



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen R.Z., (Bf.) vertreten durch Austroexpert Wirtschaftsprüfungs GesmbH, 1230 Wien, Mosetiggasse 1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24. Februar 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch OR Mag. Hölzl, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 28. Jänner 2010, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28. Jänner 2010 hat das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln als Geschäftsführer der T.GmbH vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hinsichtlich folgender Abgaben eine Abgabenverkürzung bewirkt und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat:

Umsatzsteuer 2003 in der Höhe von € 3.613,00, Umsatzsteuer 2004 in der Höhe von € 6.078,00, Umsatzsteuer 2005 in der Höhe von € 2.156,00 und Körperschaftsteuer 2004 in der Höhe von € 10.200,00.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 24. Februar 2010, in welcher vorgebracht wird, dass die verteidigende Kanzlei mit der steuerlichen Vertretung des Bf. beauftragt worden sei und die erteilte Vollmacht auch die Vertretung in Finanzstrafverfahren beinhalte. Der bekämpfte Bescheid sei dem Bf. am 8. Februar 2010 zugestellt und der Steuerberatungskanzlei am selben Tag mittels Fax weitergeleitet worden, damit sei der bestehende Zustellmangel geheilt worden. Künftige Zustellungen mögen ausschließlich an die Steuerberatungskanzlei vorgenommen werden, da die Vertretungsvollmacht auch eine Zustellvollmacht umfasse.

Es werde höflichst um Namhaftmachung bzw. Mitteilung der für die Einleitung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens verantwortlich zeichnenden Person ersucht, da sich Herr H.F., der im gegenständlichen Bescheid als Sachbearbeiter des Finanzamtes Hollabrunn, Korneuburg, Tulln als Finanzstrafbehörde erster Instanz für Strafsachen angeführt werde, auf vorgesetzte Personen bezogen habe.

Im gegenständlichen Verfahren werden die Verletzungen verfahrensrechtlicher Vorschriften und damit Rechtswidrigkeit eingewendet.

Gem. § 57 Abs. 3 FinStrG sei jeder Beschuldigte durch die Finanzstrafbehörde sobald wie möglich über das gegen ihn geführte Ermittlungsverfahren und den gegen ihn bestehenden Tatverdacht sowie über seine wesentlichen Rechte im Verfahren (§§ 77, 79, 83, 84, 113, 114, 125) zu informieren.

Für vorbehaltliche gesetzliche Regelungen, nämlich: „Dies darf nur so lange unterbleiben, als besondere Umstände befürchten lassen, dass ansonsten der Zweck der Ermittlungen gefährdet wäre, insbesondere weil Ermittlungen oder Beweisaufnahmen durchzuführen sind, deren Erfolg voraussetzt, dass der Beschuldigte keine Kenntnis von den gegen ihn geführten Ermittlungen hat. Auch alle anderen vom Finanzstrafverfahren betroffenen Personen sind über ihre wesentlichen Rechte zu belehren. Die Informationen und Belehrungen können auch mündlich erteilt werden, worüber erforderlichenfalls ein Aktenvermerk aufzunehmen ist.“ Ist im gegenständlichen Verfahren – angesichts der ohnehin im Ermittlungsverfahren der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung erfolgten Offenlegung durch die Gesellschaft kein Spielraum gegeben.

Bei formellem Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung Ende 2008 haben der Bf. und seine Vertretung den zuständigen Prüfer (Hrn. C.S.) auch auf eine allfällige

finanzstrafrechtliche Relevanz des Prüfungsergebnisses angesprochen. Herr C.S. habe dazu mündlich mitgeteilt, dass diese Beurteilung nicht von ihm, sondern von der dafür zuständigen Abteilung seines Amtes, an welche der Prüfungsakt unverzüglich weiterzuleiten sei, vorgenommen werden würde.

Im Hinblick darauf, dass zwischen dem Abschluss des Prüfungsverfahrens (das Ermittlungsverfahren sei formell am 20.10.2008 beendet worden) und der nunmehrigen Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen den Bw. am 8. Februar 2010 mehr als 15 Monate verstrichen seien, werde das von § 57 Abs. 3. normierte Gebot der Rechtzeitigkeit als verletzt und das gegenständliche Verfahren somit als rechtswidrig erachtet.

Weiters werde eingewendet, dass die in § 57 Abs. 5 geregelten Bestimmungen, insbesondere im Hinblick auf Angemessenheit nicht ausreichend beachtet worden seien, und sich daraus eine weitere Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Verfahrens abgeleitet habe.

Darüber hinaus werde ein Vorwurf konkreten rechtswidrigen Handelns gar nicht weiter spezifiziert und nehme der Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens lediglich sehr allgemein Bezug auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Oktober 2008. Der Bf. werde somit aufgefordert, sich gegen einen von Seiten der verfolgenden Behörde gar nicht mitgeteilten Vorwurf rechtfertigen. Das Unterlassen der Bekanntgabe eines Tatverdacht bewirke eine weitere Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Verfahrens.

Ungeachtet der oben vorgebrachten Einwendungen wegen Verletzung verfahrensrechtlicher Bestimmungen beziehungsweise Rechtswidrigkeit des Verfahrens werden die folgenden Punkte als wesentlich beziehungsweise relevant erachtet:

In der Begründung werde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Oktober 2008 verwiesen und bekannt gegeben, dass unter Umständen auch betreffend Aufwendungen für Eigentümersphäre der Verdacht vorsätzlichen Handelns bestehe. Soweit der Bf. und seine Vertretung erkennen konnten, beziehe sich dies insbesondere auf eine von der Betriebsprüfung im Pauschalwege nicht anerkannte und außerbilanzmäßig zugerechnete Position betreffend Beratungskosten im Ausmaß von T€ 30 (das seien rund 10% der angefallenen Beratungskosten) sowie zuzüglich darauf entfallende Vorsteuer im Ausmaß von T€ 6.

Es solle aktenkundig sein, dass der Bf. zusammen mit anderen Personen des leitenden Managements im Zuge der Insolvenz der ehemaligen Alleingesellschafterin nämlich der deutschen T. GmbH in der Folge im Zuge eines Management-Buy-outs sämtliche Anteile an den österreichischen Gesellschaften erworben habe.

Dieser Erwerb sei formal so abgewickelt worden, dass zunächst die X. Holding GmbH (das bedeutet X) gegründet worden sei und diese in der Folge sodann über die T.H. GmbH die Anteile an der T. GmbH in Korneuburg, der T.K. in Kirchdorf und der Y. GmbH G in Deutschland erworben habe. Die gesamte Transaktionssumme habe sich auf rund € 12 Millionen belaufen und die beratende Rechtsanwaltskanzlei habe für diese Betreuung rund T€ 300 in Rechnung gestellt.

Der Betriebsprüfer, Herr C.S., habe hier pauschal 10 % der privaten Sphäre zurechnend behandelt. Wie sich das ableite bzw. begründen ließe, sei insbesondere in strafrechtlicher Hinsicht bzw. Würdigung und angesichts des Umstandes, dass Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft stets abzugsfähig seien, vollkommen unverständlich.

Der Bf. habe bedauerlicherweise dem seinerzeitigen Rat des steuerlichen Vertreters, diese Feststellung bekämpfen zu sollen nicht Folge getragen und im Hinblick auf die Materialität auf eine Bekämpfung verzichtet.

Weiters nehme die Begründung darauf Bezug, dass der Sachbezug eines leitenden technischen Angestellten (Herrn R.) für einen VW Sharan nicht der Mehrwertsteuer unterzogen worden sei. Dies sei allenfalls ein, in der Folge korrigiertes Versehen, des damaligen Leiters des Rechnungswesens bzw. der Personalabteilung dieses Unternehmens mit rund 80 Beschäftigten gewesen, auf jeden Fall aber nicht eine vorsätzlich rechtswidrig begangene Handlung des Bf.

Für den Fall, dass dem Antrag auf Einstellung des gegenständlichen Strafverfahrens nicht Rechnung getragen werde, werde im Zuge des Strafverfahrens die Zeugenladung des Betriebsprüfers Herrn C.S. beantragt.

Zur Entscheidung 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 Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen einer Betriebsprüfung, die im Bericht vom 18. November 2008 dargestellt sind, zum Anlass, um gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung, vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt.

Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzvergehens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG bedarf die Verständigung eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Zur Umsatzsteuernachforderung nach der Betriebsprüfung wird in der Niederschrift vom 20. Oktober 2008 ausgeführt, dass auf Grund des Sachbezuges für einen VW- Sharan eine Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze für 2003 im Ausmaß von € 2.698, 2003 in der Höhe von € 5.390 und 2004 in der Höhe von € 10.780 vorgenommen wurde.

Zudem wurde der Verkauf eines Firmenfahrzeuges an den Bf. im Jahr 2003 (€ 11.362) der Umsatzsteuer unterzogen.

Weitere Feststellungen betrafen die Nichtanerkennung eines Aufwandes aus einer Rechnung „V“ mit einem Vorsteuerbetrag von € 801 für 2003 und Vorsteuern aus Beratungsaufwand für 2004 in der Höhe von € 5.000.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt.

Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (VwGH vom 8.2.1990, Zl. 89/16/0201, VwGH v. 5.3.1991, Zl. 90/14/0207 und VwGH v. 18.3.1991, Zl. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen.

Gemäß § 56 Abs. 3 FinStrG gelten im Finanzstrafverfahren für Zustellungen einerseits die Bestimmungen des Zustellgesetzes, BGBl. Nr. 200/1982, und andererseits sinngemäß die Bestimmungen des 3. Abschnittes der Bundesabgabenordnung.

§ 9 Abs. 1 Zustellgesetz sehe Folgendes vor:

"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 ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht)."

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben. Ist eine im Inland wohnende Person gegenüber der Behörde zum Empfang von Schriftstücken bevollmächtigt, so hat die Behörde gemäß § 9 Abs. 1 ZustellG, sofern gesetzlich nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, diese Person als Empfänger zu bezeichnen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der Berufung auf die Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam (vgl. z.B. den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 1999, 97/15/0131). Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden. Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes umfasst, ist sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten (vgl. Ritz, BAO2, Tz. 14 zu § 8a ZustellG).

Auch im Erkenntnis vom 16.12.2003, 2001/15/0026 bekräftigte der Gerichtshof im Sinne seiner bisherigen Rechtsprechung und unter neuerlicher Zitierung von Ritz, BAO-Kommentar², § 8a ZustellG, Tz 14, die Ansicht, dass die Bevollmächtigung im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden müsse selbst wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes umfasse.

Die Vertretungsvollmacht lag in diesem Finanzstrafverfahren vor Zustellung des Einleitungsbescheides nicht vor, daher wurde der Bescheid zu Recht an den Bf. persönlich zugestellt.

Gemäß § 31 FinStrG Abs. 1 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.

Innerhalb dieser Fristen zur Verfolgungsverjährung ist somit die Finanzstrafbehörde angehalten Schritten zu setzen um einen Strafanspruch zu wahren. Die Verpflichtung jemanden davon zu informieren, dass der Verdacht bestehe, dass er ein Finanzvergehen begangen habe und Ermittlungen gegen ihn geführt werden beginnt erst dann, wenn auch tatsächlich ein Tätigwerden gegen diese Person erfolgt ist. Aus der Bestimmung des § 57 Abs. 3 FinStrG kann nicht abgeleitet werden, dass eine Strafverfolgung zwingend zeitlich unmittelbar an den Abschluss einer abgabenbehördlichen Prüfung anschließen muss, was bei der Vielzahl der abgehaltenen Prüfungen und den vorhandenen Personalressourcen im Finanzstrafbereich nicht durchführbar wäre.

Der erste Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003 erging am 20. Dezember 2004.

Der erste Umsatzsteuerjahresbescheid für 2004 erging am 27. April 2005.

Der erste Umsatzsteuerjahresbescheid für 2005 erging am 4. Juli 2007.

Daher war bei Erlassung des Einleitungsbescheides die fünfjährige Verfolgungsverjährungsfrist noch nicht abgelaufen, bzw. wurde die Frist hinsichtlich des Jahres 2003 durch ein im Jahr 2004 begangenes Vergehen nach § 31 Abs. 3 FinStrG verlängert.

Die Überprüfungsbefugnis der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz beschränkt sich auf konkret im bekämpften Einleitungsbescheid angelastete Vergehen. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Feststellungen der Prüfung nicht zu einer Nachforderung an Körperschaftsteuer 2004 (eine Nachforderung besteht nur für das Jahr 2003) geführt haben, der Bescheid war daher in diesem Punkt aufzuheben.

Hinsichtlich der oben angeführten Umsatzsteuernachforderungen ist das Tatbild des § 33 Abs.1, 3 lit. a FinStrG in objektiver Hinsicht erfüllt, da unrichtige Jahreserklärungen zu einer zu niedrigen bescheidmäßigen Festsetzung geführt haben.

Nach dem im Straftat erliegenden Firmenbuchauszug vertrat der Bf. seit 1. März 1997 bis 3. Mai 2008 die T.GmbH als handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Zur subjektiven Tatseite ist zu dem Beschwerdevorbringen zunächst zur Firmengröße zu ergänzen, dass für das Jahr 2003 ein steuerbarer Umsatz von € 50.195.178,24, für 2004 von € 16.168.717,11 und für 2005 € 18.536.459,85 erklärt wurde.

Die Betriebsprüfungsbeanstandungen liegen somit in einer Größenordnung von unter 0,5 % des Umsatzes in den jeweiligen Prüfungsjahren.

Die lohnabhängigen Abgaben betrugen durchschnittlich € 70.000,00 pro Monat.

Bei einem Unternehmen dieser Größe ist es glaubhaft, dass sich der Geschäftsführer nicht persönlich um den Ansatz von Sachbezügen der Mitarbeiter gekümmert hat.

Die Rechts- und Beratungskosten betrugen in den Prüfungsjahren 2003 bis 2005 nach den vorliegenden Bilanzen zwischen gerundet 43.000,00 bis 45.000,00 Euro.

Auch in diesem Punkt erscheint daher ein vorsätzliches Vorgehen hinsichtlich einer einmaligen Geltendmachung eines nicht der Firmensphäre zuzurechnenden Aufwandes nicht erweisbar, da kaum Schwankungen zwischen den einzelnen Jahren auftreten und die Prüfungsfeststellung nur das Jahr 2004 betrifft.

Wenn man zu dem Schluss kommt, dass zu den Verkürzungen für die Jahre 2004 und 2005 kein begründeter Tatverdacht eines bedingten Vorsatzes (der Bf. habe es ernstlich für möglich gehalten, dass Jahresumsatzsteuer verkürzt werde und sich damit abgefunden) vorliegt, ist hinsichtlich einer (allfälligen) vorsätzlichen Verkürzung betreffend das Jahr 2003 bereits Verfolgungsverjährung eingetreten, daher muss auf Überlegungen zur subjektiven Tatseite zum Verkauf eines Firmenfahrzeuges an den Bf. und zur Vorsteuerkürzung zur Rechnung V nicht mehr eingegangen werden.

Der Einleitungsbescheid war daher spruchgemäß zur Gänze aufzuheben.

In Beantwortung Ihrer Anfrage nach verantwortlich zeichnenden Personen der Finanzstrafbehörde erster Instanz wird mitgeteilt, dass auf dem Einleitungsbescheid als Sachbearbeiter H.F. aufscheint und die Unterschrift von H. stammt.

Wien, am 30. August 2010