sie im Hinblick auf ihr Begehren bloß bedingt („für den Fall, dass ...“) erhoben wird (vgl. VwGH 29.01.2004, 2002/15/0081).

Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG ist über Beschwerden nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden, es sei denn, die Beschwerde ist zurückzuweisen oder der angefochtene Bescheid bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben, das Verfahren einzustellen oder es ist nach § 161 Abs. 4 vorzugehen.

Da der angefochtene Bescheid bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben war, konnte ohne Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung entschieden werden.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 22. Juli 2024