

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Graz 1, Dr. Andrea Ornig, in der Finanzstrafsache gegen den Bf., vertreten durch die Baumgartner & Grienschgl GmbH, wegen Verdachtes der versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Absatz 1 in Verbindung mit § 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 19. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. April 2004 betreffend die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt führte beim Bf. im Jahr 2003 eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 1998 bis 2001 durch (Bericht vom 17. Dezember 2003). In Tz. 9 des Berichtes führte der Prüfer Folgendes aus:

#### *Sachverhaltsdarstellung*

*Zu Prüfungsbeginn am 13. März 2003 wurde vom steuerlichen Vertreter die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 abgegeben, es wurde keine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet.*

*Nach Anforderung von diversen Unterlagen (Verträgen) wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens (25. April 2003) vom steuerlichen Vertreter eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 übergeben.*

*Gegenstand dieser berichtigten Einkommensteuererklärung ist die Erfassung eines Überschusses aus einer Beteiligungsveräußerung in Höhe von öS 1.080.000,00 (§ 31 EStG).*

.....

*Bisher wurden folgende einkommensteuerpflichtige Einkünfte erklärt:*

<i>Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit</i>	3.980.706,00
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	422.728,00

.....

Weitere Feststellungen wurden seitens des Prüfers nicht getroffen. Am 16. März 2004 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2001 unter Zugrundelegung der am 25. April 2003 abgegebenen, berichtigten Erklärung.

In der Folge wurde der Prüfer von einem Organ der Finanzstrafbehörde erster Instanz als Zeuge einvernommen (Niederschrift vom 21. April 2004):

Dabei führte der Prüfer aus, er habe bereits am 16. April 2002, somit rund ein Jahr vor Prüfungsbeginn im Zuge der Aktenvorbereitung für die Prüfung einer im Zusammenhang mit dem Bf. stehenden GmbH im Firmenbuch die Beteiligungen des Bf. abgefragt und dabei festgestellt, dass die in Rede stehende Beteiligung nicht mehr bestand. Im Zuge der Überprüfung der - ordnungsgemäß angezeigten - Vergebühring des Veräußerungsvorganges sei ihm der Zeitpunkt der Veräußerung am 16. April 2002 bekannt geworden. Die Höhe des Veräußerungserlöses sei allerdings nicht feststellbar gewesen, weshalb er am 16. April 2003 und somit bereits nach Prüfungsbeginn per Fax die Übernahme- und Abtretungsverträge beim steuerlichen Vertreter des Bf. angefordert habe. Am 25. April 2003 habe ihm der steuerliche Vertreter die berichtigte Einkommensteuererklärung 2001 überreicht.

Mit dem Bescheid vom 21. April 2004 leitete die Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 13 FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, er habe unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterklären von sonstigen Einkünften versucht, eine Verkürzung von Einkommensteuer für das Jahr 2001 in der Höhe von 277.759,04 S zu bewirken.

Dem Prüfer sei die Beteiligungsveräußerung bereits vor Einreichung der berichtigten Einkommensteuererklärung 2001 bekannt gewesen. Die Verträge habe er nur deshalb angefordert, weil ihm die Höhe der sonstigen Einkünfte nicht bekannt gewesen sei. Die Anforderung der betreffenden Unterlagen durch den Prüfer stelle daher eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG dar. Da die Verfolgungshandlung dem Bf. bekannt gewesen sei, trete Straffreiheit trotz Rücktritts vom Versuch nicht ein.

Zur subjektiven Tatseite wurde ausgeführt, bei den nicht erklärten Einkünften handle es sich um einen Betrag, der rund einem Viertel des Gesamtbetrages der Einkünfte des Jahres 2001 entspreche, weshalb von vorsätzlicher Begehungsweise auszugehen sei.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. durch seinen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde ein, in dem die Rechtsansicht vertreten wird, abgabenbehördliche Ermittlungen seien keine Verfolgungshandlungen. Eine Verfolgungshandlung könne ausgenommen im Fall des § 89 Abs. 2 FinStrG – Beschlagnahme bei Gefahr im Verzug – nur durch das Finanzamt "als Finanzstrafbehörde" gesetzt werden. Eine Abgabenbehörde könne demnach grundsätzlich keine finanzstrafrechtliche Verfolgungshandlung setzen.

Im Zeitpunkt der Anforderung der Verträge durch den Prüfer sei darüberhinaus die Tat noch nicht einmal entdeckt gewesen, weil noch andere Deutungsmöglichkeiten (etwa Verlust aus dem Beteiligungsverkauf) offen gestanden seien. Dass die Entdeckung der "Tat" mit der Übermittlung des Vertrages erfolgte, ändere nichts an der Wirksamkeit des Rücktritts vom Versuch, weil Freiwilligkeit des Rücktritts nicht erforderlich sei.

Die Beschwerde wendet sich weiters ausführlich gegen den Vorwurf der vorsätzlichen Handlungsweise.

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

Unbestritten ist, dass der steuerliche Vertreter des Bf. dem Prüfer zu Beginn der Betriebsprüfung am 13. März 2003 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 übergeben hat, in der die in diesem Jahr vom Bf. erzielten sonstigen Einkünfte im Sinne des § 31 EStG (Veräußerung einer Beteiligung) in der Höhe von 1.080.000,00 S nicht offen gelegt wurden.

Die Einkommensteuererklärung 2001 ist mit der Übergabe an den Prüfer am 13. März 2003 als bei der Abgabenbehörde eingebracht anzusehen. Im Fall der Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung liegt ein beendeter Versuch im Sinne des § 13 Abs. 2 FinStrG vor, weil es zur Herbeiführung des tatbestandsmäßigen Erfolgs keiner weiteren Täterhandlung mehr bedarf.

*Gemäß § 14 Abs. 1 FinStrG wird der Täter wegen des Versuches oder der Beteiligung daran nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt oder wenn er den Erfolg abwendet.*

*Straffreiheit tritt nach § 14 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht ein, wenn zum Zeitpunkt des Rücktritts vom Versuch Verfolgungshandlungen gesetzt waren und dies dem Täter, einem anderen an der Tat Beteiligten oder einem Hehler bekannt war.*

*Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG versteht man unter einer Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichts, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2*

genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehen Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Finanzstrafbehörde 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.

Gemäß § 89 Abs. 2 FinStrG sind bei Gefahr im Verzug neben den Organen der Finanzstrafbehörden auch die Organe der Abgabenbehörden und des öffentlichen Sicherheitsdienstes berechtigt, die im Abs. 1 bezeichneten Gegenstände auch dann in Beschlag zu nehmen, wenn eine Anordnung der Finanzstrafbehörde nicht vorliegt. ...

Da das Finanzamt eine erklärungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer 2001 nicht vorgenommen und der steuerliche Vertreter des Bf. dem Prüfer am 25. April 2003 eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2001 übergeben hat, liegt gemäß § 14 Abs. 1 FinStrG ein Rücktritt vom Versuch vor. Allerdings ist im vorliegenden Fall zu untersuchen, ob zu diesem Zeitpunkt nicht bereits eine Verfolgungshandlung eines Gerichts, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 FinStrG genannten Organs stattgefunden hat, die die Straffreiheit des Rücktritts vom Versuch ausschließt.

Die in der Beschwerde vertretene Rechtsauffassung, eine Abgabenbehörde könne grundsätzlich keine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG setzen, kann nicht geteilt werden. § 14 Abs. 3 FinStrG zählt zu jenen Organen, die eine Verfolgungshandlung setzen können, ausdrücklich Organe der in § 89 Abs. 2 genannten Behörden (Abgabenbehörden und öffentlicher Sicherheitsdienst), ohne das in § 89 Abs. 2 als Voraussetzung für die Beschlagnahme erforderliche Tatbestandsmerkmal der Gefahr in Verzug auch auf den § 14 Abs. 3 und somit auf die Verfolgungshandlung zu erstrecken.

Allerdings hat sich auch im Fall einer von der Abgabenbehörde gesetzten Verfolgungshandlung diese gegen eine bestimmte Person als eines konkreten Finanzvergehens Verdächtigen zu richten.

Verfolgungshandlungen nach § 14 Abs. 3 FinStrG sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Finanzbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen. Ist aus dem behördlichen Akt nicht zu erkennen, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird, dann liegt keine Verfolgungshandlung vor (VwGH 17.2.1983, 81/16/0187).

Eine Verfolgungshandlung stellt z.B. die Aufforderung zur schriftlichen Rechtfertigung, die Vorladung als Beschuldigter, eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG oder ein Rechtshilfeersuchen dar. Hingegen liegt keine Verfolgungshandlung vor, wenn einem behördlichen Akt nicht eindeutig zu entnehmen ist, dass er zum Zwecke der Strafverfolgung gesetzt wurde (VwGH 12.1.1972, 1541/70) oder wenn aus einer Ladung nicht zu erkennen ist, welche Tat dem Beschuldigten zur Last gelegt wird (VwGH 17.2.1972, 1668/71). Im vorliegenden Fall hat der Prüfer am 16. April 2003 den steuerlichen Vertreter des Bf. per Fax ("mit der Bitte um Erledigung") wie folgt zur Vorlage der der Beteiligungsveräußerung zu Grunde liegenden Verträge aufgefordert:

*Sehr geehrter Herr Dr. X!*

*Sie werden ersucht, Unterlagen zu folgenden Fragen vorzubereiten:*

*Beteiligungen des Bf.:*

*Übernahme bzw. Abtretungsverträge des GesmbH-Anteile an "A GmbH", "B GesmbH" bzw. "C GesmbH" mit der D AG*

Aus der neutral gehaltenen Formulierung der Anforderung von Übernahme- bzw. Abtretungsverträgen dreier GmbH-Anteile ist ein Hinweis auf einen wegen einer bestimmten Tat gegen den Bf. bestehenden Verdacht eines Finanzvergehens nicht ableitbar. Aus dem Fax geht nicht hervor, welche konkrete Tat auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen wäre und dem – im damaligen Zeitpunkt aus dem Blickwinkel des Prüfers – Verdächtigen zur Last gelegt werden hätte sollen, weshalb von einer Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG noch nicht gesprochen werden kann. Dass der Prüfer in diesem Zeitpunkt von der Veräußerung der Beteiligung durch Abfrage im Firmenbuch informiert war, ändert nichts daran, dass sich die Verfolgungshandlung nicht gegen den Bf. als Verdächtigen eines konkreten Finanzvergehens richtete.

Wie in der Beschwerde richtig ausgeführt wird, ist im Finanzstrafverfahren Freiwilligkeit des Rücktritts vom Versuch keine Voraussetzung für die Strafaufhebung, weshalb ein strafbefreiender Rücktritt auch nach einem Ergänzungsauftrag oder einem Bedenken vorhalt der Abgabenbehörde möglich ist. Die dem Prüfer am 25. April 2003 überreichte berichtigte Einkommensteuererklärung für 2001 ist daher als strafbefreiender Rücktritt vom Versuch zu qualifizieren.

Der Beschwerde war daher statzugeben. Ein Eingehen auf das ausführliche Beschwerdevorbringen zur subjektiven Tatseite erübrigt sich somit.

## **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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Graz, 3. Jänner 2006

Dr. Andrea Ornig