

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die S in der Finanzstrafsache gegen H.M., (Bf.) vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 21. Juli 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 21.05.2014, Strafnummer 1, in der nicht öffentlichen Sitzung am 9. September 2014 folgendes Erkenntnis gefällt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass das Erkenntnis des Spruchsenates vom 21. Mai 2014 zu SpS wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben wird.

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

Entscheidungsgründe

Der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg hat als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19/Klosterneuburg am 21. Mai 2014 die Bf. laut schriftlicher Ausfertigung des Erkenntnisses schuldig gesprochen, im Bereich des Finanzamtes 3/6/7/11/15 Schwechat/Gerasdorf, vormals Wien 3/11/Schwechat/Gerasdorf, fahrlässig durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Kalenderjahre 2004 bis 2007, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Einkommensteuer 2003 in Höhe von Euro 7.945,48, Umsatzsteuer 2004 in Höhe von Euro 4.457,20, Einkommensteuer 2004 in Höhe von Euro 11.797,33, Umsatzsteuer 2005 in Höhe von Euro 4.252,80, Einkommensteuer 2005 in Höhe von Euro 2.796,81, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von Euro 3.715,60, Einkommensteuer 2006 in Höhe von

Euro 13.688,82, Umsatzsteuer 2007 in Höhe von Euro 1.440,00 und Einkommensteuer 2007 in Höhe von Euro 15.186,20 verkürzt und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG wurde eine Geldstrafe in der Höhe von Euro 28.000,00 ausgesprochen.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG wurde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 70 Tagen festgesetzt. Gemäß § 185 FinStrG hat die Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von Euro 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Die Entscheidungsgründe des Spruchsenatserkenntnisses werden nur insoweit wiedergegeben, als sie für die Entscheidung des BFG relevant sind. Zu den hinter dem Schulterspruch stehenden rechtlichen Überlegungen wurden im Erkenntnis § 33 Abs. 1 und Abs. 3 und § 8 Abs. 1 FinStrG zitiert. Fallbezogen wird im Erkenntnis weiters dazu ausgeführt, dass der Spruchsenat auf Grund der im Finanzstrafverfahren gewonnenen Erkenntnisse zur Auffassung gelangt sei, dass der Verteidigung zwar beizupflichten sei, dass im Gegenstande ein fahrlässig begangenes Finanzvergehen nicht vorliege, das Verhalten der Beschuldigten vielmehr das vom Gesetz vorgegebene Tatbild des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle. Bewusst seien über mehrere Jahre - möglicherweise branchenübliche, jedoch - für die Abgabenbemessung nicht zu berücksichtigende Aufwendungen in das Rechenwerk und sodann in die jeweiligen Abgabenerklärungen eingestellt worden. Es sei daher mit einem Schulterspruch vorzugehen gewesen.

Dagegen richtet sich die mit 21. Juli 2014 datierte Beschwerde der Bf., die am 24. Juli 2014 direkt beim BFG eingebracht wurde.

Die Beschwerde richtet sich gegen den Schuld- und gegen den Strafausspruch. Zudem wird die Aufhebung des Erkenntnisses und die Einstellung des Verfahrens bzw. gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG die zutreffende Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages (Einbeziehung der Wertbeträge nur soweit sich der Vorsatz darauf beziehe) sowie eine schuldangemessene Bestrafung hinsichtlich der verbleibenden Punkte unter Berücksichtigung der gesetzlichen Milderungsgründe beantragt.

Unter Punkt 1 Formmängel der Ausfertigung

wird beanstandet, dass der Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses "M ist schuldig.... fahrlässig.. das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach dem § 33 Abs. 1 FinStrG" widersprüchlich sei, weil nicht zweifelsfrei hervorgehe, ob das Delikt der fahrlässigen Abgabenverkürzung oder jenes der Abgabenhinterziehung erfüllt sei. Nachdem nur dem Spruch normative Bedeutung zukomme und die Entscheidungsgründe nicht in Rechtskraft erwachsen können, sei das gegenständliche Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit belastet und aufzuheben.

Weiters wird angemerkt, dass die Senatsbesetzung in der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses unrichtig dokumentiert worden sei. Während im Protokoll Frau HR X.Y. als

Senatsmitglied ausgewiesen sei, scheine in der Ausfertigung des Erkenntnisses Frau Y.Z. als Senatsmitglied auf.

Unter den Punkten 2 bis 4 wurden weitere Einwendungen gegen den Schulterspruch vorgebracht, die hier, weil nicht entscheidungsrelevant, nicht wiedergegeben werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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 § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen.

Abs. 2 Von der Einleitung des Strafverfahrens ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. In den Fällen der §§ 85 und 93 kann die Verständigung auch anlässlich der ersten Vernehmung durch die Finanzstrafbehörde erfolgen. Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird. Gegen diesen Bescheid ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Gemäß § 134 FinStrG hat im Verfahren vor dem Spruchsenat der Vorsitzende nach Schluß der mündlichen Verhandlung auf Grund der Ergebnisse der Beratung und Abstimmung das Erkenntnis öffentlich zu verkünden und hiebei die wesentlichen Entscheidungsgründe bekanntzugeben.

In einem ersten Schritt hatte das BFG im Beschwerdeverfahren zu prüfen, welcher Schulterspruch tatsächlich ergangen ist, wobei ein Erkenntnis des Spruchsenates bereits mit Verkündigung hinsichtlich des Spruches Rechtswirksamkeit erlangt. An die Zustellung der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses knüpft nur - bei fristgerechter Anmeldung einer Beschwerde - der Beginn der Frist zur Einbringung einer Beschwerde an.

Auf Seite 3 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 21. Mai 2014 wird dazu ausgeführt:

"Nach der Beratung verkündet der Vorsitzende das Erkenntnis: Schulterspruch nach § 33/1 FinStrG, Strafe nach § 33/5 FinStrG, Geldstrafe Euro 28.000,-, NEF 70 Tage EFS, Kosten Euro 500, samt den Entscheidungsgründen und erteilt RMB.

Besch., Vert. und AB melden Beschwerde an."

Mittels Vorladung der Beschuldigten zur mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat wurde der Bf. auch die Senatszusammensetzung kundgetan. Als 1. Mitglied des Senates scheint in der Ladung vom 24. Februar 2014 und vom 22. April 2014 jeweils Frau X.Y. auf, die nach der Niederschrift vom 21. Mai 2014 auch an diesem Tag dem erkennenden Senat angehört hat.

Eine Änderung in der Senatszusammensetzung wäre der Bf. bekannt zu geben gewesen, dass eine Änderung in der Senatszusammensetzung vorgenommen worden wäre, scheint in der Niederschrift nicht auf und wird auch in der Beschwerdeschrift nicht behauptet.

Laut VwGH v. 21.2.1996, 94/14/0062 stellt eine Niederschrift nach § 135 FinStrG über die mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat keinen Bescheid, sondern - falls diese ordnungsgemäß aufgenommen wurde - vielmehr eine öffentliche Urkunde iSd § 168 BAO dar, weswegen hinsichtlich deren Beweiskraft § 292 ZPO zu beachten ist. Nach § 292 Abs 2 ZPO ist der Beweis der Unrichtigkeit des durch eine Niederschrift bezeugten Vorganges zulässig. Gelingt dieser Beweis, fehlt einer Niederschrift insoweit der Charakter einer öffentlichen Urkunde und gelten die Grundsätze der freien Beweiswürdigung.

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Protokollierung liegen nicht vor, daher ist davon auszugehen, dass die in der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat festgehaltenen Daten zur Senatszusammensetzung und dem Spruch des verkündeten Erkenntnisses zutreffend sind.

Die Anführung des unrichtigen Namens des ersten Mitgliedes des Senates in der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses wie auch das Wort "fahrlässig" im Spruch des Erkenntnisses wären demnach berichtigbare Schreibfehler, da sich aus der Niederschrift zweifelsfrei ergibt, welche Personen dem Senat angehört haben und welcher Schulterspruch tatsächlich ergangen ist.

Amtswegig ist jedoch aus Anlass der Beschwerde aufzugreifen, dass mit Verständigung über die Einleitung eines Verfahrens nach § 34 FinStrG vom 14. Juli 2011 zunächst ein Verfahren wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung hinsichtlich der Verkürzungen von Jahresumsatzsteuer 2003 bis 2007 anhängig gemacht wurde und Prüfgegenstand des BFG durch den Schulterspruch im Erkenntnis des Spruchsenates das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG ist, zu dem kein Einleitungsbescheid vorliegt.

Auf Seite 3 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 21. Mai 2014 wird zu der durch den Spruchsenat bestraften Abgabenhinterziehung lediglich festgehalten:

"AB modifiziert in Richtung § 33 Abs. 1 FinStrG."

Diese Vorgehensweise ist gesetzlich jedoch nicht gedeckt.

Die bescheidmäßige Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen Abgabenhinterziehung beruhte lange Zeit auf einem Erlass des Bundesministeriums

für Finanzen, der den Vorgaben der Judikatur der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts im Zusammenhang mit der Durchbrechung des Bankgeheimnisses folgte.

Mit FinStrG- Novelle 2007, BGBL I 2007/44 gültig ab 1.1.2008 kam die Passage: "Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird." in das Finanzstrafgesetz.

Die formfreie "Modifizierung" einer Tatanklastung hinsichtlich eines Finanzstrafverfahrens nach § 33 FinStrG ist demnach in einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren wegen der Abgabenhinterziehung im Zuständigkeitsbereich des Spruchsenates (siehe dazu auch § 143 Abs. 3 lit. a FinStrG, Ausschluss eines vereinfachten Verfahrens im Spruchsenatsverfahren) nicht zulässig.

Soweit die Einleitungsverfügung einen Bescheid darstellt, gelten gem. § 56 Abs. 2 FinStrG für Inhalt und Form die Vorschriften der Bundesabgabenordnung über Inhalt und Form von Bescheiden.

Es hätte demnach vor Fällung eines Schulterspruches durch den Spruchsenat ein Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nach § 33 FinStrG der Finanzstrafbehörde ergehen müssen.

Das Erkenntnis des Spruchsenates war demnach wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

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 und 49a drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3 Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Abs. 5 Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind.

Der unrichtige Einkommensteuer- und Umsatzsteuererstbescheid für das Jahr 2003 ist am 13. September 2005 ergangen, demnach ist die Frist nach § 31 Abs. 5 FinStrG (absolute Verjährung) hinsichtlich aller Tatzeiträume noch offen.

Zur Prüfung der Frage des Eintritts der Verfolgungsverjährung ist weiters auszuführen:

Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG ist Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde, das Bundesfinanzgericht oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Die Erlassung des Erkenntnisses mit einem Schulterspruch nach § 33 FinStrG hätte (auch) die Erfordernisse einer Verfolgungshandlung erfüllt (siehe dazu auch FSRV/0130-W/09 v. 10.11.2009), lag aber außerhalb der fünfjährigen Verfolgungsverjährungsfrist des § 31 Abs. 1 FinStrG, da die Erstbescheide zur Umsatzsteuer 2007 und Einkommensteuer 2007 am 20. Oktober 2008 ergangen sind.

Es ist daher die Feststellung zu treffen, dass ein Verfahren gegen die Bf. hinsichtlich einer Abgabenhinterziehung zur bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 ebenfalls bereits mit Verständigung über die Einleitung des Verfahrens nach § 34 FinStrG am 14. Juli 2011 innerhalb der offenen Verfolgungsverjährungsfrist anhängig gemacht wurde.

Es wurde ihr (= bestimmte Person) mit dieser Verständigung über die Einleitung durch die Finanzstrafbehörde kundgetan, dass sie "eines Finanzvergehens" nämlich der Finanzvergehen der unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht begangenen Verkürzung der Jahresumsatzsteuer und der Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 verdächtig ist.

Die Taten wurden so konkretisiert, dass sie nicht mit anderen Taten verwechselt werden können. Tat ist die Verkürzung einer Abgabe für einen bestimmten Zeitraum. Die endgültige Feststellung der subjektiven Tatseite bei Tatbegehung kann auch erst in dem mit Verfolgungshandlung anhängig gemachten Verfahren erfolgen.

Siehe dazu auch die folgenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes:

Eine abschließende rechtliche Beurteilung des dem Beschuldigten bei der „Einleitung des Finanzstrafverfahrens“ zur Last gelegten Verhaltens ist nicht erforderlich (VwGH 19. 2. 1986, 85/16/0096).

Auch das Abgehen der Finanzstrafbehörde von einer bekannt gegebenen Strafbestimmung ist ohne eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften dann zulässig, wenn dies den Beschuldigten in seiner Verteidigung nicht beeinträchtigt (VwGH 21. 9. 1982, 81/14/0062 und 19. 2. 1986, 85/16/0096).

Es steht somit der Finanzstrafbehörde offen, im zweiten Rechtsgang einen Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen Abgabenhinterziehung zu den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen zu erlassen und das anhängige Verfahren fortzusetzen.

Das Erkenntnis war durch das BFG spruchgemäß wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben, das Verfahren nach § 33 FinStrG jedoch aus den genannten Gründen nicht einzustellen.

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.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (die Aufhebungsverpflichtung ergibt sich bereits aus dem Gesetz) ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 9. September 2014