



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0026-L/06

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Gerda Pramhas, in der Finanzstrafsache gegen UB, geb. X, Adresse, über die Beschwerde der Beschuldigten, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 14. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, dieses vertreten durch Dr. Georg Sperneder, vom 31. Jänner 2006, SN 046/2005/00000, betreffend Einleitung des Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 31. Jänner 2006 hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (Bf) ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes eingeleitet, sie habe vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtige durch Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für 2003 in Höhe von 35.003,77 € dadurch bewirkt, dass sie einen Spekulationsüberschuss in Höhe von 70.234,11 € im Zusammenhang mit dem Tausch von Aktien der Getränke Beteiligungs-AG nicht erklärt, und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Begründend verwies das Finanzamt darauf, dass der erstatteten Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zukomme, da die Bf mit Schreiben vom 16. November 2005 aufgefordert worden sei, als Verdächtige zu diesem Sachverhalt Stellung zu nehmen. Die Selbstanzeige sei erst am 24. November 2005 – und somit eindeutig nach der gesetzten Verfolgungshandlung – eingereicht worden. Jedermann sei bekannt, dass Gewinne in derartiger Höhe zu erklären seien, sodass das vorsätzliche Handeln schon durch die Tat selbst indiziert sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 14. März 2006, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Wie bereits in der Selbstanzeige vom 24. November 2005 ausgeführt, habe die Bf am 7. April 2003 4.900 Stück Aktien der B AG gegen Aktien der G AG getauscht. In den Jahren 2002 und 2003 hätten im gesamten B-Konzern diverse Umstrukturierungsmaßnahmen stattgefunden, darunter mehrere Umgründungen im Sinne des UmgrStG. Die Bf sei auch bei der betroffenen Umstrukturierungsmaßnahme – Tausch diverser Aktien in Aktien der G AG – von einer solchen Umgründungsmaßnahme ausgegangen und habe den Umtausch der Aktien irrtümlich als bloße steuerneutrale Umwandlung gesehen. Für die Bf sei weder objektiv noch subjektiv erkennbar gewesen, dass mit der bloßen Umwandlung von Aktien ein komplexer Steuertatbestand verwirklicht werden könne. Der Irrtum der Bf sei daher entschuldbar, weshalb ihr die Nichterklärung des mit der Umwandlung der Aktien verbundenen Spekulationsüberschusses in ihrer Einkommensteuererklärung 2003 subjektiv nicht vorgeworfen werden könne. Auf dieses Vorbringen der Bf in der Selbstanzeige sei die Behörde in ihrem Einleitungsbescheid nicht eingegangen. Die Behörde hätte auf Grund dieses entschuldbaren Irrtums von der Einleitung des Strafverfahrens absehen müssen, sodass diese rechtswidrig erfolgt sei. Die Selbstanzeige sei trotz Vorliegens des entschuldbaren Irrtums lediglich aus Vorsichtsgründen erstattet worden.

Zur Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige sei auszuführen, dass der Einleitungsbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet sei, da wegen dem in der Selbstanzeige offen gelegten Sachverhalt keine Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs. 3 FinStrG gesetzt worden und die Selbstanzeige somit rechtzeitig erfolgt sei. In der Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige vom 16. November 2005 sei die Bf auf Erhebungen der Finanzmarktaufsicht und Feststellungen des Landesgerichtes W verwiesen worden, wonach sie im Jahr 2003 einen Spekulationsgewinn aus dem Verkauf von Aktien (B bzw. H, etc.) erzielt und diesen Gewinn nicht erklärt habe. Am 19. Dezember 2005 habe die Bf der Finanzstrafbehörde gegenüber bekannt gegeben, dass sie im Jahr 2003 keinen Verkauf von Wertpapieren des B-Konzerns

durchgeführt habe; weiters sei auf die Selbstanzeige vom 24. November 2005 verwiesen worden. In dieser Selbstanzeige sei bekannt gegeben worden, dass die Bf ihre in den Jahren 2002 und 2003 erworbenen 4.900 Stück Aktien der B AG in die G AG gegen Gewährung von Aktien an dieser Gesellschaft eingebbracht habe. Diese Aktieneinbringungen hätten primär dem Zweck gedient, die bestehende aufwändige Holding-Struktur innerhalb des B Konzerns zu straffen und verschiedene Aktionärsgruppen zusammenzuführen. Im Zuge der Bereinigung der Holding-Struktur seien in den Jahren 2002 und 2003 diverse Umstrukturierungsmaßnahmen durchgeführt worden, worunter sich mehrere Umgründungen iSd UmgrStG befunden hätten. Wie in der Selbstanzeige bereits dargestellt, sei die Bf davon ausgegangen, dass die Einbringung der Aktien ebenfalls eine keine Steuerpflicht auslösende Umgründungsmaßnahme dargestellt habe. Mit der Selbstanzeige sei somit ein anderer Sachverhalt dargelegt worden. Keinesfalls sei die Bf am 16. November 2005 von der Finanzstrafbehörde aufgefordert worden, zu dem in der Selbstanzeige offen gelegten Sachverhalt eine Stellungnahme abzugeben, wie dies in der Begründung des angefochtenen Bescheides behauptet werde. Zum Zeitpunkt der Selbstanzeige habe es der Finanzstrafbehörde an einem entsprechenden Tatverdacht im Hinblick auf die mit dem Aktientausch verbundene Gewinnrealisierung gefehlt. Verfolgungshandlungen iSd § 14 Abs. 3 FinStrG seien 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. Die Tat müsse dabei so konkretisiert sein, dass sie mit keiner anderen Tat verwechselt werden könne. Dem behördlichen Akt müsse insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt werde, und die Verfolgungshandlung müsse sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen. Der Begriff der "Tat" werde in § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG im prozessualen Sinn gebraucht. Die "Tat" sei ein einheitlicher geschichtlicher Lebensvorgang, der alle mit diesem zusammenhängenden und darauf bezüglichen Vorkommnisse und tatsächlichen Umstände umfasse.

Die Finanzstrafbehörde sei in ihrer Aufforderung zur Stellungnahme davon ausgegangen, dass die Bf im Jahr 2003 Aktien (B bzw. H etc.) veräußert und den in diesem Zusammenhang erzielten Spekulationsüberschuss keiner Besteuerung zugeführt habe. Der Verdacht der Finanzstrafbehörde sei somit ausschließlich auf eine entgeltliche Veräußerung von Aktien im Jahr 2003, die darüber hinaus nicht näher spezifiziert worden seien, gerichtet gewesen. Dieser Verdacht der Finanzstrafbehörde werde durch jene Unterlagen untermauert, welche im Rahmen einer Akteneinsicht im Finanzstrafakt enthalten gewesen seien. Darin habe sich der

der Beschwerde beigefügte Auszug aus einem Bericht der Finanzmarktaufsicht befunden, in dem festgehalten sei, dass die Bf am 31. Dezember 2002 sowie am 7. Jänner 2003 insgesamt 4.900 Stück Aktien der B AG zu einem Gesamtkurswert von 280.945,49 € erworben habe. Weiters werde ein Gewinn (Erlös Übernahmeangebot minus Kurswert) von 342.677,51 € angeführt. Der Verdacht der Finanzstrafbehörde in ihrer Aufforderung zur Stellungnahme sei somit darauf gerichtet gewesen, die Bf habe im Jahr 2003 Aktien an der B AG im Zuge des Übernahmeangebotes von H veräußert und dabei einen Spekulationsüberschuss erzielt. Diesen und keinen anderen Sachverhalt habe die Finanzstrafbehörde ihrer Aufforderung zur Stellungnahme explizit zu Grunde gelegt. Die Verfolgungshandlungen hätten sich somit ausschließlich auf einen Verkauf von Aktien im Jahr 2003 im Zusammenhang mit einem Übernahmeangebot gerichtet. Im Jahr 2003 habe die Bf aber keine Aktien veräußert. Zu dem von der Finanzstrafbehörde fälschlicherweise dem Jahr 2003 zugeordneten Verkauf der nunmehr getauschten Aktien an der G AG im Zuge des Übernahmeangebotes sei es erst im Jahr 2004 gekommen.

In der Bescheidbegründung habe die Finanzstrafbehörde darzulegen, welches schuldhafte Verhalten der Bf vorgeworfen werde. Die Ausführung, wonach "jedermann bekannt ist, dass Gewinne in einer derartigen Höhe zu erklären sind und das vorsätzliche Handeln schon durch die Tat selbst indiziert ist" stelle einen Begründungsmangel des Einleitungsbescheides dar. Die Finanzstrafbehörde habe sich mit dem Vorbringen der Bf in der Selbstanzeige, dass sich für sie der Vorgang der Einbringung der Aktien irrtümlicherweise als Einbringung iSd Art III UmgrStG dargestellt habe, in keiner Weise auseinander gesetzt. Wie in der Selbstanzeige vorgebracht und in der Beschwerde zur Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige dargelegt, hätten in den Jahren 2002 und 2003 im gesamten B-Konzern diverse Umstrukturierungsmaßnahmen stattgefunden, worunter sich mehrere Umgründungen iSd UmgrStG befunden hätten. Die Bf sei auch bei der betroffenen Umstrukturierungsmaßnahme – Tausch diverser Aktien in Aktien an der G AG – von einer solchen Umgründungsmaßnahme ausgegangen und habe den Umtausch der Aktien als bloße steuerneutrale Umwandlung gesehen. Auf dieses Vorbringen der Bf habe sich die Finanzstrafbehörde in ihrem Einleitungsbescheid aber nicht eingelassen und ein vorsätzliches Handeln der Bf aus der Höhe des in diesem Jahr noch gar nicht realisierten Gewinnes abgeleitet. Der Begründung der Finanzstrafbehörde zur subjektiven Tatseite mangle es an einem Begründungswert, sodass die Annahme von Vorsatz nicht gerechtfertigt sei.

Der Einleitungsbescheid sei ferner mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH habe der Bescheid als zentrales Begründungselement eine zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung zu enthalten. Eine solche Darstellung könne

nach der Judikatur nicht durch einen bloßen Hinweis auf den Akteninhalt ersetzt werden. Im Einleitungsbescheid fehle eine solche Sachverhaltsdarstellung völlig. In der Begründung des bekämpften Bescheides sei lediglich festgehalten, dass sich die Einleitung auf die Feststellung der Veranlagung sowie der erstatteten Selbstanzeige gründe.

Beantragt werde daher, den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens sowohl wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit als auch wegen Verfahrensfehler zur Gänze aufzuheben und das Finanzstrafverfahren einzustellen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, wenn

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet,
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungsgründe, Schuldausschließungsgründe, Strafausschließungsgründe oder Strafaufhebungsgründe vorliegen,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen würde.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen die Bf genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass sie als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen tatsächlichen Anhaltspunkte zu beurteilen. Jedenfalls liegen dann genügende Verdachtsgründe vor, wenn nicht wirklich sicher ist, dass ein im Abs. 3 lit. a bis e angeführter Grund für eine Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

Demnach genügt es, wenn gegen die Bf ein Verdacht besteht, das heißt, es müssen hinreichende Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass die Verdächtige als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt.

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung ist u.a. dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz FinStrG).

Nach § 29 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschrift zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Abs. 1). War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (Abs. 2).

Nach Abs. 3 lit. a leg. cit. tritt Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger oder gegen andere an der Tat Beteiligte gesetzt waren.

Verfolgungshandlung ist 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 (§ 14 Abs. 3 FinStrG).

Nach § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG liegt bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes sowie bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen ein Spekulationsgeschäft dann vor, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr liegt.

Aus den bisher vorliegenden Erhebungsergebnissen (Veranlagungsakt der Bf zu St.Nr. 000/0000 und dem Strafakt) ergibt sich folgender Sachverhalt:

Mit Bescheid vom 17. Jänner 2005 wurde die Bf mit ihren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 49.325,06 € veranlagt. Die Einkommensteuererklärung 2003 war dem Finanzamt elektronisch übermittelt worden.

Mit einem als "Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige" bezeichneten Schreiben setzte die Finanzstrafbehörde Linz die Bf am 16. November 2005 schriftlich in Kenntnis, dass im Zuge von Erhebungen der Finanzmarktaufsicht und des LG W festgestellt worden sei, dass sie im Jahr 2003 einen Spekulationsgewinn aus dem Verkauf von Aktien (B bzw. H) erzielt und diesen nicht erklärt habe, sodass der Verdacht auf Begehung des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gegeben sei. Dieses Schriftstück wurde der Bf am 22. November 2005 mittels RSa-Brief zugestellt.

Mit Telefax vom 24. November 2005 erstattete die steuerliche Vertreterin namens und auftrags der Bf Selbstanzeige, da diese im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen am 7. April 2003 4.900 Stück Aktien der B AG in die G-AG gegen Gewährung von Aktien eingebraucht habe. Diese Aktien seien am 30. Dezember 2002 und am 3. Jänner 2003 erworben worden. Wie eine interne Überprüfung der Umstrukturierungsmaßnahmen ergeben habe, sei bei der Umsetzung der Aktieneinbringung der Bf übersehen worden, dass der Vorgang der Einbringung der Aktien keine Einbringung iSd Art III UmgrStG darstelle, sondern damit eine Gewinnrealisierung gemäß § 30 EStG verbunden gewesen sei. Die Anschaffungskosten der Aktien inklusive Spesen hätten 284.035,89 €, der Verkehrswert am 7. April 2003 habe 354.270,00 € betragen, sodass sich ein Spekulationsüberschuss von 70.234,11 € ergebe.

Zur Aufforderung zur Stellungnahme teilte die steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 19. Dezember 2005 mit, dass die Bf im Jahr 2003 keinen Verkauf von Wertpapieren des B-Konzerns durchgeführt habe. Hinsichtlich der Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit dem Tausch von Aktien an der G-AG im April 2003 sei auf die Selbstanzeige zu verweisen.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes verfügte das Finanzamt hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 eine Wiederaufnahme des Verfahrens und setzte die Einkommensteuer mit 51.492,39 € - anstatt bisher 16.488,62 € - fest.

Aus der Aktenlage ergibt sich weiters, dass die Bf zumindest seit 3. August 2000 steuerlich vertreten ist und die erteilte Bevollmächtigung eine Zustellvollmacht inkludiert.

Zum monierten Begründungsmangel ist festzuhalten, dass nach § 161 Abs. 1 FinStrG die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden hat und berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der

Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen. Ein Begründungsmangel des erstbehördlichen Bescheides ist durch eine zulässige Begründung der Rechtsmittelbehörde zu sanieren.

Zur Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige bringt die steuerliche Vertretung der Bf im Wesentlichen vor, dass die Finanzstrafbehörde fälschlich von einem Aktienverkauf im Zuge des Übernahmeangebotes von H ausgegangen, in der Selbstanzeige aber ein anderer Sachverhalt dargelegt worden sei; der Finanzstrafbehörde habe demnach ein entsprechender Tatverdacht hinsichtlich der mit dem Aktientausch verbundenen Gewinnrealisierung gefehlt. Der von der Finanzstrafbehörde fälschlich dem Jahr 2003 zugeordnete Verkauf der nunmehr getauschten Aktien im Zuge des Übernahmeangebotes sei tatsächlich erst 2004 erfolgt.

Nach der Judikatur sind Verfolgungshandlungen iSd § 14 Abs. 3 FinStrG solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen. Die Verfolgungshandlung muss sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen.

Mit dem Vorwurf der Erstbehörde, die Bf sei verdächtig, einen Spekulationsgewinn nicht erklärt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben, wurde aber die ihr zur Last gelegte Tat ausreichend konkretisiert. Dass diese Tat – nämlich Nichtoffenlegung eines Spekulationsüberschusses - nicht aus dem Verkauf von Aktien der B AG bzw. H, wie von der Erstbehörde unterstellt, sondern tatsächlich aus dem dargestellten Aktientausch stammte, ist für die Verwirklichung des objektiven Tatbildes des § 33 Abs. 1 FinStrG – nämlich Bewirkung einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht – nicht entscheidungswesentlich. Damit lagen aber hinreichend konkrete Angaben zum vermuteten Steuerdelikt vor, sodass von einer Rechtzeitigkeit der am 24. November 2005 erstatteten Selbstanzeige nicht ausgegangen werden kann. Die Selbstanzeige ist für eine strafbefreiende Wirkung zu spät erfolgt, weil die gegenständliche Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige bereits eine Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs. 3 FinStrG darstellte.

Zu den weiteren Beschwerdevorbringen, dem Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums und den Einwendungen gegen die Verwirklichung der subjektiven Tatseite, sind folgende Überlegungen anzustellen:

§ 9 FinStrG lautet: *Dem Täter wird weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter*

*Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.*

Nach § 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). Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist. Voraussetzung für die Annahme des bedingten Vorsatzes ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit.

Vorsätzliches Handeln beruht in der Regel auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen.

Bei der Frage der Glaubwürdigkeit eines Irrtums sind Bildungsstand und berufliche Tätigkeit relevant (VwGH 18.9.2003, 2003/16/0105). Ein über ein einschlägiges Fachwissen verfügender berufsmäßiger Parteienvertreter wird sich in der Regel kaum mit Erfolg auf einen entschuldbaren Irrtum berufen können.

Dem Vorbringen der Bf, sie habe den Umtausch der Aktien irrtümlich als steuerneutrale Umwandlung gesehen und nicht erkannt, dass mit einer bloßen Umwandlung von Aktien ein komplexer Steuertatbestand verwirklicht werden könne, ist entgegen zu halten, dass sie der Dr. M GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in L, zumindest seit August 2000 eine umfassende, auch eine Zustellungsbevollmächtigung enthaltende Vollmacht erteilt hat. Ihre steuerliche Vertreterin übermittelte auch die Jahressteuererklärung der Bf. Wenn nun die Bf die Tätigkeit ihrer steuerlichen Vertreterin selbst zur Erfüllung elementarer und periodisch wiederkehrender abgabenrechtlicher Verpflichtungen stets in Anspruch genommen hat und sich selbst zur Berechnung ihrer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft professioneller Hilfe bediente, ist nicht erklärbar, warum sie eine Inanspruchnahme ihrer steuerlichen Vertretung gerade in einem für sie außergewöhnlichen Geschäftsfall wie einem Umtausch von Aktien, der eine unschwer erkennbare Differenz zwischen dem Anschaffungs- und Umwandlungswert nur rund vier Monate später ergab, die beträchtlich weit über den erklärten Jahreseinkünften der Bf lag, unterlassen haben sollte.

Zudem trägt das Vorbringen der Bf sowohl in der Selbstanzeige als auch der Beschwerde, für sie habe sich der Vorgang der Einbringung der Aktien irrtümlich als Einbringung iSd Art III

UmgrStG dargestellt, nicht dazu bei, ihre Glaubwürdigkeit zu stärken, weil selbst für steuerrechtskundige Personen die Bestimmungen des UmgrStG zum Teil nur schwer verständlich sind. Eine seitens der Bf vorgenommene Subsumtion des dargelegten Sachverhaltes unter die Bestimmung des Art III des UmgrStG erscheint daher äußerst unwahrscheinlich. Befasste sich die Bf aber, wie ihre Ausführungen indizieren, mit der steuerrechtlichen Einordnung des Aktientausches, ist die Vermutung nahe liegend, dass sie Erkundungen betreffend allfällige steuerrechtliche Konsequenzen bei ihrer steuerlichen Vertretung eingeholt hat.

Die nicht mit den logischen Denkgesetzen übereinstimmende Sachverhaltsdarstellung der Bf legt aber vorderhand die Vermutung nahe, dass sie durch ihre Stellungnahme den tatsächlichen – sie belastenden – Geschehnisablauf verschleiern wollte, sodass der Verdacht, die Bf sei einem Rechtsirrtum nicht unterlegen und der vorgeworfene Tatbestand sei nicht nur in objektiver - das Vorliegen des durch die Aktenlage dokumentierten Spekulationsüberschusses wurde nicht in Abrede gestellt - sondern auch in subjektiver Hinsicht verwirklicht, zu Recht besteht.

Insgesamt war das Beschwerdevorbringen nicht geeignet, den Vorsatzverdacht zu entkräften.

Für das Vorliegen eines Verdachtes ist es nicht nötig, dass die im Einleitungsbescheid vorgeworfenen Verfehlungen, derer die Bf verdächtig ist, bereits konkret nachgewiesen werden; eine endgültige rechtliche Beurteilung ist in diesem Verfahrensstadium daher noch nicht erforderlich.

Ob der Tatverdacht zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG im Strafverfahren erforderlichen Gewissheit führen wird, die Bf habe das ihr zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen, bleibt dem nunmehr durchzuführenden Untersuchungsverfahren nach den §§ 114 ff FinStrG vorbehalten.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung war nur zu untersuchen, ob für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente vorliegen. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung hat nach Durchführung eines Untersuchungsverfahrens in einer Strafverfügung, einem Straferkenntnis oder einem Einstellungsbescheid zu erfolgen. Dabei wird der Bf auch Gelegenheit gegeben werden, sich umfassend – auch in subjektiver Hinsicht – zu rechtfertigen und zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. Februar 2007