



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 4

GZ. FSRV/0050-L/09

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 4, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen FV, Pensionist, geb. 19XX, whft. in S, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 28. Dezember 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch Hofrat Dr. Johannes Stäudelmayr, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. November 2008, StrNr. 041-2008/00000-001,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 26. November 2008 hat das Finanzamt Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur StrNr. 041-2008/00000-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, betreffend die Veranlagungsjahre 2001 bis 2007 eine Verkürzung an Einkommensteuer iHv. insgesamt 3.198,39 € dadurch bewirkt zu haben, dass er eine deutsche Pension (Rente) in der Höhe von 2.661,40 € (2001); 6.465,24 € (2002); 6.754,04 € (2003)

und jeweils 6.928,44 € (2004 – 2007), die zur Progression heranzuziehen und in die Steuererklärungen aufzunehmen gewesen wäre, der Abgabenbehörde nicht mitgeteilt habe, und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Begründend verwies die genannte Erstbehörde im Wesentlichen darauf, dass der Beschuldigte anlässlich eines, am 22. Jänner 2003 im Hinblick auf einen vorhandenen Abgabenzustand durchgeführten Gesprächs (Ratenvereinbarung betreffend St.Nr. 12) die Abgabenbehörde nicht (auch) auf den Bezug einer ausländischen Pension hingewiesen habe und begründe dieses Verhalten den Verdacht einer Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 28. Dezember 2008, ergänzt durch einen Schriftsatz vom 22. Juni 2009, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der erhobene Tatvorwurf sei unzutreffend, weil durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt die geforderten Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt wären.

Bei der erwähnten Besprechung im Jänner 2003 sei ihm eine Tatbildverwirklichung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG nicht bewusst gewesen bzw. habe er eine solche auch nicht im Entferntesten für möglich gehalten. Es sei nämlich damals die Abgabe von Steuererklärungen überhaupt nicht im Raum gestanden, sondern sei es einzig und allein um die "Klärung des Abgabenzustandes – Ratenvereinbarung" gegangen. Eine entsprechende (frühere) Vereinbarung mit dem Finanzamt habe es bereits am 28. August 2001 gegeben und sei zu diesem Zeitpunkt die deutsche Rente zwar beantragt, aber noch nicht bewilligt gewesen.

Gleiches gelte auch für die dem Finanzamt wohl bekannte österreichische Pension.

Gegenstand der angeführten Besprechung seien daher nur die damaligen wirtschaftlichen Gesamtverhältnisse des Bf. gewesen bzw. ob sich diese (gegenüber 2001) allenfalls geändert hätten. Letzteres sei aber nicht der Fall gewesen, wodurch es letztlich zu einer (neuerlichen) Ratenvereinbarung im Hinblick auf den Abgabenzustand gekommen sei. Insbesondere seien im Zuge der Besprechung auch die laufenden Bezüge aus einem bis zum 31. März 2003 dauernden Dienstverhältnis des Bf. (inklusive Sachbezug) erörtert worden.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass die österreichischen, dem Finanzamt bekannten Pensionsbezüge nicht erörtert worden seien und die Behörde aus dem Umstand, dass es sich bei der inländischen Pension um eine Teil-(Alters-) Pension handelte, wohl auch Kenntnis von der deutschen Altersrente gehabt habe.

Ihm – so der Bf. – sei die fachliche Auskunft erteilt worden, dass die Rente möglicherweise in Deutschland zu versteuern sein werde und sei für ihn noch nicht definitiv ersichtlich gewesen, in welchem Staat die deutsche Rente einer Steuerpflicht unterliege. Auch sei im Jänner 2003

die Höhe der Rentenbezüge noch nicht ersichtlich gewesen, da seine Ansprüche noch mit entsprechenden Verbindlichkeiten seinerseits verrechnet werden würden bzw. müssten.

Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Einstellung des Finanzstrafverfahrens beantragt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist lediglich in den lit. a bis e angeführten Fällen von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen, wobei nach der derzeit geltenden Rechtslage bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, diese Verständigung in Form eines Bescheides zu ergehen hat.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist dabei aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungen ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht sicher ist, dass einer der im Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

Verdacht ist dabei die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Generell ist es jedoch in diesem Verfahrensstadium nicht schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, dh. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Straf- bzw. Untersuchungsverfahrens oder die im Zuge dessen vorzunehmende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, ua. vom allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden.

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht die Tat selbst, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte durch Handlungen oder Unterlassungen (§ 1 Abs. 1 FinStrG) ein derartiges Finanzvergehen begangen haben. Der Bescheid hat daher das dem Beschuldigten zur Last gelegte, als Ausführungshandlung bzw. ausführungsnahe Handlung (vgl. § 13 FinStrG) zu einem Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten nur in seinen groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", dh. schon in allen für eine (spätere) Subsumtion relevanten Einzelheiten beschrieben werden. Dennoch ist, zumindest in der Begründung des Einleitungsbescheides, das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten soweit zu beschreiben, dass dem Bescheidadressaten dadurch die Möglichkeit geboten wird, Einwände gegen die konkreten Vorwürfe zu erheben.

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

Die den Abgabepflichtigen [vgl. § 77 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) hier iVm. § 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988)] grundsätzlich treffenden Pflichten ergeben sich dabei aus den Bestimmungen der §§ 119 ff BAO, wonach einerseits die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen sind (Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bzw. dem zuständigen Finanzamt binnen einem Monat ab dem Ereignisbeginn alle Umstände, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen die persönliche Abgabepflicht begründen oder ändern, anzuzeigen (Anzeigepflicht) sind. Der Offenlegung dienen insbesondere ua. die nach den einzelnen Abgabenvorschriften einzureichenden Abgabenerklärungen.

Gemäß Abs. 3 lit. a leg.cit. ist eine Abgabenverkürzung dann bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (vgl. dazu § 134 BAO) nicht festgesetzt werden konnten. Letzteres wird beispielsweise auch dann der Fall sein, wenn die Abgabenbehörde – in Unkenntnis der zu veranlagenden Einkommensteuer (vgl. § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) – diese Abgabe überhaupt nicht festsetzen kann.

Darüber hinaus macht sich gemäß § 50 Abs. 1 FinStrG einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht für die Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten ungerechtfertigt Zahlungserleichterungen erwirkt.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbildes zumindest ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, sodass derjenige, der tatbildmäßig iSd § 33 Abs. 1 FinStrG handelt und (dabei) sowohl die reale Möglichkeit einer abgabenrechtlichen Pflichtverletzung als auch die einer Abgabenverkürzung erkennt, dies aber letztlich in Kauf nimmt, tatbestandsmäßig nach der genannten Gesetzesstelle handelt. Im Fall des § 50 Abs. 1 FinStrG wiederum bezieht sich der geforderte Tatvorsatz sowohl auf die abgabenrechtliche Pflichtverletzung als auch auf die ungerechtfertigte Erlangung einer Zahlungserleichterung.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ua. über (nicht von vornherein zurückzuweisende) Beschwerden iSd §§ 150, 152 grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Dabei bildet Sache regelmäßig die dem Beschuldigten bisher zur Last gelegte Tat mit ihren wesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. zB Fellner, FinStrG, §§ 161 – 164 Rz 4 ff). Machte die Rechtsmittelbehörde eine andere Angelegenheit zum Gegenstand ihrer Rechtsmittelentscheidung, so verletzte sie das verfassungsgesetzlich gewährte Recht auf den gesetzlichen Richter (vgl. zB VwGH vom 27. November 1980, 2565/79).

Anhand der Aktenlage zu den St.Nrn. 115/0000 und 130/0000 bzw. zur verfahrensgegenständlichen StrNr. sowie der ansonsten die Person bzw. dessen im Zusammenhang mit den erhobenen Anschuldigungen relevantes Verhalten betreffenden Erhebungssituation ist für die zu treffende Beschwerdeentscheidung von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der über eine entsprechende rechtswissenschaftliche Ausbildung verfügende und somit rechtskundige, in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Bf. (Berufsbezeichnung: Jurist) war zuletzt, nach eigener unternehmerischer Tätigkeit in den Jahren vor 1985 bzw. einer langjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer einer GesmbH (1994 bis Anfang 2002), Angestellter einer amtsbekannten, im Zuständigkeitsbereich des genannten Finanzamtes gelegenen GesmbH und erzielte aus dieser nicht selbständigen Tätigkeit Einkünfte iSd § 25 EStG 1988. Daneben bezog der Bf. ab 1. August 2001 inländische, dem Finanzamt bekannte Pensionseinkünfte. In seiner Angestelltentfunktion (bis 31. März 2003) bei der GesmbH war er (als Berater) ua. auch für die steuerlichen bzw. abgabenrechtlichen Belange seines Arbeitgebers (ua. Abfassung von zahlreichen Schriftsätze im Abgabenverfahren der GesmbH) zuständig.

Auf Grundlage dieser dem Finanzamt hinlänglich bekannten Einkommenssituation erfolgte unter St.Nr. 34 die einkommensteuerrechtliche Erfassung bzw. Behandlung des Bf., wobei für die Jahre 2001 und 2003 bis 2007 keine Veranlagungen zur Einkommensteuer durchgeführt wurden. Einzig für das Jahr 2002 erging aufgrund eines vom Bf. gemäß § 41 Abs. 2 EStG

1988 gestellten Antrages der Veranlagungsbescheid vom 7. November 2003 ("Arbeitnehmerveranlagung").

Ab dem 1. Juli 2001 bezog der Bf. zusätzlich zu den dem Finanzamt bekannten, lohnsteuerpflichtigen Einkünften iSd § 25 EStG 1988 eine, nach den Bestimmungen des EStG 1988 (§§ 1, 2 und 33) bzw. den im Anlassfall anzuwendenden Doppelbesteuerungsvorschriften des geltenden DBA Österreich-Deutschland im Rahmen des Progressionsvorbehaltes für die Ermittlung des Gesamteinkommens bzw. des anzuwendenden Steuersatzes heranzuziehende, deutsche Regelalters-Rente (vgl. Rentenbescheid der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte, D-10704 Berlin, vom 2. Mai 2002; Bl. 9 des Strafaktes) iHv. monatlich 532,28 € (1. Juli 2001 bis 30. Juni 2002) bzw. von 543,76 €. Insgesamt überstieg das vom Bf. in den Jahren 2001 bis 2007 bezogene, im Grunde des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu veranlagende Einkommen jeweils die in § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Steuererklärungspflicht bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften und anderen Einkünften iSd § 41 Abs. 1 Z 1, 2, 5, 6 oder 7) genannten Beträge. Dem Finanzamt wurde dieser deutsche Rentenbezug, insbesondere auch nicht anlässlich einer am 22. Jänner 2003 im Zusammenhang mit Zahlungserleichterungen im Hinblick auf den Abgabenrückstand zur St.Nr. 12 (aus der früheren unternehmerischen Tätigkeit des Bf.) ebendort abgehaltenen Besprechung (vgl. Niederschrift, Bl. 6 des Strafaktes, wonach der Bf. angab, auch weiterhin lediglich ein Angestelltentengehalt von der GesmbH zu beziehen) und als deren Folge dem Bf. dann auch monatliche Ratenzahlungen bewilligt wurden, nicht bzw. erst über entsprechenden (abgabenrechtlichen) Vorhalt vom 23. Jänner 2008 bekanntgegeben. Auf Grundlage der danach, uzw. am 27. Mai 2008 vom Bf. (erstmals) eingereichten Einkommensteuerjahrserklärungen für die Jahre 2001 bis 2007 ergingen die Abgabenbescheide (Einkommensteuerbescheid) vom 10. bzw. 15. Oktober 2008 mit Nachforderungsbeträgen iHv. 431,24 € (2001); 1.044,74 € (2002; Festsetzungsbetrag: 1.535,83 €); 1.035,11 € (2003), 289,52 € (2004); 147,34 € (2005); 158,52 € (2006) und 91,92 € (2007), insgesamt somit 3.198,39 €, wobei dabei die für die Jahre 2002, 2004, 2005, 2006 und 2007 festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen entsprechend berücksichtigt wurden.

Damit ergibt sich aber der Verdacht, dass der Bf., indem er einerseits entgegen der ihn mit Erhalt des Rentenbescheides treffenden Anzeigepflicht des § 120 f BAO die ihm jeweils nach den Erklärungsterminen für 2001 und 2002 zur Kenntnis gebrachte Tatsache des ausländischen Rentenbezuges dem Finanzamt nicht bekannt gegeben bzw. angezeigt hat (vgl. zur Unterlassung der Anzeigepflicht als Ausführungshandlung einer Abgabenhinterziehung Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³, Rz 783 f, da im Anlassfall die Anpassung der seit 1995 mit Null festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen zur St.Nr. 34 unterblieb) und

andererseits, für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2007, entgegen der Bestimmung des § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 innerhalb der Fristen des § 134 Abs. 1 BAO keine Einkommensteuerjahreserklärungen beim Finanzamt eingereicht und damit seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO nicht entsprochen hat, damit aber unter Verletzung der in § 33 Abs. 1 FinStrG genannten abgabenrechtlichen Pflichten Einkommensteuerverkürzungen im Ausmaß von 431,24 € (2001); 1.535,83 € (2002); 1.035,11 € (2003); 289,52 € (2004); 147,34 € (2005); 158,52 € (2006) und 91,92 € (2007), insgesamt somit 3.689,48 €, bewirkt wurden, objektiv tatbildlich iSd § 33 Abs. 1 FinStrG gehandelt hat. Anders als von der Erstbehörde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, bilden jedoch nicht das "Versetzen" des deutschen Rentenbezuges am 22. Jänner 2003, sondern schon die vorherigen (2001, 2001) bzw. die erst nachfolgenden (2003 bis 2007) oa. Unterlassungen, nämlich einerseits der Anzeige gemäß § 120 BAO (2001, 2001) und andererseits der Abgabe der Jahreserklärungen (2003 bis 2007), die jeweiligen Tat- bzw. Ausführungshandlungen iSd § 33 Abs. 1 FinStrG. Das anschließende bzw. vorherige, zweifellos auch eine Verletzung der (abgabenrechtlichen) Offenlegungs- und Wahrheitspflicht darstellende Verhalten des Beschuldigten stellt sich in Wahrheit als eine unter dem Aspekt des § 33 Abs. 1 FinStrG nicht mehr bzw. noch nicht zu bestrafende Nachtat bzw. (straflose) Vorbereitungshandlung dar. Damit liegt aber – schon vom objektiv zu beurteilenden Sachverhalt betreffend den gegen den Bf. gerichteten Verdacht einer Abgabenhinterziehung her – ein anderes, bisher erstinstanzlich noch nicht iSd § 82 f FinStrG beurteiltes Täterverhalten und damit eine nicht von der meritorischen Entscheidungskompetenz gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG umfasste Sache vor.

Obwohl nach den bisherigen Erhebungen, vor allem aufgrund der oa. Feststellungen zu der Person des steuerlich hinreichend versiert erscheinenden Bf., der ja auch selbst angibt, sich auch über die steuerlichen Aspekte der ausländischen Pension "fachlicherseits" erkundigt zu haben und der im Übrigen allein aufgrund eines mangelnden Behördendehandelns (zB Anpassung der Vorauszahlungen; Aufforderung zur Erklärungsabgabe) nach dem deutschen Rentenzuspruch (auch die letzte, hier ohnehin nicht maßgebliche Abrechnung der Rentennachzahlung im Zusammenhang mit den noch anzustellenden Gegenverrechnungen erfolgte am 23. Juni 2003) nicht davon ausgehen konnte, dass die Abgabenbehörde bereits um die in die Ermittlung der Einkommensteurbemessungsgrundlagen miteinzubeziehende Einkunftsquelle wusste, mit der im derzeitigen Verfahrensstadium erforderlichen Wahrscheinlichkeit angenommen werden kann, dass den Bf. auch ein subjektiver Tatverdacht zumindest in der Form des bedingten Vorsatzes trifft, kann letztlich ein entsprechender (geänderter) formeller Verdachtsausspruch im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens nicht getroffen werden.

Was das Verhalten des Bf. am 22. Jänner 2003, nämlich die Nichtangabe einer weiteren Einkunftsquelle im Zusammenhang mit einer angestrebten und letztlich auch erwirkten Teilzahlungsvereinbarung mit dem Finanzamt zur St.Nr. 12 (nunmehr St.Nr. 56) angeht, so begründet, da auch hier ein entsprechender, zumindest bedingter Tatvorsatz angenommen werden kann, die bisherige Ermittlungssituation den Verdacht einer dem Bf. anzulastenden Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 50 Abs. 1 FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. November 2010