

GZ. FSRV/0032-I/02

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen den Bf., vertreten durch Dipl.-Vw. Christine Stecher, wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Beschwerde des Bestraften vom 21. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 18. April 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (§§ 165 f FinStrG) gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer vom Finanzamt Landeck beim Bf. über die Voranmeldungszeiträume 9-12/1999 und 1-4/2000 durchgeführten UVA-Prüfung stellte der Prüfer fest, dass der Bf. im Jahr 1999 - offensichtlich in der Absicht, bei der Bank höhere Aufträge vorzutäuschen - vier Rechnungen über 150.000,00 S, 90.000,00 S, 450.000,00 S und 780.000,00 S (brutto) ausgestellt hatte, ohne dass die zu Grunde liegenden Leistungen erbracht worden wären. Der Prüfer vertrat die Ansicht, der Bf. schulde die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer (insgesamt 245.000,00 S) gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 auf Grund der Rechnungslegung. Da im Prüfungszeitraum keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden und nur unvollständige Unterlagen vorgelegt werden konnten, wurden die Umsätze der Monate 9-12/1999 und 1-4/2000 im Schätzungsweg ermittelt (Zahllast jeweils 12.000,00 S).

Mit den Bescheiden vom 16. Juni 2000 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuerzahllast für die Veranlagungszeiträume 9-12/1999 mit 257.000,00 S und für die Veranlagungszeiträume 1-4/2000 mit 12.000,00 S fest.

Mit der Strafverfügung des Finanzamtes Landeck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 28. August 2000 wurde der Bf. nach § 32 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden Voranmeldungen für den Zeitraum 09/1999-04/2000 eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in der Höhe von 269.000,00 S (19.548,99 €) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben und über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von 53.800,00 S (3.909,80 €) verhängt. In der Begründung wurde auf das Ergebnis der UVA-Prüfung vom 15. Juni 2000 verwiesen.

Die festgesetzte Strafe wurde am 13. September 2000 entrichtet.

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 wurde am 19. Dezember 2000 beim Finanzamt Landeck eingebracht. Die erklärungsgemäße Veranlagung (Bescheid vom 5. Februar 2001) ergab eine Zahllast von insgesamt 45.825,00 S.

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 brachte der Bf. am 26. April 2001 beim Finanzamt ein. Mit dem Bescheid vom 30. April 2001 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 mit insgesamt 92.019,00 S festgesetzt.

In der Eingabe vom 5. April 2001 beantragte der Bf. durch seine steuerliche Vertreterin die Wiederaufnahme des Strafverfahrens. Aus der erklärungsgemäßen Veranlagung der Umsatzsteuer 1999 (Umsatzsteuerbescheid vom 5. Februar 2001, in Rechtskraft erwachsen am 8. März 2001) resultierte eine Umsatzsteuer-Jahreszahllast in der Höhe von 45.825,00 S. Daraus errechne sich, zusammen mit der zwischenzeitlich erstellten Umsatzsteuerjahreserklärung 2000 für den Zeitraum 09/1999-04/2000 folgende Änderung im strafbestimmenden Wertbetrag:

Strafbestimmender Wertbetrag lt. Strafverfügung		269.000,00
Mieteinnahmen 10% 9-12/99	netto 49.201,82	
10% Umsatzsteuer	4.920,18	
- Vorsteuer 9-12/99	-2.436,03	
U-Zahllast 9-12/99	2.484,00	-2.484,00
Mieteinnahmen 10% 1-4/00	netto 52.701,82	

10% Umsatzsteuer	5.270,18	
- Vorsteuer 1-4/00	-381,72	
U-Zahllast 1-4/00	4.888,00	-4.888,00
		261.628,00

Mit dem Bescheid vom 5. April 2001 wies die Finanzstrafbehörde erster Instanz den Antrag als verspätet zurück. Der Antrag enthalte nicht die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen Angaben darüber, wann der Bf. Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund erlangt habe. Die Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 sei am 19. Dezember 2000 eingereicht und der Umsatzsteuerjahresbescheid am 5. Februar 2001 erlassen worden. Die Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund sei daher spätestens mit der Zustellung des Bescheides im Februar 2001 erlangt worden, weshalb der mit 5. April 2001 datierte Antrag als verspätet zurückzuweisen sei.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. das Rechtsmittel der Berufung ein. Die Bestrafung sei über Zeiträume erfolgt, die teilweise das Kalenderjahr 1999 und teilweise das Kalenderjahr 2000 beträfen. Die Umsatzsteuer 1999 sei mit Bescheid vom 5. Februar 2001, die Umsatzsteuer 2000 mit Bescheid vom 30. April 2001 festgesetzt worden. Erst mit der rechtskräftigen Aufhebung sämtlicher unterjähriger Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide sei der Wiederaufnahmsgrund verwirklicht worden, weil erst zu diesem Zeitpunkt das Ausmaß der Verminderung des strafbestimmenden Wertbetrages habe errechnet werden können. Die Antragstellung sei daher rechtzeitig erfolgt.

Nachdem in weiterer Folge seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 4. September 2001 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung erlassen wurde, stellte der Bf. in der Eingabe vom 8. Oktober 2001 unter Hinweis auf die Ausführungen in der Berufung den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde vorgebracht, die Antragsfrist für die Wiederaufnahme habe erst an dem Tag geendet, an dem der Umsatzsteuerjahresbescheid 2000 in Rechtskraft erwachsen sei (am 4. Juni 2001). Der Antrag auf Wiederaufnahme des Finanzstrafverfahrens sei jedoch früher, nämlich am 21. Mai 2001 (richtig: am 5. April 2001) erfolgt.

#### **Zur Entscheidung wurde erwogen:**

Vorweg ist im vorliegenden Fall formalrechtlich auszuführen:

*Rechtsmittel im Finanzstrafverfahren sind die Berufung und die Beschwerde (§ 150 Abs. 1 FinStrG).*

*Gemäß § 151 Abs. 1 FinStrG steht das Rechtsmittel der Berufung gegen Erkenntnisse zu.*

*Gegen alle sonstigen im Finanzstrafverfahren ergehenden Bescheide ist, soweit nicht ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt ist, als Rechtsmittel die Beschwerde zulässig (§ 152 Abs. 1 FinstrG).*

*Liegt gemäß § 156 Abs. 3 FinStrG ein Anlass zur Zurückweisung nicht vor oder sind etwaige Formgebrechen oder inhaltliche Mängel behoben, so ist das Rechtsmittel ungesäumt der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vorzulegen.*

*Über ordentliche Rechtsmittel entscheidet gemäß § 62 Abs. 1 FinStrG in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des Art. VI AbgRmRefG, BGBI I 2002/97, der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz.*

Demnach hätte der Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 18. April 2001 betreffend die Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens richtig das Rechtsmittel der Beschwerde erheben müssen. Allerdings vermag die unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels vom 21. Mai 2001 als "Berufung" nicht dessen Unzulässigkeit zu begründen (siehe VwGH 26.2.2003, 2002/17/0279).

Der Instanzenzug im Finanzstrafverfahren ist zweistufig, d.h. über ein Rechtsmittel entscheidet nicht die Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, sondern die im Instanzenzug übergeordnete Behörde. Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hätte das Rechtsmittel gemäß § 156 Abs. 3 FinStrG der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz (im damaligen Zeitpunkt die Finanzlandesdirektion für Tirol, nunmehr der unabhängige Finanzsenat) ungesäumt zur Entscheidung vorlegen müssen. Die Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2001 wurde nicht nur ohne Rechtsgrundlage erlassen, sondern war die Finanzstrafbehörde erster Instanz zur Erledigung des Rechtsmittels sachlich auch nicht zuständig.

Im vorliegenden Fall ist daher nicht über den Vorlageantrag, sondern über das Rechtsmittel des Bf. vom 21. Mai 2001 zu entscheiden; das im Zuge der Einbringung des Vorlageantrages ergänzend erstattete Vorbringen ist dabei jedoch zu berücksichtigen.

In der Sache selbst ist auszuführen:

Gemäß § 165 Abs. 1 lit. d FinStrG ist die Wiederaufnahme eines durch Erkenntnis (Bescheid, Rechtsmittelentscheidung) abgeschlossenen Finanzstrafverfahrens auf Antrag oder von Amts wegen zu verfügen, wenn ein ordentliches Rechtsmittel gegen die Entscheidung nicht oder nicht mehr zulässig ist und der Abgabenbetrag, der der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages zu Grunde gelegt wurde, nachträglich nach den Bestimmungen des Abgabenverfahrens geändert wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens voraussichtlich eine im Spruch anders lautende Entscheidung herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist binnen Monatsfrist von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Finanzstrafbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren die Entscheidung in erster Instanz erlassen hat (§ 161 Abs. 4 FinStrG).

Es ist Sache des Bf., das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen darzutun (VwGH 16.2.1994, 90/13/0003).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1998, 95/13/0074) müssen in einem Anbringen, in dem die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt wird, die konkreten Umstände dargelegt werden, die als Behauptung eines bestimmten Wiederaufnahmegrundes und seiner rechtzeitigen Geltendmachung erkennbar sind. Aus dem Antrag muss sich dabei auch ergeben, dass alle von der wiederaufzunehmenden Sache Betroffenen unverschuldet bis zur Rechtskraft des Bescheides nicht entsprechend Einfluss nehmen konnten.

Der Wiederaufnahmsgrund, auf den sich der Bf. beruft, liegt seinen Ausführungen nach darin begründet, dass durch die Erlassung der Jahresumsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 der Umsatzsteuerbetrag, der dem abgeschlossenen Finanzstrafverfahren als strafbestimmender Wertbetrag zu Grunde gelegt wurde, vermindert wird. Diese Verminderung ist einerseits darauf zurückzuführen, dass in der Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 eine Umsatzsteuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 in der Höhe von 245.000,00 S nicht ausgewiesen wird, andererseits darauf, dass die Umsatzsteuerzahllast nach dem Vorbringen im Wiederaufnahmsantrag in den Veranlagungszeiträumen 9-12/1999 und 1-4/2000 nicht jeweils 12.000,00 S, sondern nur 2.484,00 S bzw. 4.888,00 S betragen hat.

Die Verminderung des relevanten Umsatzsteuerbetrages und damit des dem Finanzstrafverfahren zu Grunde liegenden strafbestimmenden Wertbetrages stellt nur dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn diese nicht bereits im abgeschlossenen Verfahren

berücksichtigt hätte werden können. Der Bf. muss von diesem Umstand daher erst nach Eintritt der Rechtskraft der Strafverfügung erfahren haben.

Auch wenn im vorliegenden Fall die dem Strafverfahren zu Grunde liegenden Scheinrechnungen nicht an die Adressaten übergeben oder versendet wurden und daher ein missbräuchlicher Vorsteuerabzug nicht möglich gewesen wäre, bleibt die Steuerschuld kraft Rechnungslegung solange bestehen, als der Aussteller die Rechnung nicht berichtet (VwGH 19.1.1984, 83/15/0010).

Wenn die Steuerschuld nach § 11 UStG 1994 in der Umsatzsteuererklärung 1999 nicht mehr ausgewiesen wird, ist davon auszugehen, dass der Bf. die Rechnungen in der Zwischenzeit berichtet hat. Eine diesbezügliche datumsmäßige Präzisierung ist seitens des Bf. im Antrag unterblieben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss der Wiederaufnahmewerber schon im Antrag datumsmäßig (oder sonst genau) angeben, wann er vom Vorhandensein des von ihm geltend gemachten Wiederaufnahmsgrundes Kenntnis erlangt hat (vgl. VwGH 30.1.1990, 90/17/0429). Es liegt auf der Hand, dass der Bf. von der tatsächlichen Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages nicht erst mit der Erlassung der jeweiligen Jahresumsatzsteuerbescheide oder deren Rechtskraft Kenntnis erlangt hat. Das diesbezügliche Fehlen eines Hinweises im Wiederaufnahmsantrag stellt einen inhaltlichen Mangel dar, der zur Zurückweisung des Antrages führt (VwGH 24.2.1998, 95/13/0074).

Im vorliegenden Fall wurde die Umsatzsteuer für die in Rede stehenden Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume mit den Bescheiden vom 16. Juni 2000 festgesetzt. Gegen die Bescheide hat der Bf. kein Rechtsmittel eingebracht. Es wäre am Bf. gelegen bereits im Abgabenverfahren bzw. im anschließenden Finanzstrafverfahren die Rechnungen zu berichtigen bzw. sich über die tatsächlichen Umsätze Kenntnis zu verschaffen. Der Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund ist in diesem Zusammenhang die Tatsache gleichzuhalten, dass sich der Wiederaufnahmewerber von den (von ihm jetzt für relevant erachteten) Details jederzeit Kenntnis verschaffen hätte können (VwGH 20.11.1996, 96/15/0135). Hat er dies unterlassen, so kann er dieses Versäumnis nicht mit Hilfe eines Wiederaufnahmsantrages nachholen.

Im Wiederaufnahmsantrag wird weder konkret vorgebracht, wann die Rechnungsberichtigungen erfolgt sind noch wann der Bf. von der Höhe der Umsätze in den Zeiträumen 9-12/1999 und 1-4/2000 erfahren hat. Der Bf. beschränkt sich darauf vorzubringen, erst mit der rechtskräftigen Aufhebung sämtlicher unterjähriger

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide habe das Ausmaß der Verminderung des strafbestimmenden Wertbetrages errechnet werden können. Mit der Erlassung (der Rechtskraft) der Jahressteuerbescheide konnte jedoch der auf die Zeiträume 9-12/1999 bzw. 1-4/2000 entfallende Abgabenbetrag nicht beziffert werden, wie die gesonderte Aufstellung für die in Rede stehenden Voranmeldungszeiträume im Antrag beweist.

Dass der Bf. bis zur Rechtskraft der Strafverfügung ohne sein Verschulden auf die Ermittlung der tatsächlich angefallenen Umsatzsteuerzahllast nicht Einfluss nehmen konnte, wird weder im Wiederaufnahmsantrag behauptet noch ergeben sich diesbezügliche Anhaltspunkte aus der Aktenlage.

Die Zurückweisung des Antrages vom 5. April 2001 mit dem Bescheid vom 18. April 2001 durch das Finanzamt erfolgte zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Graz, 04. August 2004