



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Finanzstrafsenat Graz 1

GZ. FSRV/0021-G/09

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Wirtschaftstreuhänder Hubner & Allitsch Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Leonhardstraße 104, 8010 Graz, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 23. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. Mai 2009, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (= Bf.) bezog in den Jahren 2003 bis 2006 Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit, aus Vermietung und Verpachtung sowie Pensionseinkünfte von zwei pensionsauszahlenden Stellen.

In der vom Bf. persönlich unterfertigten Einkommensteuererklärung für 2003 ist im Feld „Bezugs-, pensionsauszahlende Stellen“ unter Anzahl „1“ eingetragen.

In den elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärungen für 2004, 2005 und 2006 ist unter „Bezugsauszahlende Stellen“ ebenfalls die Zahl „1“ angeführt.

Im Zuge einer vom Finanzamt beim Bf. über diese Jahre durchgeföhrten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Bezug einer Pension von der K nicht in den Einkommensteuererklärungen deklariert worden sei. Eine Zuordnung der an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel sei erst nach Richtigstellung und Ergänzung im Bereich der Sozialversicherungsnummern möglich gewesen (Bericht vom 26. Februar 2009, ABNr. 123010/09, Tz. 1).

Mit dem Bescheid vom 26. Mai 2009 leitete das Finanzamt Oststeiermark als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 1 FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO wegen Nichterklären von Einkünften in den Jahren 2003 bis 2006 eine Verkürzung an Einkommensteuer in der Höhe von 25.075,28 € bewirkt.

Begründend wird auf die Feststellung im Bp-Bericht vom 26. Februar 2009 verwiesen, wonach der Bezug der Pension von der K in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2003 bis 2006 nicht deklariert worden sei. Es müsse angenommen werden, dass der Bf. bedingt vorsätzlich eine Verkürzung der Abgaben bewirkt habe.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. in der Eingabe vom 23. Juni 2009 das Rechtsmittel der Beschwerde ein, beantragte, den Bescheid aufzuheben und führte dazu aus:

Der Bf. habe erst durch die Mitteilung des Betriebsprüfers erfahren, dass die Steuererklärungen der Jahre 2003 bis 2006 unrichtig waren. Bis zu diesem Zeitpunkt sei er von einer korrekten Erstellung sämtlicher Steuererklärungen und der richtigen Abgabenfestsetzung überzeugt gewesen.

Zur Erstellung seiner Steuererklärungen habe der Bf. seit mehr als 30 Jahren einen steuerlichen Vertreter beauftragt und diesem alle ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen zur Bearbeitung übergeben.

Der Sachbearbeiterin des steuerlichen Vertreters sei bekannt gewesen, dass der Bf. in Pension gegangen sei. Die Abfrage in FinanzOnline habe einen Lohnzettel für eine Pension ergeben, weshalb in der Steuererklärung *eine* pensionsauszahlende Stelle angegeben worden sei. Für die Pension sei auch ein Lohnzettel vorhanden gewesen, weshalb die Richtigkeit der FinanzOnline-Abfrage nicht in Zweifel gezogen worden sei. Auch die in der Kanzlei übliche Qualitätssicherung im Vier-Augen-Prinzip habe den Fehler nicht bemerkt, weil die Eintragung

in der Steuererklärung, verglichen mit der FinanzOnline-Abfrage, korrekt gewesen sei. Eine Rückfrage beim Bf. sei unterblieben, weil auf Grund des vorhandenen Lohnzettels für die Pension kein Zweifel an der Richtigkeit bestanden habe. Auch der Bf. sei auf Grund der elektronischen Übermittlung der Lohnzettel davon ausgegangen, dass er zur korrekten Erfassung der Pensionseinkünfte keine weiteren Unterlagen bereit stellen müsse.

Die Sozialversicherungsnummer des Bf. sei dem Finanzamt bekannt und in allen Einkommensteuererklärungen korrekt erfasst gewesen.

Bei der Unterfertigung der Steuererklärungen durch den Bf. sei der Fehler unentdeckt geblieben. Gleiches gelte für die Bescheide, die dem steuerlichen Vertreter zur Prüfung übergeben und auf Grund der Übereinstimmung mit den Steuererklärungen ebenfalls als korrekt angesehen worden seien.

Auch bei der Höhe der Einkommensteuer sei ein Fehler für den Bf. nicht augenscheinlich gewesen, weil sich auf Grund stark schwankender Einkünfte in der Vergangenheit und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch noch ab dem Zeitpunkt der Pension sehr unterschiedliche Steuerleistungen ergeben hätten.

Die Unrichtigkeit sei eine Verkettung unglücklicher Umstände gewesen. Kausal sei vor allem die offensichtlich mangelhafte Übermittlung des (Anm.: zweiten) Lohnzettels durch die pensionsauszahlende Stelle (Anm.: K) gewesen, weiters, dass bei der Erstellung der Steuererklärung auf Grund des Vorhandenseins eines Lohnzettels nicht das Bestehen eines zweiten Lohnzettels erkundet und auf Basis der Abfrage die Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen mit „1“ angegeben wurde. Auf Grund der ausschließlich elektronischen Übermittlung der Lohnzettel würden diese nicht mehr in Papierform an den Pensionsempfänger gesendet, weshalb sich in den Unterlagen des Bf. kein Hinweis auf eine zweite Pension befunden habe. Hinweise auf vorsätzliches Handeln bzw. bewusste Fahrlässigkeit des Bf. lägen nicht vor; der Fehler sei als entschuldbarer Irrtum zu qualifizieren. Der Bf. sei über Jahrzehnte bemüht gewesen, seinen steuerlichen Verpflichtungen korrekt nachzukommen; auch für die Jahre 2003 bis 2006 seien durch die Betriebsprüfung keinerlei Unrichtigkeiten festgestellt worden. Es werde daher die Aufhebung des Bescheides beantragt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende 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. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.

Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten (§ 82 Abs. 3 FinStrG).

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen einen Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage 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 (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595). Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Anlässlich der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens sind daher keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen. 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)

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

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass in den an den Bf. ergangenen Einkommensteuerbescheiden für 2003 bis 2006 die von der K ausbezahlte Pension nicht berücksichtigt wurde. In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2003 bis 2006 wurde eine statt zwei pensionsauszahlende Stellen angeführt.

Im Bericht vom 26. Februar 2009 wird festgestellt, dass die Zuordnung der (von der K) an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel erst nach deren Richtigstellung und Ergänzung im Bereich der SV-Nummer möglich war.

Die Sozialversicherungsnummer ist das zentrale Identifizierungsmerkmal in der EDV-Anlage der Finanzverwaltung. Sie dient dem Aufsuchen eines Steuerpflichtigen ebenso wie dem Vermeiden unzulässiger paralleler Verfahren (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, 1367). Gemäß § 44 Abs. 7 EStG 1988 ist die Sozialversicherungsnummer in der Einkommensteuererklärung anzuführen.

Die in dem von der K übermittelten Lohnzettel fehlerhaft angeführte Sozialversicherungsnummer verhinderte nicht nur die automatische Zuordnung des Lohnzettels zur jeweiligen Einkommensteuererklärung des Bf., weshalb eine Versteuerung dieser Pensionszahlungen im Rahmen der jeweiligen Einkommensteuererklärungen des Bf. unterblieben ist, sondern führte auch dazu, dass der Sachbearbeiterin des steuerlichen Vertreters des Bf. bei einer Abfrage in FinanzOnline nur ein Lohnzettel für eine Pension angezeigt wurde, sodass von ihr das Feld „Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen“ fälschlich mit „1“ ausgefüllt wurde.

Anhaltspunkte dafür, dass dem Bf. oder seinem steuerlichen Vertreter die fehlerhafte Übermittlung des Lohnzettels durch die K angelastet werden kann, liegen nach der Aktenlage nicht vor. Die Sozialversicherungsnummer des Bf. wurde in den Einkommensteuererklärungen 2003 bis 2006 unbestritten (richtig) angeführt.

Der Bf. hat nach den Ausführungen in der Beschwerde die Steuererklärungen jedoch persönlich unterfertigt und in diesem Zusammenhang eine Richtigstellung der falsch eingetragenen Anzahl pensionsauszahlender Stellen nicht veranlasst. Die Finanzstrafbehörde vermeint, aus diesem Verhalten des Bf. bedingt vorsätzliches Handeln ableiten zu können.

§ 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.

Bedingter Vorsatz (dolus eventualis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, liegt dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, er nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verlönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (vgl. VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260).

Ob Handlungen oder Unterlassungen mit dem Ziel erfolgen, Abgaben zu verkürzen, beruht auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang. Auf ihn kann nur aus dem Verhalten des Täters, soweit es nach außen in Erscheinung tritt, geschlossen werden (VwGH 29.6.2005, 2000/14/0135).

Die Feststellung der subjektiven Tatseite beruht selten auf sinnlich wahrnehmbaren Vorgängen, sondern vielmehr meist auf Schlussfolgerungen (OGH 10.3.1992, 14 Os 15/92).

Es ist nicht davon auszugehen, dass der Bf. im Zuge der Unterrichtung der Erklärungen den Fehler zwar bemerkt, eine Richtigstellung aber (bedingt) vorsätzlich unterlassen hat. Den Abgabepflichtigen ist die automatische Übernahme der Daten aus den dem Finanzamt übermittelten Lohnzetteln in ihre Abgabenerklärungen seit Jahren bekannt, weshalb eine irreführende Angabe im Feld „Bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen die (Mit-) Versteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ohnehin nicht verhindern hätte können, sondern möglicherweise nur zu Rückfragen des Finanzamtes vor Bescheiderlassung geführt hätte. Anhaltspunkte dafür, dass dem Bf. die Verwendung einer falschen Sozialversicherungsnummer durch die K bekannt war und er auf Grund dieses Wissens eine Richtigstellung der Anzahl der lohnauszahlenden Stellen nicht veranlasste, liegen nach der Aktenlage nicht vor und wurden auch im angefochtenen Bescheid nicht vorgebracht.

Im vorliegenden Fall wurde weder die Anführung der Sozialversicherungsnummer in den Einkommensteuererklärungen unterlassen, noch wurde seitens des Bf. eine falsche Sozialversicherungsnummer (zwecks Irreführung der Behörde) verwendet.

Für den Bf. spricht weiters, dass er seit Jahren seinen steuerlichen Vertreter mit der Erstellung der Abgabenerklärungen beauftragt hat, weshalb eine genaue Überprüfung der allgemeinen Angaben auf der ersten Seite der Erklärung (in der auch die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen einzutragen ist) wohl unterblieben ist.

Auf Grund der Verpflichtung zur Übermittlung der Lohnzettel an das Finanzamt und den diesem zur Verfügung stehenden Daten war die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in den Einkommensteuererklärungen nicht einzutragen (siehe Punkt 4 der Einkommensteuererklärung 2003), sodass ein Hinweis auf die fehlende Angabe einer der beiden Pensionszahlungen aus der Höhe der gesamten nicht selbständigen Einkünfte ebenfalls nicht zu erkennen war.

Die Einkommensteuerbescheide wurden dem steuerlichen Vertreter zur Überprüfung übermittelt; auch dies kein Hinweis darauf, dass der Bf. den Bezug der (zweiten) Pensionszahlung verheimlichen wollte.

Zusammenfassend liegen bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände keine hinreichenden Verdachtsmomente vor, dass der Bf. eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 (bedingt) vorsätzlich bewirkt hat. Diesbezügliche Anhaltspunkte führt die Finanzstrafbehörde im angefochtenen Bescheid nicht an; den Vorsatz nur aus dem Geschehensablauf abzuleiten, kann, wie bereits ausgeführt, angesichts der Kenntnis der Abgabepflichtigen hinsichtlich der Übermittlung sämtlicher Lohnzettel an das Finanzamt ohne weitere Hinweise den Verdacht vorsätzlicher Handlungsweise nicht ausreichend begründen.

Das Vorliegen fahrlässiger Handlungsweise ist nicht in diesem Verfahren, sondern von der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu beurteilen; eine diesbezügliche Verfahrenseinleitung hätte nicht mit (rechtsmittelbarem) Bescheid, sondern mit Verfügung zu ergehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 22. Oktober 2009