



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0063-W/05

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 2. Juni 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den 1. Bezirk Wien als Organ des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 1. Dezember 2004, SpS, nach der am 12. September 2006 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 1. Dezember 2004, SpS, wurde die Berufungswerberin (Bw.) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, dass sie vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und

Wahrheitspflicht, nämlich durch Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen bewirkt habe, dass Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, nicht oder zu niedrig festgesetzt wurden, und zwar Umsatzsteuer 1996 in Höhe von € 4.166,00, Umsatzsteuer 1997 in Höhe von € 8.526,00, Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 8.943,00, Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 6.460,00, Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 9.286,00 und Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 7.770,00.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wurde über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 16.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 40 Tagen verhängt.

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

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass die finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. von Beruf Kauffrau sei und Angaben zu ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen nicht vorliegen würden.

Im Zeitraum September 1996 bis November 2001 habe die Bw. die mit Schenkungsvertrag vom 6. September 1996 auf sie übergegangene Liegenschaft in W. an die Firma O-GmbH verpachtet. Es habe sich dabei um das Hotel "X." gehandelt.

Für die Jahre 1999, 2000 und 2001 seien Umsatzsteuererklärungen unter dem Namen "Gemeinschaft XY." eingereicht worden, welche durch die Bw. unterfertigt worden seien. Tatsächlich seien die Pachtumsätze ausschließlich der Bw. zuzurechnen gewesen, da die Schenkung an ihre Kinder sich lediglich auf den Todesfall bezogen habe. Die unter der angeblichen Miteigentümergemeinschaft eingereichten Abgabenerklärungen würden somit eine falsche Bezeichnung der abgabepflichtigen Person ausweisen. Unter der Person der Bw. als tatsächlicher Alleineigentümerin der verpachteten Liegenschaft seien im gesamten Tatzeitraum keinerlei Erklärungen eingereicht worden.

Für den Zeitraum September 1996 bis Dezember 1998 seien von der Bw. keine Abgabenerklärungen eingereicht worden, obwohl sie bereits ab Herbst 1996 als Verpächterin fungiert habe und Pachtzahlungen an sie geleistet worden seien.

Obwohl die Bw. ihre gesetzlichen Verpflichtungen zur Erfassung und Erklärung sämtlicher Umsätze gekannt habe, habe sie es vorsätzlich unterlassen, die im Spruch genannten Umsatzsteuererklärungen 1996 bis 1998 abzugeben bzw. dies für die Jahre 1999 bis 2001

unter ihrem eigenen Namen zu erklären. Die dadurch bewirkten und im Spruch angeführten Abgabenverkürzungen seien von der Bw. vorsätzlich bewirkt worden.

Der festgestellte Sachverhalt gründe sich auf den Akteninhalt und die Ergebnisse der Betriebsprüfung. Soweit die nicht der Bw. zuzurechnenden Erklärungen für 1999 bis 2001 abgegeben worden seien, seien diese von der Betriebsprüfung übernommen worden. Für die Jahre 1996 bis 1998 habe die Festsetzung im Wege der Schätzung nach § 184 BAO zu erfolgen gehabt, welche sich auf die vorliegenden Zahlungsbelege gründe.

Auch an der Vorsätzlichkeit würden keine Zweifel bestehen, da die Bw. vorerst ihre Pachteinnahmen überhaupt verschwiegen habe, in der Folge die Erklärungen unter einem falschen Namen abgegeben habe, obwohl sie hätte wissen müssen, dass sie alleinige Eigentümerin und Verpächterin der Liegenschaft gewesen sei. Eine Stellungnahme zum Tatvorwurf liege nicht vor.

Nach den getroffenen Feststellungen habe die Bw. das Tatbild der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG objektiv und subjektiv erfüllt.

Bei der Strafbemessung sah der erkennende Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel, als erschwerend hingegen den langen Deliktszeitraum an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw. vom 2. Juni 2005, mit welcher dieses seinem gesamten Umfange nach bekämpft wird und als Berufungsgründe Mängelhaftigkeit des Verfahrens, Nichtigkeit und unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht werden.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Bw. vorgeworfen werde, vorsätzlich die im Spruch genannten Umsatzsteuererklärungen 1996 bis 1998 nicht abgegeben zu haben. Die Vorsätzlichkeit werde im Wesentlichen daraus abgeleitet, dass die Bw. ihre Pachteinnahmen verschwiegen bzw. sie im falschen Namen abgegeben habe.

Hätte die belangte Behörde anlässlich der Verhandlung den Ehegatten der Bw. oder den zuständigen Steuerberater bzw. die Bw. selbst befragt, wäre hervorgekommen, dass eine Vorsätzlichkeit der Bw. nicht vorgelegen sei.

Vorauszuschicken sei, dass auf Grund des Altersunterschiedes zwischen den Ehegatten und der Persönlichkeit des Ehemannes die Bw. den Vorstellungen ihres Gatten zu entsprechen hatte.

Auf Geheiß des Gatten sei der Notariatsakt vom 6. September 1996 bzw. in weiterer Folge der Notariatsakt vom 6. September 1996 zwischen der Bw. und den minderjährigen Kindern abgeschlossen worden.

Die Bw. sei von Beruf Köchin und habe mit den Gebarungen ihres Ehemannes nichts zu tun, geschweige denn Einblicke gehabt. Sämtliche Steuererklärungen gegenüber dem Finanzamt habe der Steuerberater durchzuführen gehabt. Die Bw. habe sich einerseits auf ihren Ehegatten und auch auf den Steuerberater verlassen.

Ungeachtet dessen habe ihr Gatte veranlasst, dass sämtliche Pachterlöse nicht in den Verfügungsbereich der Bw. gelangt seien, sondern direkt der Bank zur Abdeckung der Kreditverbindlichkeiten zugeflossen seien.

Der festgestellte Sachverhalt sei unzureichend erörtert und es würden maßgebliche Feststellungen fehlen, woraus die rechtliche Beurteilung abgeleitet werden könne. Insbesonders im subjektiven Tatbereich würden keine ausreichenden Feststellungen zur Vorsätzlichkeit bzw. Fahrlässigkeit vorliegen, weshalb das vorliegende Erkenntnis an einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung leide.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.*

*Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.*

*Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.*

*Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.*

*Abs. 4: In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:*

- a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;
- b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist;
- c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist;

*a) die Probezeit nach § 90f Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 90c Abs. 2 und 3, 90 d Abs. 1 und 3 StPO).*

Dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren liegen die Feststellungen einer Betriebsprüfung betreffend die Vermietung der Liegenschaft W., Hotel X., durch die Bw. für die Jahre 1996 bis 2001 zugrunde. Aufgrund der unbedenklichen Feststellungen unter Textziffer 15 des Betriebsprüfungsberichtes und der Ergebnisse des Berufungsverfahrens geht der unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Gegenstand der Vermietung und Verpachtung durch die Bw. war im Zeitraum September 1996 bis November 2001 die Liegenschaft W.. In dem auf diesem Grundstück befindlichen Gebäude wird seit November 1992 durch H. bzw. die Fa. O-GmbH als Pächter das Hotel X. betrieben.

Mit Schenkungsvertrag vom 6. September 1996 wurde das Eigentum an der Liegenschaft an die Bw. übertragen. In einer Aktennotiz vom 5. November 1996, unterschrieben von H. und der Bw. als Pächterin, wird festgehalten, dass der Pachtvertrag vom 27. November 1992 von der Bw. vollinhaltlich anerkannt wird und diese nunmehr als Verpächterin der Liegenschaft fungiert.

Mit Datum 19. November 1999 wurde ein neuer Pachtvertrag zwischen der Firma O-GmbH und der Bw. abgeschlossen. Neben der Unterschrift der Bw. ist der Vertrag mit einem Stempel lautend auf „Hotel X. A. und Söhne“ versehen. Dieser Pachtvertrag wurde dem Finanzamt vorgelegt. Auf die Frage wer Eigentümer des Hotels sei, wurde auf dem vom Finanzamt erlassenen Einheitswertbescheid zum 1.1.1997 verwiesen. In diesem Bescheid vom 30. April 1997 erfolgte die Zurechnung der anteiligen Einheitswerte an die vier Kinder der Bw.. Diese Zurechnung basierte auf den dem Finanzamt vorgelegten Schenkungsvertrag zwischen der Bw. und ihren Kindern. In weiterer Folge wurden Umsatzsteuererklärungen und Erklärungen über die Einkünfte von Personengemeinschaften für die Jahre 1999, 2000 und 2001 eingereicht, und zwar für 1999 am 28.6.2000 und für die Jahre 2000 und 2001 am 3.6.2002. Die Steuererklärungen wurden unter dem Namen „Gemeinschaft Miteigentümer W.E.“ eingereicht, vom Steuerberater Mag. N. erstellt und von der Bw. unterschrieben.

Mit Kaufvertrag vom 25. Juli 2001 erfolgte die Veräußerung der Liegenschaft durch die Bw. an einen im Betriebsprüfungsbericht genannten Käufer. Eine Beteiligung der Kinder oder eine Bevollmächtigung der Bw. durch ihre Kinder zum Abschluss des Kaufvertrages ist nicht ersichtlich.

Durch die Betriebsprüfung wurde im Zuge des Aktenstudiums festgestellt, dass die Zurechnung des Einheitswertes der Liegenschaft an die Kinder der Bw. unrichtig war. Bei der Schenkung der Bw. an die Kinder handelte es sich nämlich um eine Schenkung auf den Todesfall. Mit Bescheid vom 25. Juni 2002 wurde daher in der Folge die Zurechnung des Einheitswertes berichtigt. Eigentümerin der Liegenschaft und des Hotelgebäudes war im Zeitraum September 1996 bis November 2001 daher ausschließlich die Bw. selbst. Die unter diesem Namen eingereichten Abgabenerklärungen wiesen eine falsche Bezeichnung der abgabepflichtigen Person bzw. Personengemeinschaft auf.

Unter dem Namen der Bw. wurden Erklärungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer bis zum Abschluss der Betriebsprüfung nicht eingereicht, obwohl, wie festgestellt werden konnte, seit September 1996 Pachteinnahmen in erheblichem Ausmaß erzielt wurden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat rechtfertigte sich die Bw. dahingehend, dass sie nach Übernahme der bezeichneten Liegenschaft am 6. September 1996 das Mietverhältnis mit dem Mieter H. fortgesetzt habe und sie davon ausgegangen sei, dass der Steuerberater Mag. N., wie schon für ihren Gatten, die steuerlichen Belange der Vermietung erledige. Die Umsatzsteuer sei gleich wie in der Zeit der Vermietung durch ihren Ehemann durch H. einbehalten worden und sie habe die Miete nur netto ausbezahlt bekommen. Daher sei sie davon ausgegangen, dass der Mieter die Umsatzsteuer weiter auf das bisherige Steuerkonto ihres Mannes einzahlen würde. Ihr Gatte habe ihr mitgeteilt, dass weiterhin sämtliche Zahlungen bzw. Meldungen durch den Steuerberater Mag. N. bzw. durch Herrn H. erfolgen würden. Insoweit habe sich die Bw. auf diese beiden Personen verlassen.

Mit Schreiben vom 7. September 2006 hat der zur mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat geladene Zeuge Steuerberater Mag. N. sein Nichterscheinen vor dem Berufungssenat im Vorhinein entschuldigt und zur Frage, warum die Umsatzsteuererklärungen 1999 bis 2001 für die „Gemeinschaft Miteigentümer W. E.“ und nicht für die Bw. erstellt und abgegeben wurden, dahingehend geantwortet, dass ihm von der Bw. der seinem Antwortschreiben in Kopie beigelegte Einheitswertbescheid vom 30. April 1997 vorgelegt worden sei mit dem Ersuchen, für die Miteigentümergemeinschaft Steuererklärungen zu verfassen. Da dies eine typische Erbengemeinschaft gewesen sei und eine Mitunternehmerschaft ohne zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis angenommen hätte werden können, seien die Steuererklärungen für die Gemeinschaft abgegeben worden.

Aufgrund des geschilderten Sachverhaltes im Zusammenhang mit der schriftlichen Auskunft des Steuerberaters Mag. N. vom 7. September 2006 sowie des damit harmonisierenden

Berufungsvorbringens der Bw. geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Bw. für die Jahre 1999 bis 2001 ihrer Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in Bezug auf die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung nachkommen wollte und dafür ihren steuerlichen Vertreter beauftragt hat, entsprechende Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 zu erstellen. Aufgrund des dem Steuerberater vorliegenden Einheitswertbescheides vom 30. April 1997, welcher die vier Kinder der Bw. ausweist, hat dieser die Steuererklärungen auf den Namen der „Gemeinschaft Miteigentümer W.E.“ erstellt. Wie bereits oben ausgeführt, wurden die Umsätze in der Folge durch die Betriebsprüfung der Bw. selbst zugerechnet und zwar der Höhe nach erklärungsgemäß, laut den für die Miteigentümergemeinschaft abgegebenen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2001.

In Anbetracht der Tatsache, dass die Bw. für die Jahre 1999 bis 2001 einen berufsmäßigen Parteienvertreter mit der Erstellung der Steuererklärungen zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betraut hat, welchem sie offensichtlich auch sämtliche Unterlagen und Informationen zur richtigen Erklärung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen übermittelt hat, ist der Berufungssenat zur Erkenntnis gelangt, dass der Bw. eine schuldhafte Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2001 nicht vorwerfbar ist. Diese Ansicht wurde auch vom Amtsbeauftragten der Finanzstrafbehörde erster Instanz im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat geteilt.

Da somit die Bw. betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1999 bis 2001 kein Finanzvergehen begangen hat, war im Zeitpunkt der ersten wirksamen Verfolgungshandlung gegen die Bw. mit Einleitungsbescheid vom 25. August 2004 hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 bis 1998 bereits Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Entsprechend der Bestimmung des § 31 Abs. 1 FinStrG beginnt die Verjährungsfrist, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten. Somit ist also der Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist jeweils der 31. März des Folgejahres als Beginn der Verjährungsfrist im Sinne des § 31 Abs. 1 FinStrG anzusehen. Unter Berücksichtigung der sich aus § 31 Abs. 2 FinStrG ergebenden Verjährungsfrist von im gegenständlichen Fall fünf Jahren war somit Verjährung der Strafbarkeit für den letzten Tatzeitraum Umsatzsteuer 1998 mit Ablauf des 31. März 2004 eingetreten, sodass im Zeitpunkt der Einleitung des

Finanzstrafverfahrens mit Bescheid vom 25. August 2004 die Verfolgungsverjährung bereits gegeben war.

Es war daher insgesamt mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Wien, am 12. September 2006