

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Herrn F., Wien, vertreten durch Lughofer Rechtsanwälte, Graben 16, 4020 Linz, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24. Juli 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 21. Mai 2014, SpS 14, Strafnummer 2013, in der Sitzung am 12. Mai 2015 in Anwesenheit der Schriftführerin folgendes Erkenntnis gefällt:

Aus Anlass der Beschwerde wird das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates vom 21. Mai 2014, SpS 14, aufgehoben .

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt 9/18/19/Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19/Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 21. Mai 2014, SpS 14, Strafnummer 2013, wurde Herr F., geboren am Datum, ehem. GF (in weiterer Folge: Beschuldigter), für schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15/Schwechat/Gerasdorf, vormals Wien 3/11/Schwechat/Gerasdorf, als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der D-GmbH (i.L.) verantwortlicher Geschäftsführer bzw. Liquidator unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 12/2010 in Höhe von € 33.172,67 bewirkt, wobei er den Eintritt der Verkürzungen nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Der Beschuldigte habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach dem § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und werde hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG unter

Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 23 Abs. 3 FinStrG mit einer Geldstrafe in der Höhe von € 10.000,00 bestraft. Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG werde für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 25 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe der Beschuldigte die Kosten des Verfahrens in der Höhe von € 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Zur Person des Beschuldigten werde ausgeführt, dass er finanzstrafrechtlich bisher noch nicht in Erscheinung getreten sei, er sein dzt. mtl. Einkommen mit € 2.000,00 angebe und ihn Sorgepflichten für zwei Kinder treffen.

Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und Verlesung des Strafaktes stehe nachfolgender Sachverhalt fest:

Der Beschuldigte sei im verfahrensgegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführer bzw. Liquidator der im Firmenbuch unter FN erfassten D-GmbH (i.L.) für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Gesellschaft verantwortlich gewesen.

Mit Eingabe vom 24. Jänner 2012 habe der steuerliche Vertreter namens der Gesellschaft und des Beschuldigten Selbstanzeige dahingehend erstattet, dass für 2010 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuer entrichtet worden sei. Die Höhe der nachzuholenden Abgabe sei – unter Vorlage der Umsatzsteuerjahreserklärung – mit € 33.172,67 bekannt gegeben worden.

Weiters werde in der Eingabe ausgeführt, dass die Nachforderung zum größten Teil auf die Unterlassung einer gemäß § 16 UStG vorzunehmenden Berichtigung in Bezug auf im Jahre 2007 in Anspruch genommener Vorsteuer aus einer wegen Verjährung ausgebuchten Verbindlichkeit in Höhe von € 213.600,00, begründet auf einer Rechnung vom 30. März 2007, zurückzuführen sei.

Diese Selbstanzeige habe mangels damit verbundener Entrichtung des nachzuholenden Betrages Rechtswirksamkeit nicht erlangen können.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren liege seitens des Beschuldigten im Zuge des Untersuchungsverfahrens keine weitere Rechtfertigung vor.

In der öffentlichen mündlichen Verhandlung habe der Beschuldigte angegeben, alleine für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich gewesen zu sein. Seine Gattin habe sich nur um das Marketing gekümmert. Die Vorsteuer sei nicht bereits im Dezember 2007 berichtigt worden, da eine Rechnung an B. zur Bezahlung ausständig und demgemäß kein Geld vorhanden gewesen sei, um die Vorsteuer zurückzuerstatten. Auf die Frage, ob es ihm bewusst gewesen sei, dass die Vorsteuer zu berichtigen sei, habe er ausweichend geantwortet.

Dazu habe der Spruchsenat nach Darstellung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erwogen:

Mit der Ausbuchung der Verbindlichkeit vom 30. März 2007 im Dezember 2010 wegen Verjährung hätte der Beschuldigte noch im selben Monat auch die Vorsteuer berichtigen müssen.

Das Verhalten der Beschuldigten erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen sei, dass dem Beschuldigten als realitätsbezogener im Wirtschaftsleben stehender Person die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen seien.

Es sei daher hinsichtlich beider Beschuldigter (Anmerkung: laut Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wurde das Finanzstrafverfahren gegen die dort Zweitbeschuldigte eingestellt) mit einem Schulterspruch vorzugehen gewesen.

Nach der Bestimmung des § 33 Abs. 5 FinStrG werde das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach § 23 FinStrG bemesse sich die Strafe nach der Schuld des Täters und seien die Erschwerungs- und Milderungsgründe sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

Bei der Strafbemessung sei mildernd: die bisherige Unbescholtenheit, der Beitrag zur Wahrheitsfindung durch die (nicht rechtswirksam gewordene) Selbstanzeige, erschwerend: kein Umstand.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeiten seien die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafen schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruhe zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 24. Juli 2014 richtet sich sowohl gegen den Schuldausspruch als auch gegen den Strafausspruch. Es wird beantragt, das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 21.05.2014 ersatzlos aufzuheben und das Verfahren gegen den Beschuldigten einzustellen; in eventu

das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/ 18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 21.05.2014 dahingehend abzuändern, dass gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG die zutreffende Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages (Einbeziehung der Wertbeträge nur soweit sich der Vorsatz darauf bezieht) eine geringere Geldstrafe als jene in festgesetzter Höhe von € 10.000,00 unter Berücksichtigung der gesetzlichen Milderungsgründe ausgesprochen werde möge.

Als Begründung wurde - soweit verfahrensrelevant - Folgendes ausgeführt:

"1. Formmängel und Mangelhaftigkeit des Verfahrens

1.1. Es wird bemängelt, dass trotz ordnungsgemäßer und nachweislich der Behörde zur Kenntnis gebrachter Bevollmächtigung (inkludierend die Zustellvollmacht) der

ausgewiesenen Rechtsvertretung das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 21.05.2014 dem Beschwerdeführer zu eigenen Handen durch Hinterlegung zugestellt wurde. Der Fristenlauf zur Ausführung der Beschwerde ist somit ungebührlich verkürzt.

1.2. Darüber hinaus findet sich im gesamten Verfahrensakt kein Protokoll über die Verhandlung des Spruchsenates vom 21.05.2014, sodass das durchgeführte Finanzstrafverfahren nach der am 21.05.2014 durchgeführten Verhandlung als mangelhaft zu qualifizieren ist. Das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 21.05.2014 gibt nur rudimentär den Verfahrensablauf und insbesondere den für eine finanzstrafrechtliche Würdigung zugrundeliegenden Sachverhalt wieder.

2. Mangelhafte Feststellungen - tatsächlicher Sachverhalt

Mangels Feststellungen zum konkreten – finanzstrafrechtlich relevanten – Sachverhalt (Fehlen des Protokolls der Spruchsenatsverhandlung vom 21.05.2014 – unvollständige Wiedergabe im angefochtenen Erkenntnis vom 21.05.2014) wird nochmals auf den tatsächlichen und der gegenständlichen Angelegenheit zugrundeliegenden Sachverhalt wie folgt verwiesen:

2.1. Herr Fi. war seit Jänner 2007 Geschäftsführer und in der Folge Liquidator der D-GmbH. Die Gesellschaft betrieb ursprünglich Handelsgeschäfte und erbrachte in den Jahren 2007 und 2008 zudem Promotion Tätigkeiten für den seinerzeitigen bulgarischen Tabakmonopolisten B.. Die D-GmbH war beauftragt, die Etablierung von zwei bulgarischen Zigarettenmarken auf dem Österreichischen Markt zu unterstützen.

Die D-GmbH organisierte Marketing-Events und erbrachte Werbemaßnahmen innerhalb der engen Möglichkeiten der einschlägigen österreichischen Tabakgesetze. Dies betraf insbesondere Werbung an Zigarettenautomaten bzw. Werbung direkt an den Verkaufspulten in Trafiken. Diese Werbemaßnahmen wurden partiell unter Beauftragung des Österreichischen Vertriebsunternehmens T. erbracht.

Parallel mit der Promotion Tätigkeit von D-GmbH in Österreich geriet der Auftraggeber B. in Bulgarien in wirtschaftliche Schwierigkeiten, meldete Konkurs an und wurde dann unter äußerst merkwürdigen Umständen privatisiert.

Als unangenehme Konsequenz dieser Umstrukturierung verblieb eine große Rechnung der D-GmbH an B. in Höhe von EUR 233.555,00 unberichtet offen. Dadurch war auch die D-GmbH nicht (mehr) in der Lage, eine Rechnung (Rechnung vom 30.03.2007) an ihren Subauftragnehmer T. in Höhe von EUR 213.600,00 zu begleichen.

2.2. Es fanden laufend Verhandlungen zwischen der D-GmbH und wechselnden Vertretern von B. statt, sodass bis 2010 die konkrete Hoffnung bestand, dass die Forderung gegenüber B. einbringlich sein würde. In diesem Fall wäre selbstverständlich auch die

Verbindlichkeit gegenüber T. erfüllt worden und es wäre zu keiner Vorsteuer-Korrektur gekommen.

Die Firma T. wurde auch laufend über den Stand der Dinge informiert. Es gab Versuche seitens T., Herrn Fi. persönlich in Anspruch zu nehmen, es wurden Verhandlungen geführt und im Rahmen dieser Verhandlungen auch Schriftstücke vom Beschuldigten unterzeichnet, welche eventuell als Anerkenntnis (Novation) oder zumindest verjährungsunterbrechend hätten interpretiert werden können. Der Zeitpunkt einer allfälligen Verjährung der Verbindlichkeit der D-GmbH gegenüber T. war somit äußerst ungewiss.

Nicht zuletzt durch die äußerst angespannte Liquiditätslage entwickelte sich der gesamte Geschäftsgang der D-GmbH in den Jahren 2009 und 2010 sehr ungünstig. Seitens der Gesellschafter (Herr und Frau Fi.) wurden seit Bestehen der Gesellschaft insgesamt € 185.000,00 an Zuschüssen in die Gesellschaft eingelebt. Im Juni 2010 wurde schließlich die Liquidation der Gesellschaft beschlossen. Die Gesellschaft entfaltete in der zweiten Jahreshälfte 2010 praktisch keine Geschäftstätigkeit mehr.

2.3. Im Dezember 2010 wurde infolge des Liquidationsbeschlusses ein Gläubigeraufruf in der Wiener Zeitung veröffentlicht. Es war sohin bis Ende des Jahres 2010 definitiv unklar, ob die Verbindlichkeit gegenüber T. tatsächlich verjährt war, weil T. sich innerhalb der Drei-Monats-Frist nach Gläubigeraufruf noch melden hätte können. In Anbetracht der oben dargestellten Verhandlungen mit T. wäre auch eine Verjährungsunterbrechung denkbar gewesen und der Liquidator hat im Jahr 2011 sowohl hinsichtlich der Forderung an B. als auch hinsichtlich der Verbindlichkeit gegenüber T. weitere bilanzerhellende Fakten abgewartet.

Schließlich wurde in einer wirtschaftlich für die D-GmbH sehr prekären Situation im Jänner 2012 der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2010 erstellt und man hat sich aufgrund der bilanzerhellenden Fakten (Forderung an B. war endgültig uneinbringlich, Verbindlichkeit gegenüber T. wurde seitens T. weder im Zuge des Gläubigeraufrufes noch in anderer Form gerichtlich releviert) entschlossen, sowohl die Forderung gegenüber B. als auch die Verbindlichkeit gegenüber T. noch im Jahresabschluss 2010 auszubuchen.

In Anbetracht der dargestellten Umstände wäre jedenfalls auch eine Ausbuchung erst im Jahr 2011 vertretbar gewesen. Lediglich aus Vorsichtsgründen wurde seitens der steuerlichen Vertretung eine Selbstanzeige erstattet. Parallel mit der Einreichung der Steuererklärungen 2010 und der Selbstanzeige (vom 24. Jänner 2012) wurde mit dem Finanzamt Kontakt wegen einer Stundung bzw. Zahlungserleichterung aufgenommen.

Es war dem Liquidator und nunmehrigen Beschwerdeführer ein großes Anliegen, die Gesellschaft ordentlich - im Rahmen der engen finanziellen Möglichkeiten - zu liquidieren.

2.4. Der Umsatzsteuerbescheid 2010 erging erst am 19. März 2012. Sämtliche Versuche, beim Finanzamt vor der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides eine Zahlungserleichterung hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllast 2010 zu erreichen, scheiterten an der Tatsache, dass das Finanzamtskonto der Gesellschaft keinen negativen

Saldo auswies und das Finanzamt sich festlegte, erst nach erfolgter Veranlagung über eine Zahlungserleichterung entscheiden zu können.

Unmittelbar nach Bescheiderlassung wurde seitens der steuerlichen Vertretung mit dem Finanzamt eine außergerichtliche Vergleichslösung gesucht, welche schließlich nach mehreren persönlichen Besprechungen im Finanzamt im Juni 2012 tatsächlich abgeschlossen werden konnte. Im Rahmen dieses außergerichtlichen Ausgleiches der D-GmbH wurde unter Einbeziehung der Gesellschafter die Abgabenverbindlichkeit ENDGÜLTIG bereinigt und die vereinbarte Abschlagszahlung fristgerecht entrichtet.

2.5. Der Beschwerdeführer hat zusammenfassend alles unternommen, um einen Steuerausfall zu vermeiden, hat insbesondere im Rahmen seiner Möglichkeiten im Wege von Gesellschafterzuschüssen erhebliches Kapital in die Gesellschaft einbezahlt, hat mit dem Finanzamt für die Gesellschaft und die Gesellschafter einen außergerichtlichen Ausgleich vereinbart, welcher vollständig und fristgerecht erfüllt worden ist (nicht zuletzt stammten auch die Mittel für die Erfüllung des außergerichtlichen Ausgleichs aus dem Privatvermögen des Gesellschafters, des Beschuldigten).

Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Vorsteuerkorrektur war die Gesellschaft infolge des Forderungsausfalles bei B. nicht in der Lage, die Umsatzsteuer zurückzuzahlen. Die Liquiditätssituation der Gesellschaft wäre aber auch im Dezember 2010 bzw. im Februar 2011, also in jenem Zeitraum, in welchem die Umsatzsteuervoranmeldung mit der Vorsteuerberichtigung fällig gewesen wäre, um nichts besser gewesen. Der Beschuldigte hatte daher - OHNE SEIN VERSCHULDEN - zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit, die aus der Vorsteuerkorrektur resultierende Nachzahlung zu leisten.

3. Finanzstrafrechtliche Würdigung bei rechtsrichtiger Betrachtung des zugrundeliegenden Sachverhaltes

3.1. Unter Berücksichtigung vorstehenden Sachverhaltes ergibt sich zweifelsfrei, dass Herr Fi. die ihm mit Erkenntnis vom 21.05.2014 zur Last gelegten Verfehlungen, nämlich die vorsätzliche Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2a FinStrG nicht begangen hat. Aus dem Erkenntnis sowie auch aus dem zugrundeliegenden Akt geht in keiner Weise hervor, wie der Beschwerdeführer in subjektiver Weise das vorgegebene Tatbild erfüllt haben soll. Es mangelt darüber hinaus auch an den hiefür notwendigen gesetzlichen Feststellungen. Gleichfalls sind die - ohnehin unvollständigen diesbezüglichen Feststellungen - unrichtig, da im angefochtenen Erkenntnis die Feststellung getroffen wird, dass ... "die Vorsteuer nicht bereits im Dezember 2007 berichtigt wurde" (Seite 3, dritter Absatz) - richtig wohl" ... im Dezember 2010 berichtigt wurde". Die Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis, wonach der Beschwerdeführer " ... ausweichend geantwortet habe" sind als schlicht unrichtig zurückzuweisen.

Der Beschwerdeführer hat keineswegs ausweichend geantwortet, sondern hat offenkundig Verständnisprobleme dahingehend, dass die Vorsteuer-Korrektur (rechtsrichtig) nicht erst in der Jahreserklärung 2010, sondern bereits in einer separaten Umsatzsteuervoranmeldung betreffend 12/2010 zu melden gewesen wäre. Diese

Unkenntnis ist aber keinesfalls geeignet, dem Beschwerdeführer eine Wissentlichkeit im Sinne eines dolus principalis anzulasten - geradezu das Gegenteil ist der Fall!

Das Verhalten des Beschuldigten war keinesfalls auf eine vorsätzliche Verletzung von Abgabenverpflichtungen gerichtet. Die Tatsache der Notwendigkeit der Einreichung einer (die vor mehr als 3 Jahren in Anspruch genommene Vorsteuer) berichtigenden Umsatzsteuervoranmeldung war Herrn Fi. DEFINITIV NICHT BEWUSST. Der Beschuldigte hat die steuerliche Vertretung unmittelbar nach Aufklärung über die Notwendigkeit der Vorsteuerberichtigung (im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2010) mit der Einbringung der dem Sachverhalt voll Rechnung tragenden Umsatzsteuerjahreserklärung 2010 beauftragt.

3.3 Völlig unberücksichtigt blieb letztlich die mit der Abgabenbehörde vereinbarte Zahlung seitens des Beschwerdeführers, welche im Sinne der Anwendung findenden Bestimmung des § 29 FinStrG über die Selbstanzeige vollständig und fristgerecht entrichtet wurde. Hinsichtlich der erfolgten Zahlung und damit verbunden der Rechtswirksamkeit der Selbstanzeige finden sich im angefochtenen Erkenntnis vom 21.05.2014 gleichfalls nur mangelhafte Feststellungen, da die erfolgte Zahlung weder dem Grunde noch der Höhe nach berücksichtigt wurde. Die verfehlte Würdigung, wonach " ... diese Selbstanzeige mangels damit verbundener Entrichtung des nachzuholenden Betrages keine Rechtswirksamkeit erlangen möchte" wird ausdrücklich zurückgewiesen und als rechtsunrichtig gerügt."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 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.

Gemäß § 14 Abs. 1 FinStrG wird der Täter wegen Versuches oder Beteiligung daran nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt, oder falls mehrere daran beteiligt sind, verhindert oder wenn den Erfolg abwendet. Ein Rücktritt vom Versuch ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

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 oder es ist nach § 161 Abs. 4 vorzugehen.

Gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG kann das Bundesfinanzgericht auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Bescheides) unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde mit Beschluss verfügen, wenn es umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält; die Finanzstrafbehörde ist im weiteren Verfahren an die in dem zurückweisenden Beschluss niedergelegte Rechtsanschauung gebunden. Für das neue verwaltungsbehördliche Erkenntnis gelten die Abs. 2 und 3 sinngemäß.

Gemäß § 14 Abs. 1 FinStrG wird der Täter wegen Versuches oder Beteiligung daran nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt, oder falls mehrere daran beteiligt sind, verhindert oder wenn den Erfolg abwendet. Ein Rücktritt vom Versuch ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Zur Zustellung des angefochtenen Erkenntnisses:

§ 9 Abs. 1 ZustG: Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

§ 9 Abs. 3 ZustG: Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

Aus dem Akt ist zu ersehen, dass das angefochtene Erkenntnis dem Beschuldigten persönlich mit RSA-Rückscheinbrief am 26. Juni 2014 (Beginn der Abholfrist) zugestellt wurde, obwohl in dem bisherigen Finanzstrafverfahren schon ein Verteidiger mit Zustellvollmacht eingeschritten ist.

Gemäß § 9 Abs. 3 ZustG (idF BGBl. I Nr. 2008/5) hat die Behörde, wenn ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt ist und gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist. Diese Bestimmung gilt auch für Fälle einer gebotenen Zustellung an einen gesetzlichen Vertreter (VwGH 8. Mai 1998, 97/19/1271). Ein Zustellmangel kann daher in diesem Fall dadurch heilen, dass das Dokument dem gesetzlichen Vertreter tatsächlich zukommt (vgl. VwGH 26.1.2010, 2009/08/0069; VwGH 11.12.2013, 2012/08/0221). Im Fall des Bestehens eines wirksamen Vertretungsverhältnisses sind alle Schriftstücke bei sonstiger Unwirksamkeit dem Bevollmächtigten zuzustellen. Dieser ist als Empfänger der Schriftstücke zu bezeichnen (vgl. VwGH 27.5.2009, 2009/21/0014; VwGH 17.12.2013, 2013/09/0011).

Wird entgegen § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustG (§ 9 Abs. 1 ZustG aF vor BGBI I 2004/10) nicht an den Zustellungsbevollmächtigten (Vertreter) zugestellt (wird also jemand anderer – häufig die vertretene Partei selbst oder ein früherer Vertreter – als Empfänger bezeichnet und dieser Person daher zugestellt; vgl. Stoll, BAO I 1060 f), dann ist die Zustellung dennoch wirksam, sobald die Sendung (das Dokument) dem Zustellungsbevollmächtigten (Vertreter) tatsächlich zugekommen ist (Stumvoll in Fasching/Konecny2 § 9 ZustG Rz 33).

Das FinStrG kennt zwar keine dem § 260 Abs. 2 BAO vergleichbare Regelung.

Nach *Stumvoll*, in *Fasching/Konecny*², ErgBd, § 7 ZustG, Tz 23, gilt als allgemeiner Verfahrensgrundsatz (unabhängig von § 7 ZustG und über ihn hinausgehend), dass kein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel möglich ist, wenn dem Zustellinhalt gemäß reagiert wurde (Heilung durch Einlassung [dieser Auffassung folgend 8 Ob 69/07 s, 7 Ob 75/04 m, 10 Ob 47/03 i mwN, 10 ObS 376/02 w]; vgl. Stumvoll in Fasching/Konecny2 § 7 ZustG Rz 23).

Im Lichte dieser Ausführungen ist festzuhalten, dass aufgrund der Tatsache, dass eine gesetzeskonforme Zustellung des angefochtenen Erkenntnisses (noch) nicht erfolgt ist, die Rechtsmittelfrist jedenfalls zum 25. Juli 2014 (dem Tag des Einlangens der Beschwerde vom 24. Juli 2014) noch nicht abgelaufen war. Allerdings kann sich der Verteidiger bzw. der Beschuldigte nicht mehr nachträglich auf den Zustellmangel berufen, da auf den Zustellinhalt durch Einbringung einer entsprechenden Beschwerde reagiert wurde. Über die Beschwerde konnte daher entschieden werden.

Erwägungen zur Beschwerde

Aus dem Strafakt ergibt sich, dass gegen den Beschuldigten mit Bescheid der Finanzstrafbehörde vom 24. Oktober 2013 ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für Umsatzsteuer 2010 mit einem Verkürzungsbetrag von € 33.172,67 eingeleitet wurde. Allerdings wurde der Beschuldigte im angefochtenen Erkenntnis wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für denselben strafbestimmenden Wertbetrag als Vorauszahlung an Umsatzsteuer 12/2010 bestraft.

Für das Vorliegen einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 13 FinStrG ist es in subjektiver Hinsicht tatbestandsmäßig erforderlich, dass der Beschuldigte durch Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2010 bewirken wollte. Zwar hat der Beschuldigte die Umsatzsteuererklärung 2010 nicht innerhalb der gesetzlichen Frist abgegeben, zunächst eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG verletzt und dadurch vorerst eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2010 zu bewirken versucht.

Eine vollendete (bewirkte) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG liegt nach der Bestimmung des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG erst bei einer in der Folge tatsächlich zu

niedrig durchgeführten Abgabenfestsetzung vor. Eine solche ist jedoch in der Folge bis zur Einreichung der Selbstanzeige samt Umsatzsteuererklärung 2010 am 24. Jänner 2012 nicht erfolgt.

Durch die „Nachrechnung“ der Umsatzsteuererklärung 2010 am 24. Jänner 2012 ist der Beschuldigte gemäß § 14 Abs. 1 FinStrG vom Versuch einer Abgabenhinterziehung der Umsatzsteuer 2010 im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG zurückgetreten. Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass der Strafaufhebungsgrund des Rücktritts vom Versuch – anders als die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG – eine Entrichtung der verkürzten Abgaben nicht als Voraussetzung einer strafbefreienden Wirkung vorsieht. Damit ist – unabhängig von einer vollständigen Entrichtung der zunächst vorübergehend verkürzten Abgaben – die strafbefreiende Wirkung für eine allfällige Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2010 eingetreten, sodass eine Bestrafung wegen versuchter Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG nicht mehr möglich war.

Ob der Spruchsenat die Bestrafung deshalb nicht auf § 33 Abs. 1 FinStrG, sondern auf § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gestützt hat, lässt sich jedoch aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung oder dem angefochtenen Erkenntnis nicht ersehen.

Der Niederschrift über die mündliche Verhandlung gemäß § 135 FinStrG vor dem Spruchsenat des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde am 21. Mai 2014 ist zur Vernehmung des Beschuldigte lediglich Folgendes zu entnehmen:

"Besch. gibt an: Ich war alleine für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlich. Meine Frau hat sich nur um das Marketing gekümmert. Auf Frage, warum die Vorsteuer nicht bereits im Dez. 2010 berichtigt wurde gebe ich an, wir hatten eine offene Rechnung an B. und haben gewartet, bis die bezahlt wird. Es war kein Geld vorhanden, um die Vorsteuer rück zu erstatten. Über Frage, ob es mir bewusst war, dass die Vorsteuer zu berichtigen ist, gebe ich an, dass ich mich nicht so genau erinnern kann und wir auf diese offene Rechnung gewartet haben. [...]"

Nach der Beratung verkündet der Vorsitzende das Erkenntnis:

Beschuldigter: Schuldspruch nach § 33/2a FinStrG, Strafe nach § 33/5 FinStrG, Geldstrafe € 10.000,--, NEF 25 Tage EFS, Kosten € 500,--, samt den Entscheidungsgründen und erteilt RMB."

Nach § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Beschuldigte über die ihm zur Last gelegte Tat und die in Betracht kommende Strafbestimmung zu verständigen. Die Tat einer Steuerhinterziehung besteht aus der vorsätzlichen Verkürzung einer bestimmten Abgabe. Gegenstand einer Überprüfung nach § 161 Abs. 1 FinStrG ist die Sache, die der Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vorliegt, nämlich die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat (UFS vom 23.01.2007, FSRV/0161-W/06).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn eine Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33

Abs. 1 leg. cit. wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine - durch die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (vgl. etwa VwGH 4.2.2009, 2007/15/0142, VwGH 3.9.2008, 2008/13/0076, und VwGH 30.1.2001, 2000/14/0109, VwSlg 7.580/F).

Unbeschadet des Umstandes, dass es sich bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer bestimmter Voranmeldungszeiträume um eine mit der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer eines diese Voranmeldungszeiträume (mit)umfassenden Veranlagungszeitraumes nachbestrafte Vortat handelt, werden die beiden Taten durch zu unterschiedlichen Zeitpunkten verwirklichte unterschiedliche Sachverhalte begangen, wodurch die in § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG umschriebenen Tatbestände erfüllt werden. Dabei entsprechen nicht nur zu verschiedenen Zeitpunkten verwirklichte Sachverhalte den verschiedenen Tatbildern, sondern auch in der Qualifikation unterschiedlichen subjektiven Tatbeständen, weil für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG der qualifizierte Vorsatz der Wissentlichkeit (dolus principalis) erforderlich ist, während zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) ausreicht.

Von im Beschwerdefall nicht bedeutsamen Ausnahmen (etwa § 143 Abs. 1 letzter Satz oder § 146 FinStrG) abgesehen, erfordert der Schulterspruch eines Finanzvergehens ein gegen einen Beschwerdeführer eingeleitetes Finanzstrafverfahren. In der Begründung einer als Bescheid zu qualifizierenden Einleitungsverfügung nach § 83 Abs 2 FinStrG ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches schuldhafte Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen wird (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0142).

Ist ein Finanzstrafverfahren lediglich wegen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleitet worden, ohne dass das Strafverfahren auf den Verdacht nach § 33 Abs. 1 FinStrG ausgedehnt wurde oder wegen des letztgenannten Finanzvergehens ein eigenes Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde (vgl. abermals VwGH 4.2.2009, 2007/15/0142), ist ein Schulterspruch nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht rechtens (vgl. UFS vom 10.11.2009, FS/0130-W/09).

Ungeachtet dessen ist für das vorliegende Beschwerdeverfahren festzuhalten, dass gegen den Beschuldigten mit Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 24. Oktober 2013 ein Finanzstrafverfahren wegen Verdachts einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitet und bis zur Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat auch dementsprechend geführt wurde. Der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat ist kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass der Beschuldigte über den neuen Tatvorwurf informiert wurde, das Finanzstrafverfahren wegen des Vorwurfs einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (im Sinne der StPO) ausgedehnt wurde oder es dem Beschuldigten in irgend einer Art möglich gewesen wäre, zu der in der Folge bestraften Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG Stellung zu nehmen und damit sein Parteiangehör auszuüben.

Das diesem Erfordernis entsprechende Finanzstrafverfahren muss laut zitierte Judikatur wegen derselben Sache im Sinn des § 161 Abs. 1 FinStrG eingeleitet gewesen sein, die Gegenstand des Schuldspruches ist.

In Anlehnung an die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war jedoch ein Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten wegen des Verdachts einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht anhängig.

So wie es der Rechtsmittelbehörde (nunmehr dem Bundesfinanzgericht) versagt ist, dem Beschuldigten eine andere Tat oder ein anderes Verhalten zu unterstellen als die Finanzstrafbehörde und damit die "Sache" dieses Verfahrens auszuwechseln (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0122), so ist es auch dem Spruchsenat versagt, den Beschuldigten wegen einer anderen Tat als der, weswegen ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und bis zur mündlichen Verhandlung auch durchgeführt wurde, zu bestrafen.

Das angefochtene Erkenntnis war daher aufzuheben.

Abschließend wird angemerkt, dass eine Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG nicht möglich war, weil der Sachverhalt hinreichend geklärt ist und keine umfangreichen Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens erforderlich waren.

Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG konnte von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, da das angefochtene Erkenntnis bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben war.

Zur Zulässigkeit 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 nicht 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. Auf die oben zitierte Judikatur wird verwiesen.

Wien, am 12. Mai 2015