



Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen J.S., vertreten durch Dkfm. Aladar Schwab, 7400 Oberwart, Schulgasse 7, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 15. Dezember 2003 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Oberwart vom 14. November 2003, SN 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird dahingehend stattgegeben, dass der bekämpfte Einleitungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 in der Höhe von € 6.556,54, Einkommensteuer 1997 in der Höhe von € 12.122,70, Einkommensteuer 1998 in der Höhe von € 24.200,50 und Einkommensteuer 1999 in der Höhe von € 3.213,88 aufgehoben wird.

Im Übrigen (Einkommensteuer 2000 in der Höhe von € 11.378,97) wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. November 2003 hat das Finanzamt Oberwart als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsreich des Finanzamtes Oberwart vorsätzlich durch das Nichterklären der Einnahmen (It. am. 6. März 2003 eingereichter Steuererklärungen) aus der bewirtschafteten Land- und Forstwirtschaft der Jahre 1997 - 2000, somit unter Verletzung einer abgaben rechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder

Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 6.556,54, Einkommensteuer 1997 - 2000 in Höhe von € 50.916,05 bewirkt und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

Demnach sei die objektive Tatseite aus den rechtskräftig veranlagten Steuerbescheiden (Umsatzsteuerbescheid 1998 und den Einkommensteuerbescheiden 1997 - 2000 vom 13. Mai 2003) abzuleiten. Bezüglich der subjektiven Tatseite sei als Verschuldensform Vorsatz anzunehmen, da dem Beschuldigte aufgrund des Umfanges der bereits seit Jahren bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen, somit als langjährigem Unternehmer die Tatsache offenkundig bewusst gewesen sei, dass durch das Nichterklären der Einnahmen eine Abgabenverkürzung bewirkt werde bzw. er diese Tatsache ernstlich für möglich gehalten habe.

Die eingebrachte Selbstanzeige vom 6. März 2003 sei nicht strafbefreiend, da im Zusammenhang mit der Zustellung von Steuererklärungen eine Strafverfolgungshandlung gem. § 14 Abs. 3 FinStrG gesetzt worden sei.

Aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes ergebe sich der begründete Verdacht vorsätzlicher, auf eine Abgabenersparnis ausgerichtete, Handlungsweise.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 15. Dezember 2003:

In der Beschwerde wird ausgeführt, dass gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden sei, wobei ein Finanzvergehen nach § 33 Abs.1 FinStrG unterstellt werde und gleichzeitig darauf hingewiesen werde, dass die eingebrachte Selbstanzeige vom 6.3.2003 nicht strafbefreiend sei, da bereits eine Strafverfolgungshandlung gemäß § 14 Abs.3 FinStrG gesetzt worden sei.

Die Aufforderung des Finanzamtes zur Abgabe von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für sich, könne noch nicht als Verfolgungshandlung nach § 14 Abs.3 FinStrG gesehen werden. Aus dem Schreiben vom 26.2.2002 gehe nicht hervor, welche Tat dem Beschuldigten zur Last gelegt werde, daher könne auch von einer Verfolgungshandlung noch nicht gesprochen werden. Der Hinweis, dass landwirtschaftliche Flächen von rund 400 ha bewirtschaftet würden, entspreche nicht der Realität. Tatsächlich seien im Jahr 1997 191,56 ha bewirtschaftet worden, dies entspreche nicht einmal 50 % jener Fläche, welche das Finanzamt unterstellt habe. Eine Maistrocknung sei im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes durchgeführt worden. In einer Verfolgungshandlung müsse die Tat so weit konkretisiert sein, dass sie mit keiner anderen Tat verwechselt werden könne. Das Finanzamt habe nicht einmal einen Hinweis auf eine etwa vorliegende Abgabenhinterziehung gemacht, geschweige denn, die Tat konkretisiert. Bei einem Landwirt sei es eher unüblich,

dass Umsatzsteuer anfällt – siehe Pauschalierungsbestimmungen. Das Finanzamt habe keinen Hinweis auf eine etwa vorliegende Buchführungspflicht gemacht, somit könne hier von einer Verfolgungshandlung nicht gesprochen werden.

Aufgrund der vorliegenden Einheitswertbescheide verfüge der Bf. über landwirtschaftliche Flächen im fraglichen Zeitraum zwischen 23 und 27 ha Ackerland. Wenn das Finanzamt hinsichtlich Einkommensteuer Verfolgungshandlungen gesetzt haben wolle, müsse das Finanzamt über konkrete Hinweise über Pachtflächen im Ausmaß von rund 370 ha verfügen. In der Tatbeschreibung, welche eigentlich gar nicht vorliege, sei der Steuerpflichtige darauf nicht hingewiesen worden, das könne das auch gar nicht der Fall sein, da insgesamt nur 191 ha bewirtschaftet worden seien.

Da durch das Finanzamt somit keine konkreten Verfolgungshandlungen gesetzt und diese dem Steuerpflichtigen auch nicht entsprechend vorgehalten wurden, könne man der erstatteten Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung nicht absprechen.

Der Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens sei daher rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben.

Das Finanzamt unterstelle in der Einleitungsverfügung vorsätzliche Abgabeverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und führe als Verkürzungsbetrag insgesamt € 57.472,59 an. Darüber hinaus sei die Verwirklichung der Steuerhinterziehung aus den rechtskräftig veranlagten Steuerbescheiden abzuleiten. Auch diesen Feststellungen müsse widersprochen werden, da die gesamte Nachzahlung für den fraglichen Zeitraum laut Betriebsprüfung lediglich den Betrag von € 11.403,89 ergebe. Laut Steuererklärungen resultiere per Saldo keine Nachzahlung, die Steuer ergebe sich erst aus der Betriebsprüfung aufgrund von Feststellungen und Schätzungen.

Der Steuerpflichtige sei sich absolut nicht bewusst gewesen, dass die Bewirtschaftung seiner Landwirtschaft überhaupt eine Steuerbelastung mit sich bringen könne. Die hohen Investitionen, die hohen Verbindlichkeiten, sowie die beträchtlichen Pachtzinsen und sozialen Abgaben, sollten nach seiner Auffassung zu keiner Steuerbelastung führen. Der Bf. sei auch der Meinung gewesen, die Tilgung der Verbindlichkeiten würde zu abzugsfähigen Ausgaben führen. Erst nach entsprechender Aufklärung anlässlich seiner Vorsprache in der Steuerberatungskanzlei, habe er diesen grundlegenden Irrtum erkannt. Dem Bf. könne daher keinesfalls Vorsatz unterstellt werden, er sei vielmehr der Meinung gewesen, er würde sogar einfachheitshalber eher auf Steuerguthaben verzichten. Dass diese Auffassung nicht unbedingt von der Hand zu weisen ist, bezeuge die Tatsache, dass die Umsatzsteuer im Zeitraum 1997 bis 2000 insgesamt eine Gutschrift von € 55.106,94 ergeben habe. Diese Gutschriften wären im strafbestimmenden Betrag entsprechend zu berücksichtigen.

Da auch eine vorsätzliche Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht unterstellt werden könne, werde beantragt, den gegenständlichen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

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 Nachreicherung von Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen auf Aufforderung durch die Behörde 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.

Nach einem Aktenvermerk vom 25. Februar 2002 hat die Abgabenbehörde erster Instanz an diesem Tag davon Kenntnis erlangt, dass der zuvor steuerlich nicht erfasste Bf. eine landwirtschaftliche Fläche in der Größe von 400 ha bewirtschaftete und zudem Maistrocknung vornehme.

Am 26. Februar 2002 wurde der Bf. mit folgendem Wortlaut aufgefordert Jahressteuererklärungen einzureichen:

"Dem Finanzamt Oberwart wurde zur Kenntnis gebracht, dass Sie landwirtschaftliche Flächen im Ausmaß von 400 Hektar bewirtschaften und Dienstleistungen im Rahmen eines Gewerbebetriebes (Maistrocknung) erbracht haben. Sie haben bisher entgegen den gesetzlichen Vorschriften keine Steuererklärungen dem Finanzamt vorgelegt.

Sie werden deshalb aufgefordert, die beiliegenden Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 innerhalb obiger Frist einzureichen."

Unter der Unterschrift des Sachbearbeiters, scheint zudem der Passus auf:

"Finanzamt Oberwart als Finanzstrafbehörde 1. Instanz

Die Zustellung der Erklärungen ist als Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs.3 Finanzstrafgesetz anzusehen. Eine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG ist daher nicht möglich."

Nach zweimaliger Fristverlängerung wurden die abverlangten Jahreserklärungen samt Bilanzen am 6. März 2003 mit einer schriftlichen Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn dem Betriebsprüfer übergeben.

In der Selbstanzeige wurde offen gelegt, dass nicht sämtliche Ausgaben belegmäßig nachweisbar seien und ersucht, die Behörde möge die geschätzten Aufwendungen anerkennen.

Dem nunmehr einer Prüfung zu unterziehenden Einleitungsbescheid wurden nicht die Nachforderungsbeträge laut Betriebsprüfung zu Grunde gelegt, sondern lediglich die vom Abgabepflichtigen verspätet offen gelegten Beträge, daher erübrigte sich ein weiteres Eingehen auf Prüfungsfeststellungen.

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 (s. Erk. vom 8.2.1990, Zi. 89/16/0201, Erk. v. 5.3.1991, Zi. 90/14/0207 und Erk. v. 18.3.1991, Zi. 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.

Zur Prüfung der Frage des Vorliegens einer wirksamen Selbstanzeige ist gemäß § 29 FinStrG auszuführen:

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs.2 War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne

Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

Abs.3 Straffreiheit tritt nicht ein, a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren, b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

Gemäß § 14 Abs.3 FinStrG ist Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Finanzstrafbehörde 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 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.

Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz stellt das Schreiben vom 26. Februar 2002 keine wirksame Verfolgungshandlung dar. Eine Mitteilung aus dem Jahr 2002, dass der Bf. 400 Hektar landwirtschaftlicher Fläche bewirtschaften solle, ist für sich allein gesehen nicht ausreichend, um einen Tatverdacht hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuerverkürzungen für die Jahre 1997 bis 2001 zu begründen. Das Schreiben enthält auch keinen Hinweis darauf, wieso die Behörde zu dem Schluss gekommen ist, dass der Bf. in einem Zeitraum von 5 Jahren Abgaben verkürzt und dies ernstlich für möglich gehalten haben solle.

Verfolgungshandlungen sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen (OGH 15.5.1986, 13 Os 75/86).

Geht aus der Amtshandlung nicht hervor, welche Tat dem Beschuldigten zur Last gelegt wird, kann von keiner Verfolgungshandlung gesprochen werden. Die Tat muss so konkretisiert sein, dass sie, mit keiner anderen Tat verwechselt werden kann.

Denkmöglich wäre jedoch auch eine Entdeckung der Tat durch die Behörde anzunehmen.

Entdeckt ist die Tat, wenn der das Tatbild erfüllende Sachverhalt als solcher der Behörde, wenn auch nicht in vollem Umfang, bekannt ist.

Doch auch eine Tatentdeckung lässt sich nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz aus der Aktenlage nicht erkennen. Festgehalten ist eben lediglich, dass nach einer Mitteilung

aus dem Jahr 2002 ca. 400 Hektar landwirtschaftlicher Fläche bewirtschaftet werden solle.

Aus dem Akt ist nichts ersichtlich, das auf einen Tatverdacht schließen ließe, wonach bereits seit 1997 eine Fläche in einer Größenordnung, in der Buchführungspflicht anzunehmen ist, bewirtschaftet worden sei.

Diesen Überlegungen folgend, wurde nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde die Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn fristgerecht erstattet und verbleibt letztlich eine Überprüfung der Entrichtung der offen gelegten Beträge im Sinne der Abgabenvorschriften.

Die nach gemeldeten Abgabenschuldigkeiten wurden erst nach Abschluss der Betriebsprüfung am 13. Mai 2003 verbucht und waren am 20. Juni 2003 fällig.

Eine Begleichung des aufhaftenden Rückstandes erfolgte jedoch zur Gänze erst am 16. Juli 2003 (allfällige Schadengutmachung).

Am Fälligkeitstag war ein Rückstand von € 12.652,00 offen, damit wurde die Einkommensteuer 2000 nicht im Sinne der Abgabenvorschriften entrichtet und ist bezüglich des eingeleiteten strafbestimmenden Wertbetrag in der Höhe von € 11.378,97 zu überprüfen, ob ein begründeter Tatverdacht besteht, dass der Bf. eine Abgabenverkürzung für möglich gehalten habe.

Auf Seite 20 des Arbeitsbogens wird festgehalten, dass der Bf. im Jahr 1997 eine Fläche von 191,56 ha, 1998 von 199,10 ha, 1999 von 215,82 ha und 2000 von 248,33 bewirtschaftet hat.

Das sind Größenordnungen, bei denen jedem Landwirtschaftstreibenden bekannt sein muss, dass eine Buchführungspflicht gegeben ist und dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung Gewinne erzielt werden, die entsprechend zu erklären und zu versteuern sind.

Bei dem kontinuierlichen Ansteigen der bewirtschafteten Fläche in einem Zeitraum von 4 Jahren besteht daher der begründete Verdacht, dass es der Bf. im Tatzeitraum 2000 ernstlich für möglich gehalten hat, dass durch Nichteinreichung einer Einkommensteuererklärung eine Abgabenverkürzung bewirkt wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Oktober 2005