



Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Dr. Herbert Emberger, Wirtschaftstreuhänder, 6330 Kufstein, Untere Feldgasse 1, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 5. Oktober 2004 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 7. September 2004, X,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben, der bekämpfte Einleitungsbescheid hinsichtlich des Zeitraumes 2001 aufgehoben und der strafbestimmende Wertbetrag für den Zeitraum 2002 auf € 1.153,32 herabgesetzt.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30. Juni 2004 hat das Finanzamt Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Wirkungsbereich des Finanzamtes Kufstein Schwaz vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht hinsichtlich der Jahre 1998-1999 eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer in einer Gesamthöhe von € 6.342,88 und hinsichtlich des Jahres 1999 eine Abgabenverkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 10.755,57 bewirkt und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Zur Begründung der objektiven Tatseite wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, der Tatverdacht ergebe sich aus Kontrollmitteilungen der Betriebsprüfung, wonach in den Jahren 1998 und 1999 Provisionseinnahmen von der Fa. A und der Fa. B erzielt und der Besteuerung nicht zugeführt worden seien. Dieser Bescheid ist unbekämpft in Rechtskraft erwachsen.

Mit Bescheid vom 7. September 2004, X, hat das Finanzamt Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz das am 30. Juni 2004 gegen den Beschwerdeführer eingeleitete Finanzstrafverfahren ausgedehnt, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Kufstein Schwaz vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht hinsichtlich der Jahre 2001 und 2002 eine Abgabenverkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in einer Gesamthöhe von € 6.903,32 bewirkt und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Gegen diesen zuletzt angeführten Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 5. Oktober 2004, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Dem Finanzamt Kufstein seien Kontrollmitteilungen betreffend den Beschwerdeführer vorgelegen, aus denen ersichtlich gewesen sei, dass er in den Jahren 1998 und 1999 Provisionserlöse vereinnahmt, diese aber nicht in seinen Steuererklärungen angegeben habe. Die nicht deklarierten Provisionserlöse würden von der Fa. A und der Fa. B stammen. Das Finanzamt habe daraufhin dem Beschwerdeführer einen Vorhalt betreffend diese beiden Jahre zugestellt, in dem unter anderem die Frage zu beantworten gewesen sei, ob in den Folgejahren ebenfalls Provisionserlöse vereinnahmt worden seien. Der Beschwerdeführer habe damals die Frage verneint. Mit 30. Juni 2004 sei ein Finanzstrafverfahren betreffend diese beiden Jahre eingeleitet worden. Der Beschwerdeführer habe in der Folge am 20. Juli 2004 eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG eingereicht. Gegenstand dieser Selbstanzeige seien in seiner persönlichen Steuererklärung nicht erfasste Einnahmen der Jahre 2001 und 2002 gewesen, die er von der Firma C erhalten habe. Die Finanzstrafbehörde I. Instanz habe nunmehr die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige für 2001 und 2002 nicht anerkannt, weil "jedoch bereits für die Vorjahre Kontrollmitteilungen vorlagen und im Vorhalt vom 9. März 2004 um Nachreichung richtiger Steuererklärungen für 1998 sowie um Bekanntgabe, ob in den Folgejahren ebenfalls Provisionserlöse vereinnahmt wurden, ersucht wurde" und es daher nach Ansicht der Strafbehörde I. Instanz an der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige mangle. Zu § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG wurde in der Beschwerdeschrift unter Hinweis auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Obersten Gerichtshofes sowie auf entsprechende Literatur ausgeführt, dass für das Finanzamt kein konkreter Verdacht einer nicht erklärten Einnahme für das Jahr 2001 und 2002 vorgelegen sei. Dem Vorhalt vom 9. März 2004 sei insbesondere auch nicht zu entnehmen, welche Tat für welchen Zeitraum dem Beschwerdeführer zur Last gelegt werden solle. Dem Finanzamt habe im Zeitpunkt des Vorhaltes jeglicher

Verdachtsmoment einer weiteren Nichtangabe von Einnahmen gefehlt. Vielmehr habe es sich Informationen und Erkundigungen über spätere (also nach 1999 liegende) Zeiträume verschaffen wollen. Ein allgemein gehaltener Bedenkenvorhalt – wie er im gegenständlichen Fall vorliege – könne nie eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 29 FinStrG darstellen; für die betreffenden Jahre seien der Behörde keine Kontrollmitteilungen vorgelegen, der Vorhalt habe sich daher logischerweise auch auf keine Kontrollmitteilungen stützen können, die unter Umständen eine andere rechtliche Beurteilung zur Folge gehabt hätten. Der Vorhalt vom 9. März 2004 stelle keine Verfolgungshandlung dar, die der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige vom 20. Juli 2004 hinderlich sein könnte. Zu § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG wurde in der Beschwerdeschrift ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall weder dem Finanzamt noch der Strafbehörde im Zeitpunkt der Selbstanzeige die Nichterfassung der Provisionserlöse der Jahre 2001 und 2002 weder bekannt gewesen sei noch es nicht einmal irgendwelche konkretisierten Verdachtsmomente (keine Kontrollmitteilungen für 2001 und 2002) gegeben habe, sondern diese vielmehr erst durch die Selbstanzeige des Beschwerdeführers Kenntnis erlangt hätten. Auch hier gehe das Argument der verspäteten Selbstanzeige ins Leere. § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG scheide als mögliche Begründung der Versagung der strafbefreienden Wirkung aus, weil keiner der dort genannten Sachverhalte vorliege.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. Instanz die ihr zukommenden Mitteilungen und Verständigungen daraufhin zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie z.B. aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren einzuleiten. Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen und der Verdächtige von der Einleitung unter Bekanntgabe der ihm zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung zu verständigen (§ 83 Abs. 2 FinStrG).

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind vielmehr dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Hinsichtlich des Begriffes Verdacht hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Verdacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht be-

stehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.1992, 92/15/0061).

Der Beschwerdeführer war bzw. ist Geschäftsführer der D und Gesellschafter bei der E sowie bei der F. Seit 2003 ist er Angestellter bei der Firma C. Seit 2001 ist der Beschwerdeführer auch als Unternehmensberater tätig. Er war für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften verantwortlich.

Aufgrund von Kontrollmitteilungen wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1998 und 1999 Provisionseinkünfte von der Fa. A und der Fa. B erzielt hat, die er nicht der Besteuerung unterworfen hat. Die daraus resultierenden Nachforderungen an Umsatzsteuer für 1998 und 1999 sowie an Einkommensteuer für 1999 von insgesamt € 17.098,45 wurden dem Beschwerdeführer vorgeschrieben und in der Folge das gegenständliche Finanzstrafverfahren hinsichtlich der Zeiträume 1998 und 1999 eingeleitet. Der diesbezügliche Einleitungsbescheid vom 30. Juni 2004, X, ist unbekämpft in Rechtskraft erwachsen

Auch für die hier verfahrensgegenständlichen Jahre 2001 und 2002 hat der Beschwerdeführer in den Einkommensteuererklärungen vom 13. September 2002 (für 2001) und vom 28. August 2003 (für 2002) die Honorare aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater nicht bekannt gegeben. Umsatzsteuererklärungen für diese Zeiträume hat er vorerst nicht eingereicht. Die Einkommensteuerbescheide vom 17. September 2002 für 2001 und vom 16. September 2003 für 2002 ergingen erklärungsgemäß. Mit dem als "Selbstanzeige" bezeichneten Schreiben vom 29. Juli 2004 hat der Beschwerdeführer unter Anschluss von Umsatzsteuererklärungen sowie "berichtigter" Einkommensteuererklärungen für 2001 und 2002 diese Beratungshonorare bekannt gegeben. Daraus resultierten Nachforderungen an Umsatzsteuer für 2001 von € 828,47 und für 2002 von € 1.656,94 sowie an Einkommensteuer für 2002 von € 4.417,91, die dem Beschwerdeführer mit Bescheiden vom 23. Juli 2004 vorgeschrieben wurden. Diese Abgabenbescheide sind unbekämpft in Rechtskraft erwachsen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Es besteht aufgrund obiger Feststellungen auch nach Ansicht der Beschwerdebehörde der Verdacht, dass der Beschwerdeführer dadurch, dass er für 2001 und 2002 keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben und in den Einkommensteuererklärungen für diese Zeiträume die aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater erzielten Einkünfte nicht erklärt hat, die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert vorsätzliches Handeln, wobei bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, 2. Halbsatz FinStrG genügt. 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.

Es ist in Unternehmerkreisen allgemein bekannt, dass Umsätze und Einkünfte rechtzeitig und richtig zu erklären sind. Hierbei handelt es sich hier um Bestimmungen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen. Auch dem Beschwerdeführer, der bereits seit 1995 unternehmerisch tätig ist, war dies schon aufgrund seiner einschlägigen Erfahrungen zweifelsfrei bekannt, zumal er unter anderem als Unternehmensberater tätig war. Für den Vorsatzverdacht spricht auch, dass er seine Einkünfte aus der Beratertätigkeit über einen mehrjährigen Zeitraum (die hier gegenständlichen Zeiträume 2001 und 2002, aber auch bereits 1998 und 1999) nicht erklärt hat. Somit bestehen auch hinreichende Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer – zumindest bedingt – vorsätzlich gehandelt hat.

Zum Beschwerdevorbringen hinsichtlich der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) ist Folgendes festzuhalten:

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG 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. War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG 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. Gemäß § 29 Abs. 3 FinStrG tritt Straffreiheit tritt nicht ein, a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG) 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.

Aus dem Strafact und dem Veranlagungsakt des Beschwerdeführers ist dazu folgender Geschehensablauf ersichtlich:

Aufgrund von Kontrollmitteilungen wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1998 und 1999 Provisionseinkünfte von der Fa. A und der Fa. B erzielte, die er nicht der Besteuerung unterwarf. Das Finanzamt Kufstein Schwaz hat mit Schreiben vom 9. März 2004 an den Beschwerdeführer folgendes "Ersuchen um Ergänzung" gerichtet: "Aufgrund einer Kontrollmitteilung wurde festgestellt, dass Sie im Jahr 1998 Provisionserlöse erhielten. Um Nachreichung entsprechender berichtigter Steuererklärungen für 1998 und um Bekanntgabe, ob in den Folgejahren ebenfalls Provisionserlöse vereinnahmt wurden, wird ersucht." Am 20. Juli 2004 hat der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer für 2001 und 2002 die gegenständliche Selbstanzeige erstattet.

Strittig ist nunmehr, ob die Selbstanzeige des Beschwerdeführers vom 20. Juli 2004 rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 3 FinStrG erfolgt ist.

§ 29 Abs. 3 lit. a FinStrG verweist zum Begriff der Verfolgungshandlung auf § 14 Abs. 3 FinStrG. Demnach ist eine Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 FinStrG 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 hat oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Somit sind Verfolgungshandlungen nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichtes oder 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. Dem behördlichen Akt muss insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird. Die Verfolgungshandlung muss sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen (OGH 9.11.2000, 15 Os 121/00, mit Hinweis auf VwGH 17.2.1983, 81/16/0187).

Aus dem Umstand allein, dass der Beschwerdeführer für die Zeiträume ab 1999 (zunächst) keine Einkünfte bzw. Umsätze aus einer Beratertätigkeit erklärt hat, kann die Verwirklichung eines Finanzvergehens noch nicht erschlossen werden. Das Schreiben des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 9. März 2004 stellt demnach keine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG dar. Mit diesem Schreiben hat das Finanzamt Kufstein Schwaz den Beschwerdeführer lediglich um Bekanntgabe ersucht, ob "in den Folgejahren" (gemeint sind damit die Jahre nach 1998) "ebenfalls Provisionserlöse vereinnahmt" worden sind". Daraus ergibt sich

keine Absicht der Finanzstrafbehörde, eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat zu verfolgen. Da dem Finanzamt Kufstein Schwaz zum Zeitpunkt des Ersuchschreibens noch nicht bekannt war, ob in diesen – nicht näher umschriebenen – Zeiträumen überhaupt Provisionszahlungen erfolgt sind, lag auch eine nur teilweise Tatentdeckung nicht vor. Das tatsächlich wahrgenommene Geschehen nötigt noch nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertypstes Vergehen.

Die Selbstanzeige ist damit als rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG anzusehen. Wie bereits ausgeführt, war die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige noch nicht (auch nicht teilweise) entdeckt, sodass auch § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige nicht entgegensteht. Da beim Beschwerdeführer keine finanzbehördliche Nachschau bzw. Prüfung stattfand, kommt hier auch die Bestimmung des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG nicht zum Tragen.

Insgesamt ergibt sich damit, dass die Selbstanzeige vom 20. Juli 2004 rechtzeitig (§ 29 Abs. 3 FinStrG) erstattet wurde. Die Selbstanzeige entspricht auch hinsichtlich der Voraussetzungen betreffend die Darlegung der Tat und die Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände den Voraussetzungen des § 29 FinStrG.

Was das Kriterium der rechtzeitigen Entrichtung der geschuldeten Beträge betrifft, so ist dazu festzuhalten, dass die Umsatz- und Einkommensteuer für 2001 und 2002 auf Grundlage der Selbstanzeige mit Bescheiden des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 23. Juli 2004 festgesetzt wurde. Am 28. Juli 2004 – sohin innerhalb der Nachfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO – stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Ratenbewilligung, welchem das Finanzamt Kufstein Schwaz teilweise stattgegeben hat. In der Folge hat der Beschwerdeführer zunächst alle vorgeschriebenen Zahlungen geleistet und die sich aus der Selbstanzeige ergebenden Beträge mit Ausnahme der letzten Rate rechtzeitig und vollständig entrichtet. In dem Umfang, in dem die geschuldeten Beträge im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet wurden, kommt der Selbstanzeige vom 20. Juli 2004 daher strafbefreiende Wirkung zu.

Die letzte Ratenzahlung in Höhe von € 2.149,27 war am 23. Mai 2005 fällig. Zu diesem Zeitpunkt haftete auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers, StNr. Y, ein Rückstand von € 1.278,81 aus, wovon € 1.153,32 auf die Einkommensteuer für 2002 entfielen. In diesem Ausmaß wurde daher die Einkommensteuer für 2002 nicht den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet, weshalb die Selbstanzeige hinsichtlich der Einkommensteuer für 2002 im Ausmaß von € 1.153,32 keine strafbefreiende Wirkung zu entfalten vermag. In diesem Umfang war die Beschwerde daher abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Abschließend wird festgehalten, dass im Rahmen dieser Rechtsmittelentscheidung nur zu untersuchen war, ob hinreichende Verdachtsmomente für die Einleitung des Strafverfahrens gegeben waren. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Juni 2005