



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 24. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 28. Juni 2007, StrNr. X, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28. Juni 2007 hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin zur SN X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass diese als verantwortliche Unternehmerin im Bereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlich gebotenen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Einkommensteuer für 1999-2004 in Höhe von € 30.630,08 bewirkt habe, indem lohnsteuerpflichtige Einkünfte nicht erklärt worden seien. Sie habe hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

In einer Stellungnahme vom 18. Juli 2007 hat die Beschwerdeführerin wie folgt vorgebracht:

„Es ist richtig, dass ich Unternehmerin bis 1993 war (Betrieb eines Hotelbetriebes von 1978-1993) und danach nur noch Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung bezog. Ab August

des Jahres 1999 bezog ich zusätzliche Pensionseinkünfte. Bei der Besprechung der Überschussrechnung und der Steuererklärungen für 1999 wurden auch die Pensionseinkünfte besprochen. Ich wurde damals auch von der Steuerberatungskanzlei befragt, ob es hinsichtlich der Pensionseinkünfte auch einen Lohnzettel gebe, was ich zum damaligen Zeitpunkt verneinte. Auch eine Überprüfung der Steuerberatungskanzlei, über finanzonline, ob ein Lohnzettel für mich übermittelt wurde, verlief negativ. Da seitens der Steuerberatungskanzlei die Quote für die Abgabe der Steuererklärungen eingehalten werden muss, es war immerhin schon der April des Jahres 2001, wurde die Steuererklärung für das Jahr 1999, beim Finanzamt am 2. April 2001 eingereicht. Auf die Frage hin, welche Konsequenzen das für mich hätte, wurde ich dahingehend informiert, dass ohnehin nichts passieren könne, da nicht ich, sondern die pensionsauszahlende Stelle verpflichtet ist, den Lohnzettel an die Behörde zu übermitteln. Somit hatte die Behörde Kenntnis von meinen Pensionsbezügen. Wenn die Behörde ohne mein Zutun Kenntnis von meinen Pensionsbezügen hat, kann niemals mir unterstellt werden, dass ich wissentlich und willentlich eine Abgabenhinterziehung begehen wollte.

Ich wurde auch dahingehend informiert, dass die Behörde sehr wohl das Verfahren wieder aufnehmen wird und die aus der Pension resultierende Steuer zu einem späteren Zeitpunkt vorschreiben wird. Warum die Behörde in meinem konkreten Fall solange nicht reagierte, ist mir auch unerklärlich, und der Fehler ist sicherlich bei der Behörde gelegen, da nach Auskunft meines Steuerberaters, die Lohnzettel ordnungsgemäß an die Finanzbehörde übermittelt wurden und keine Fehler aufwiesen und so hin die Zuordnung zu meiner Person möglich gewesen wäre, da Name, Adresse und Geburtsdatum in der Steuererklärung ident waren mit denen auf den Lohnzettel.

Auf den Vorhalt, dass in der Steuererklärung keine Sozialversicherungsnummer angegeben wurde, und damit eine Zusammenführung entsprechender Daten aus dem Lohnzettel und der Einkommensteuererklärung nicht möglich wäre, war ich bis zum Erhalt der ecard der Meinung, dass ich über keine Sozialversicherungsnummer verfüge.

Da aber Name, Adresse und Geburtsdatum in der Steuererklärung und am Lohnzettel ident waren, akzeptiere ich den Vorwurf nicht, dass durch das Unrichtige Ausfüllen der Einkommensteuererklärung eine Zusammenführung nicht möglich gewesen wäre.

Auf den Vorhalt, dass in der Steuererklärung des Jahres 2003 bei der Anzahl der Lohnzettel eine Null angegeben wurde, wurde ich nach Rückfrage mit meinem Steuerberater dahingehend informiert, dass es sich hierbei um ein in der elektronischen Steuererklärung (elektronische Steuerklärungsverpflichtung erstmalig am Veranlagung 2003 verpflichtend) vorhandenes Pflichtfeld handelt, dh. wird kein Lohnzettel explizit edv-technisch erfasst, so wird vom EDV-Programm aufgrund der elektronischen Übermittlungsvorschriften eine „Null“ als Wert im elektronischen Übertragungsfile (XML-Datei) übermittelt. Wird die Steuererklärung ausge-

druckt, so ist folglich richtig auch die „Null“ auf dem Formular ersichtlich, da in der elektronischen Datei, ebenfalls mit „Null“ übermittelt.

Wenn hier die Behörde mir ein Begehen eines vorsätzlichen Finanzvergehens unterstellt, so möchte ich anmerken, dass der Vorsatz die Wissentlichkeit und Willenskomponente zur Voraussetzung hat, und aufgrund der Übermittlungsverpflichtung der pensionsauszahlenden Stelle, kann ich weder subjektiv noch objektiv tatsächlich eine Steuerhinterziehung bewirken. Es soll auch nicht unerwähnt bleiben, dass ich während der gesamten Zeit meiner unternehmerischen Tätigkeit meine steuerlichen Verpflichtungen stets termingerecht erfüllt habe und auch bei Betriebsprüfungen keine finanzstrafrechtlichen Sachverhalte festgestellt worden sind, sodass mir aus meinem bisherigen loyalen steuerlichen Verhalten keine subjektive Absicht einer Steuerhinterziehung unterstellt werden kann.“

In der Folge wurde von der Beschuldigten durch ihren Verteidiger die fristgerechte Beschwerde vom 24. Juli 2007 eingebracht, in welcher wie folgt vorgebracht wurde:

„(...) In Ihrer Begründung führen Sie aus, dass [die Beschwerdeführerin] eine langjährige Unternehmerin ist, die über die synthetische Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer Bescheid gewusst haben muss. Durch das Fehlen der Angabe der SV-Nummer und der Nichteintragung der Anzahl der Lohnzettel, in den durch die Wiederaufnahme betroffenen Veranlagungsjahren, hätte Ihr die Problematik der fehlenden steuerbaren Einkünfte bewusst sein müssen.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Offenlegen heißt zunächst, den abgabenrechtlichen relevanten Sachverhalt bekannt zu geben. Eine vorsätzliche Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht ist gem § 51 Abs 1 lit a FinStrG als Finanzordnungswidrigkeit strafbar (vgl. Ritz BAO Kommentar § 119 Rz 6). Ob eine schuldhaft Verletzung solcher abgabenrechtlicher Pflichten von [der Beschwerdeführerin] das Tatbestandselement ua der Tathandlung der Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) oder der fahrlässigen Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) erfüllt hat, bzw. ob sie als untauglicher Versuch (§ 13 FinStrG) einzustufen ist, ist Gegenstand unserer Beschwerde. Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es gem. § 8 Abs 1 FinStrG, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Vorsatz muss auf die Verkürzung der Abgabe gerichtet sein, wobei das Ausmaß der Verkürzung keine Rolle spielt, sondern das Wollen einer Abgabenverkürzung ausreicht (Plückhahn, 13. ÖJT 1997, 111/2, 42). Der Vorsatz ist daher das Verwirklichenwollen eines Sachverhaltes, welcher der Tatschilderung des Deliktstyps des Strafgesetzes entspricht. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang der Zustand, dass was gewollt ist, in der Regel

auch vorstellbar sein muss. Alleiniges Abstellen auf die Willenskomponente und das Ausblenden der Vorstellungsmomente ist für die Klärung des Vorsatzes nicht zielführend. Die Verpflichtung der Behörde die Lohnzettel gem § 84 EStG an die Finanzbehörden bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu übermitteln, macht eine Abgabenhinterziehung unvorstellbar, da auch wenn eine solche gewollt wäre, so muss sie doch in der Regel auch vorstellbar sein. Eine vorsätzliche – mit Willenskomponente ausgestattete – Handlung muss eine Verwirklichung möglich erscheinen lassen, was aufgrund der Übermittlungsfunktion des Arbeitgebers leider verneint werden muss. Bereits der OGH hat klarstellend ausgesprochen, dass „ernstlich für möglich halten“ dahin zu verstehen ist, dass der Täter die Tatbestandsverwirklichung als naheliegend ansieht, dh. der verpönte Erfolg verwirklicht werden kann (EvBI 1975/192, 282).

Zur Abgrenzung zur bewussten Fahrlässigkeit iSd § 8 Abs 2 FinStrG ist anzumerken, dass der Steuerpflichtige zwar daran denkt, tatbildmäßiges Unrecht verwirklichen zu können, er jedoch dieses Unrecht nicht herbeiführen möchte, wenngleich er es für möglich hält. Der Schuldvorwurf richtet sich bei der bewussten Fahrlässigkeit darauf, dass der Steuerpflichtige trotz der Erkenntnis der möglichen Folgen aus Sorgfaltsmangel gehandelt (oder etwas unterlassen) hat. Da [die Beschwerdeführerin] von der Übermittlungspflicht der Lohnzettel im obengenannten Zeitraum Bescheid wusste, und selbst nicht in Besitz solcher Lohnzettel war, waren die Folgen der Festsetzung der Einkommensteuer aufgrund der Behördenkenntnis der Pensionseinkünfte [der Beschwerdeführerin] bekannt. Eine Herbeiführung einer fahrlässigen Abgabenhinterziehung scheitert daran, dass der Steuerpflichtige zwar daran denken kann, er/sie jedoch durch sein Verhalten ein tatbildmäßiges Unrecht nicht verwirklichen könne. Das zusätzliche Fehlen der Willenskomponente, das sich dadurch äußert, dass der Steuerpflichtige dieses Unrecht nicht herbeiführen möchte, lässt sich durch die stetige termingerechte Erfüllung steuerlicher Verpflichtungen und dem Fehlen finanzstrafrechtlicher Vergehen in der langen unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ableiten.

Gem. § 9 FinStrG kann sich der Steuerpflichtige darauf berufen, dass er/sie aufgrund eines Irrtums sein/ihr Vergehen bzw. das darin liegende Unrecht nicht erkannt hat. Dieser Irrtum muss allerdings vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht werden. Für die Beurteilung der Frage des Rechtsirrtums (vgl. OGH 14.04.1980, 12 Os 154/179), wird vielfach auf den Verweis auf die im allgemeinen Strafrecht vorkommende „Parallelwertung in der Laiensphäre“ abgestellt.

Durch die laufende Besteuerung mittels der Erhebungsform der Lohnsteuer, und im Analogieschluss mit den endbesteuerten Kapitaleinkünften, die durch eine freiwillige Aufnahme in die Einkommenssteuererklärung einer Regelbesteuerung unterworfen werden, kann eine eventuelle Behauptung des Steuerpflichtigen, er/sie hätte sich im Irrtum befunden, in Anbetracht

der Kenntnisse der Steuerpflichtigen, nicht per se als unbegründet abgewiesen werden. Dies muss auch aufgrund des Kenntnisstandes der Übermittlungspflicht der Lohnzettel vermutet werden. Gelingt eine derartige Glaubhaftmachung, so ist das Delikt der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung ausgeschlossen. Eine Abgrenzung zur bewussten Fahrlässigkeit ist dann gegeben wenn der Steuerpflichtige die Realisierung eines Sachverhaltes für möglich hält, ihn aber nicht herbeiführen will. Der Umstand, dass [die Beschwerdeführerin] keine Angaben über die Anzahl der Lohnzettel gemacht hat, kann als Tatbildirrtum angesehen werden, da durch das Fehlen der Lohnzettel auf Seiten von [der Beschwerdeführerin] und der Behörde der Sachverhalt des Vorhandenseins entsprechender Lohnzettel angezweifelt und der Sachverhalt als nicht hinreichend erfasst beurteilt werden kann. Eine Erkundigungspflicht des Steuerpflichtigen über den Verbleib der Jahreslohnzettel kann nur dann eingreifen, sofern dem Abgabepflichtigen Zweifel über die gesetzwidrige Nichtübermittlung gekommen sind bzw. hätten kommen müssen. Aufgrund der Komplexität des Steuerrechts und der beruflichen Tätigkeit ist dies aber auszuschließen. Auf den Vorhalt des Fehlens der Sozialversicherungsnummer ist anzumerken, dass bis zum Erhalt der ecard die Steuerpflichtige der Meinung war, über keine Sozialversicherungsnummer zu verfügen. Eine Angabe der Sozialversicherungsnummer war für den Steuerpflichtigen mangels Kenntnis daher nicht möglich. Ob das Verhalten des Steuerpflichtigen betreffend seines Irrtums vorwerfbar und damit unentschuldbar ist, ist für das FinStrG für die Beurteilung eines Vorsatzdeliktes irrelevant. Die Vorstellung, dass jemand vorsätzlich irrt, ist denkunmöglich. Bei der Beurteilung der Entschuldbarkeit wird auf die allgemeinen Regelungen des § 9 Abs 2 StGB zurückgegriffen, bei dem ein Irrtum nur dann nicht vorwerfbar ist, wenn der Täter ohne jedes Verschulden in seiner Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte (vgl. Seller, ÖStZ 2006, 368f). Gem. § 9 FinStrG ist die Verübung eines Finanzvergehens zufolge eines unentschuldbaren Irrtum keine vorsätzliche Tatbegehung, sondern kann unter Umständen nur eine fahrlässige Tatbegehung darstellen. Sofern dem Steuerpflichtigen in Anbetracht der Kenntnis der Übermittlungspflicht der Behörde, und in Ermangelung des Besitzes eines Lohnzettels und mangels Kenntnis der Sozialversicherungsnummer eine entschuldbare Fehlleistung unterlief, ist auch die Fahrlässigkeit seines Tun bzw. Unterlassens in Frage zu stellen. Fahrlässigkeit liegt unter anderen vor, wenn der Täter den Erfolg zwar nicht gewollt, aber auch nicht vermieden hat, obwohl er ihn hätte vermeiden können und sollen. Die Möglichkeit des Vermeidens und das Versäumen der unten den gegebenen Umständen und nach den persönlichen Verhältnissen gebotene (pflichtgemäßen) Sorgfalt kann aber nicht nur dem Steuerpflichtigen, sondern auch der Behörde zu Lasten gelegt werden, wenn auf die allgemeinen Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben Bezug genommen wird, und die Regelung des § 115 BAO herangezogen wird. Die Verpflichtung der Behörde von Amts wegen die

tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln kann auch für die Berücksichtigung der zu übertragenden Lohnzettel vermutet werden. Eine Einschränkung dieser Ermittlungspflicht kann durch die Nichtangabe der im Bescheid vom 28. Juni 2007 dem Steuerpflichtigen angelasteten Vorwürfe nicht abgelesen werden. Eine solche Einschränkung würde nur bei Nachweispflichten bestehen (vgl. Ritz BAO-Kommentar, § 115 Rz 2).

Zwar haben die Abgabenbehörden nach der eben erwähnten Bestimmung die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dies entbindet jedoch den Abgabepflichtigen nicht von der in § 119 BAO normierten Verpflichtung, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen, wobei diese Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss. Die Frage der Strafbarkeit bei Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hängt nicht davon ab, ob der Abgabepflichtige darauf vertrauen kann, die Abgabenbehörde werde seine Erledigungen prüfen und erforderlichenfalls richtig stellen, somit bei Prüfung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung hätte erkennen können, sondern davon, ob der Abgabepflichtige seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen ist (vgl. das hg Erkenntnis vom 28. November 1984, 83/13/0177, Slg Nr 59381F). Die gesetzliche Übermittlungsverpflichtung gem. § 84 EStG lässt uE schon auf die Vertrauenswürdigkeit der Datenübermittlung schließen und eine Prüfung der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung hätte von Seiten der Behörde erkannt werden müssen. Dieser Umstand wird auch dadurch erhärtet, dass nach Rücksprache mit Fr. Y vom BMF-Bundesrechenzentrum in den Jahren 2000/2001 für das Jahr 1999 in Finon im Steuerkonto auch der Lohnzettel verwaltet wurde, das damals noch von der Firma XY organisiert wurde. Unter Berücksichtigung der Übermittlungsverpflichtung der Lohnzettel und der Möglichkeit der Subjektverknüpfung aufgrund der Anführung von Geburtsdatum, Name und Adresse, erscheint die Verwirklichung des § 13 FinStrG insb. Abs 3 (untauglicher Versuch) möglich. Diese Möglichkeit der Strafbarkeit des Versuches iSd § 13 Abs 1 FinStrG ist nur auf vorsätzliche Finanzvergehen beschränkt. Fraglich ist, ob die Erstellung und Unterfertigung einer unrichtigen Abgabenerklärung noch als straflose Vorbereitungshandlung oder bereits als strafbare ausführende Handlung anzusehen ist. Nach Reger/Hacker/Kneidinger (Finanzstrafgesetz - Kommentar und Rechtssprechung 2002³, 56) liegt dann eine versuchte Abgabenhinterziehung vor, wenn die unrichtige Erklärung nach den Vorstellungen des Täters ohne weiteres beim Finanzamt eingereicht werden sollte. Durch diese Einreichung ist die innere Hemmschwelle zur Tatbegehung überwunden. Wegen der oben ausgeführten Gründe scheidet ein vorsätzliches Finanzvergehen jedoch aus, da der Steuerpflichtige keinen Entschluss fasst, einen Sachverhalt zu verwirklichen und ein vorsätzliches Finanzdelikt begeht.

Durch die anzunehmende Kenntnis der Abgabenbehörde von der Existenz der Lohnzettel kann von einem Entstehen des Abgabenanspruches ausgegangen werden. Eine allerdings auch davon abweichende Sachverhaltsdarstellung in der Steuererklärung ist zwar denkbar, dadurch die Richtigkeit des Lohnzettels anzuzweifeln erscheint unrealistisch. Inwieweit eine (versuchte) Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs 1 FinStrG – sofern der Abgabenanspruch der Abgabenbehörde dem Grunde nach bekannt war – durch die unvollständige Einkommensteuererklärung erfüllt ist, bleibt zweifelhaft. Entsprechend der Regelung des § 33 Abs 3 lit a FinStrG ist nach Plückhahn die Nichtfestsetzung einer Abgabe nur dann eine Abgabenverkürzung, wenn die Nichtfestsetzung auf der Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches beruht. Er begründet dies damit, dass die Regelung des § 33 Abs 3 lit a FinStrG nicht nur Legaldefinition für das Bewirken und den Zeitpunkt der technischen Vollendung des Deliktes der Abgabenverkürzung darstellt, sondern darüber hinaus ergänzender und integrierter Bestandteil des Tatbestandes des § 33 Abs 1 FinStrG. Aufgrund der Formulierung des Deliktserfolges in § 33 Abs 3 lit a (2. Halbsatz) FinStrG, dass infolge der Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches, mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist die Abgabe nicht festgesetzt werden kann, könne durch die Nichtfestsetzung der Abgaben auch nach Meinung von Plückhahn keine Deliktsvollendung eintreten. Durch Kenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches könne durch die Nichtfestsetzung auch keine Deliktsvollendung eintreten. Das Delikt, das nur im Versuchsstadium begangen, jedoch nicht vollendet werden kann, ist nicht strafbar, da sich die Strafbarkeit des Versuchs aus der des vollendeten Deliktes ableitet und die Versuchsbestimmungen die Strafbarkeit nur auf das der Vollendung vorangehende Versuchsstadium ausdehnen. Der Abgabenschuldige sei daher in diesen Fällen lediglich wegen der Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 FinStrG zu bestrafen, wenn er/sie vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt habe. Ist der Vorsatz des Abgabenschuldigen weder auf das Unterbleiben jeglicher Festsetzung noch auf eine zu niedrige Festsetzung der Abgaben, sondern bloß darauf gerichtet, dass jene zwar möglicherweise verspätet, jedoch der Höhe nach richtig festgesetzt werden, begeht er/sie überhaupt keine Abgabenverkürzung. Mangels Vorsatz kommt eine Abgabenhinterziehung vorweg nicht in Betracht (OGH 18.03.1999, 12 Os 139/98). Unter Berücksichtigung des Kenntnisstandes der Behörde ist der Versuch der Abgabenhinterziehung (§ 13 FinStrG) unter keinen Umständen möglich, da die Vollendung der Tat nach der Art der Handlung oder des Gegenstands, an dem die Tat begangen wurde, fehlschlägt.

Wenn die Behörde ohne das Zutun von [der Beschwerdeführerin] Kenntnis der Pensionsbezüge hatte, waren alle Versuche aufgrund untauglicher Mittel, nicht Erfolg versprechend, da eine Abgabenhinterziehung, trotz Fehlen der Wissentlichkeit und Willentlichkeit denkunmöglich.

lich ist. Die Vollendung der Tat war unter „keinen Umständen möglich“. Durch die vom Steuerpflichtigen verwendete Mittel, hätte ein Erfolg niemals eintreten können. Es liegt daher ein nicht strafbarer Versuch vor.

Der Vorwurf der Behörde, dass durch das Fehlen der Sozialversicherungsnummer eine Zusammenführung entsprechender Daten aus dem Lohnzettel und der Einkommensteuererklärung nicht möglich wäre, kann nicht glaubhaft gemacht werden, da in einem vergleichbaren Fall trotz Angabe der Sozialversicherungsnummer eine Subjektverknüpfung nicht erfolgt ist, und eine Zuordnung der Lohnzettel zum Steuerpflichtigen nicht erfolgt ist. Erst auf unser Tätigwerden, wurde dann eine Verknüpfung durch die Behörde angeregt. Auf den Vorhalt, dass in der Steuererklärung des Jahres 2003 bei der Anzahl der Lohnzettel eine Null angegeben wurde, ist anzumerken, dass es sich hierbei um ein in der elektronischen Steuererklärung (elektronische Steuerklärungsverpflichtung erstmalig am Veranlagung 2003 verpflichtend) vorhandenes Pflichtfeld handelt, dh. wird kein Lohnzettel explizit edv-technisch erfasst, so wird vom EDV-Programm aufgrund der elektronischen Übermittlungsvorschriften eine „Null“ als Wert im elektronischen Übertragungsfile (XML-Datei) übermittelt. Wird die Steuererklärung ausgedruckt, so ist folglich richtig auch die „Null“ auf dem Formular ersichtlich, da in der elektronischen Datei, ebenfalls mit „Null“ übermittelt. Diese Angabe wurde nicht bewusst von [der Beschwerdeführerin] gesteuert, um die Behörde vorsätzlich über das Nichtvorhandensein von Pensionseinkünften zu informieren, was gedanklich aufgrund des Wissensstandes auch gar nicht möglich ist.

Zu aller letzt ist anzumerken, dass [die Beschwerdeführerin] als langjährige Unternehmerin über das Instrument der Anspruchszinsen und der fehlenden Abzugsmöglichkeit im Rahmen der Überschussermittlung informiert war. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen lässt es sich unter Anbetracht der Zinslage der letzten Jahren wirtschaftlich nicht begründen, eine Einkommensteuerschuld durch das Nichterklären von Einkunftsquellen bewusst zu reduzieren (vgl. stellvertretend Anspruchszinsen ab 18.09.2001: Basiszinssatz 3,25% und Anspruchszinsen 5,25%). Allein aus diesem Grund wäre eine unvollständige Angabe in der Steuerklärung nicht zu rechtfertigen.

Aufgrund der oben angeführten Begründungen beantragen wir, von dem im obbezeichneten Bescheid (StrafNr. X), betreffend Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gem § 83 Abs 1 FinStrG erhobenen Vorwurf der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 1 FinStrG) wegen Annahme eines untauglichen Versuch gem § 13 Abs 3 FinStrG, abzusehen.“

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

Die Beschwerdeführerin war – soweit aus ihrem Veranlagungsakt ersichtlich ist – jedenfalls seit 1975 unternehmerisch tätig und hat den Gasthof „X-Hof“ betrieben. In den hier gegenständlichen Zeiträumen hat sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie im Jahr 1999 (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Darüber hinaus hat sie von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft Pensionseinkünfte bezogen. Diese steuerpflichtigen Pensionseinkünfte betrugen 1999 € 8.385,50, 2000 € 18.225,84, 2001 € 18.483,61, 2002 € 18.631,97, 2003 € 18.955,66 und 2004 € 18.665,40.

Die Beschwerdeführerin hat die Einkommensteuererklärung für 1999 am 2. April 2001, die Einkommensteuererklärung für 2000 am 15. Oktober 2001, die Einkommensteuererklärung für 2001 am 15. Oktober 2002, die Einkommensteuererklärung für 2002 am 31. Oktober 2003, die Einkommensteuererklärung für 2003 am 6. Oktober 2004 und die Einkommensteuererklärung für 2004 am 8. Oktober 2005 eingebracht. In diesen Abgabenerklärungen wurde die Angabe der Sozialversicherungsnummer unterlassen. Die Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen wurde nicht bekannt gegeben bzw. für das Jahr 2003 mit "0" angegeben. Die für die Zeiträume 1999 bis 2001 vorgesehene Angabe von Namen und Anschrift der Pensionsstelle wurde ebenfalls unterlassen. Als Beruf bzw. Art der Tätigkeit wurde lediglich "Vermietung" angegeben.

Die Einkommensteuer für diese Zeiträume wurde zunächst erklärungsgemäß festgesetzt.

Das Finanzamt Innsbruck hat in der Folge festgestellt, dass in den Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2005 die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) nicht angegeben wurden.

Aufgrund dieser Feststellungen wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1999 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Einkommensteuer für diese Zeiträume mit unbekämpft in Rechtskraft erwachsenen Bescheiden neu festgesetzt. Zusammengefasst stellt sich der Ablauf wie folgt dar (alle Beträge in €):

Zeitraum	Erstbescheid		Erstbescheid (neue Sachentscheidung)		Differenz
1999	05.04.2001	27.964,51	08.02.2007	30.032,27	2.067,76
2000	05.11.2001	16.610,54	08.02.2007	22.172,48	5.561,94
2001	31.10.2002	24.432,61	08.02.2007	30.129,36	5.696,75
2002	19.11.2003	32.320,43	08.02.2007	38.044,59	5.724,16
2003	18.11.2004	29.846,44	08.02.2007	35.625,90	5.779,46
2004	11.10.2005	32.818,11	08.02.2007	38.618,12	5.800,01

Insgesamt ergaben sich damit Nachforderungen an Einkommensteuer für 1999 bis 2004 von € 30.630,08.

Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Tirol, teilte dem Unabhängigen Finanzsenat auf Anfrage vom 18. Juni 2008 mit Schreiben vom 9. Juli 2008 mit, dass die Lohnzettel der Beschwerdeführerin für das Jahr 1999 am 17. März 2000, für 2000 am 23. März 2001, für 2001 am 15. Jänner 2002, für 2002 am 25. März 2003, für 2003 am 3. März 2004 und für 2004 am 3. Februar 2005 dem Finanzamt Innsbruck übermittelt wurden.

Ergänzend ist festzustellen, dass nicht nur die Angaben in den hier gegenständlichen Abgabenerklärungen unvollständig blieben: die Beschwerdeführerin hat am 15. April 1999 Berufung gegen den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid für 1999 vom 15. März 1999 erhoben. Am 28. Februar 2000 hat sie einen Herabsetzungsantrag für die Einkommensteuer-Vorauszahlung für 2000 und am 15. Mai 2001 einen Herabsetzungsantrag für die Einkommensteuer-Vorauszahlung für 2001 gestellt. In diesen Eingaben hat sie stets auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bzw. in jener für 1999 auch auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb) Bezug genommen, jedoch keinerlei Angaben zu den Pensionseinkünften gemacht. Aus dem Akteninhalt des Veranlagungsaktes ist damit nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin ab 1999 Pensionseinkünfte hatte. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden,

dass die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Abgabenerklärungen hätte erkennen müssen.

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

Unmittelbarer Täter im Sinne des § 11 FinStrG ist jeder, der eine Ausführungshandlung wenigstens teilweise setzt, dessen Verhalten also der Schilderung der Tathandlung durch das Tatbild unmittelbar entspricht (Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 6 zu §§ 11 und 12 FinStrG mwN).

Dem verbum legale "bewirken" kommt die Bedeutung von "verursachen" zu. Verursachung ist der Zusammenhang zwischen einem "Tun" und einem "Unterlassen" und dem dadurch bewirkten Erfolg. Macht der Abgabepflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben, so ist sein Handeln dann ursächlich für den eingetretenen Erfolg, wenn die Abgabenverkürzung bei richtiger und/oder vollständiger Angabe nicht eingetreten wäre (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231 mwN).

Da Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung das Bewirken einer Abgabenverkürzung "unter Verletzung" einer abgabenrechtlichen Verpflichtung ist, ist eine unmittelbare Verursachung der Abgabenverkürzung durch die Pflichtverletzung nicht erforderlich. Vielmehr genügt jede Handlung oder Unterlassung, die tatsächlich zum Erfolg der Abgabenverkürzung führt. Neben der Tathandlung muss zumindest auch eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung hinzutreten (Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 6 zu § 33 FinStrG; mit Hinweis auf 1130 Blg NR 13. GP).

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen im Sinne des § 119 BAO heißt, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Der Abgabepflichtige hat sohin auch bei der Ermittlung des Sachverhaltes aktiv mitzuwirken und die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß darzulegen. Es sind nicht nur die Besteuerungsgrundlagen unmittelbar berührenden Verhältnisse offen zu legen, sondern sämtliche für Art und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände. Wahrheitsgemäß ist die Abgabenerklärung nur dann, wenn sie die tatsächlichen Ereignisse, Gegebenheiten, Verhältnisse, Veränderungen, kurzum die abgabenrechtsbedeutsamen Vorgänge widerspiegelt. Dies muss in einer Weise geschehen, dass dem Erfordernis der "Offenlegung" im Wortsinn entsprochen ist, also nichts Entscheidendes verdeckt oder verschleiert wird, Unklarheiten im Tatsächlichen sohin beseitigt werden (OGH 31.8.2001, 14 Os 79/99, mit Hinweisen auf Stoll, BAO-Kommentar, 1355, 1513).

Die von der Beschwerdeführerin eingebrachten Einkommensteuererklärungen für die Zeiträume 1999 bis 2004 haben diesen Voraussetzungen nicht entsprochen.

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 Beschwerdeführerin hat es in den Einkommensteuererklärungen für 1999 bis 2004 unterlassen, diese Versicherungsnummer anzuführen und auch keine (bzw. für 2003 unrichtige) Angaben über Anzahl und (soweit vorgesehen) keine Angaben über Name und Anschrift der pensionsauszahlenden Stellen gemacht. Aus den Einkommensteuererklärungen ergibt sich kein Hinweis auf die nichtselbständigen Einkünfte der Beschwerdeführerin. Aufgrund der unvollständigen Erklärungen ergingen Einkommensteuerbescheide, bei denen die Steuer ohne Berücksichtigung der nichtselbständigen Einkünfte ermittelt wurden. Daraus resultierten die oben dargestellten Verkürzungen an Einkommensteuer.

Es bestehen damit hinreichende Verdachtsmomente, dass die Beschwerdeführerin durch die Einreichung unvollständiger bzw. unrichtiger Abgabenerklärungen eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1999 bis 2004 bewirkt und damit den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1 FinStrG erforderlich. Nach dieser Gesetzesbestimmung 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 Angabe der Sozialversicherungsnummer und der Anzahl der bezugs(pensions)auszahlenden Stellen wurde von der Beschwerdeführerin – wie bereits dargestellt – über einen Zeitraum von sechs Jahren unterlassen bzw. für das Jahr 2003 unrichtig gemacht.

Gemäß § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben. In den Einkommensteuererklärungen ist jeweils die Angabe des Geburtsdatums bzw. der Sozialversicherungsnummer vorgesehen, weiters waren die Anzahl der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen (und nicht etwa die Anzahl der Lohnzettel) sowie – bis zum Zeitraum 2001 – Name und Anschrift des Arbeitgebers bzw. der Pensionsstelle anzuführen. In

diesem Zusammenhang findet sich auf den Einkommensteuererklärungen (Formulare E1) für 1999 und 2000 der Beisatz: „Bitte unbedingt für jedes Dienstverhältnis Name und Anschrift des Arbeitgebers/der Pensionsstelle anführen.“ Auch in Formularen für die Folgejahre wurde auf die Notwendigkeit dieser Angaben hingewiesen. Selbst wenn die Beschwerdeführerin angenommen hat, dass (noch) keine Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt wurden (tatsächlich wurden solche bereits übermittelt), ändert dies nichts daran, dass sie Pensionseinkünfte bezogen hat, was ihr auch zweifelsfrei bekannt war. Die Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen wäre daher in jedem Fall anzugeben gewesen.

Der Beschwerdeführerin musste damit jedenfalls davon ausgehen, dass die in den Einkommensteuererklärungen geforderten Angaben keinen Selbstzweck darstellen oder sonst irrelevant wären, sondern dass sie für die Festsetzung der Einkommensteuer von Bedeutung sind. Dem Beschwerdevorbringen, dass sich die Beschwerdeführerin über die Notwendigkeit der Angabe der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen geirrt hätte, kann daher nicht gefolgt werden.

Es ist allgemein bekannt, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer die steuerrelevanten Einkünfte zusammengerechnet werden, weshalb davon auszugehen ist, dass auch die Beschwerdeführerin, die über langjährige unternehmerische Erfahrungen verfügt, davon wusste. Sie hat aber über sechs Jahre gerade all jene Angaben unterlassen bzw. unrichtig gemacht, die für die Zusammenführung der entsprechenden Daten aus Lohnzettel und Einkommensteuererklärung und damit für die Ermittlung der tatsächlichen Bemessungsgrundlagen erforderlich waren. Damit bestehen nach Ansicht der Beschwerdebehörde – auch im Hinblick darauf, dass auch bei den oben angeführten Eingaben im Zusammenhang mit den Einkommensteuervorauszahlungen keine Angaben zu den nichtselbständigen Einkünften gemacht wurden – hinreichende Verdachtsmomente, dass die Beschwerdeführerin eine Verkürzung an Einkommensteuer jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat und damit zumindest bedingt vorsätzlich (§ 8 Abs. 1 FinStrG) gehandelt hat.

Wenn vorgebracht wird, die Beschwerdeführerin sei der Meinung gewesen, sie verfüge über keine Sozialversicherungsnummer, so ist darauf zu verweisen, dass im Veranlagungsakt der Beschwerdeführerin die Kopie eines an die Beschwerdeführerin gerichteten Bescheides der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft enthalten ist, mit dem über einen Antrag der Beschwerdeführerin vom 14. März 1996 betreffend Ersatzzeiten gemäß § 116 Abs. 7 GSVG abgesprochen wurde. Auf diesem Bescheid ist die Sozialversicherungsnummer der Beschwerdeführerin ersichtlich. Diesem Beschwerdevorbringen kann demnach nicht gefolgt werden, zumal die Vergabe von Sozialversicherungsnummern in Österreich als allgemein bekannt vorausgesetzt werden kann.

Weiters wurde vorgebracht, es habe zum Zeitpunkt der Erstellung der Einkommensteuererklärung für 1999 im April 2001 keine Lohnzettel gegeben bzw. sei eine entsprechende Abfrage durch die Steuerberatungskanzlei negativ verlaufen. Dazu ist festzuhalten, dass die Lohnzettel für 1999 und auch für 2000 zu diesem Zeitpunkt bereits von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft an das Finanzamt Innsbruck übermittelt waren. Im Übrigen war nicht die Anzahl der Lohnzettel, sondern die Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen anzugeben. Der Beschwerdeführerin war schon damals sicherlich bekannt, dass sie 1999 und in den Folgejahren Pensionseinkünfte in nicht unbeträchtlicher Höhe bezogen hat. Sie hat somit jedenfalls davon ausgehen müssen, dass eine pensionsauszahlende Stelle anzugeben ist.

§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bestimmt, dass eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 oder 2 FinStrG dann bewirkt ist, 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 (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten. Bei den der Beschwerdeführerin zur Last gelegten Vergehen der Abgabenhinterziehung handelt es sich um Erfolgsdelikte, welche mit dem eingetretenen Erfolg vollendet sind. Da die bescheidmäßig festzusetzende Einkommensteuer zu niedrig festgesetzt wurde, wurde das gegenständliche Finanzstrafverfahren zutreffenderweise wegen des Verdachtes auf vollendete (und nicht etwa versuchte) Finanzvergehen eingeleitet; das Vorliegen eines untauglichen Versuches kommt demnach nicht in Betracht.

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 18. Juli 2007 angegeben hat, sie sei dahingehend informiert worden, dass die Behörde das Verfahren wieder aufnehmen werde und die aus der Pension resultierende Steuer zu einem späteren Zeitpunkt vorschreiben werde. Der bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 26.4.1995, 93/14/0052). Die Beschwerdeführerin hat in Kenntnis dessen, dass sie Pensionseinkünfte bezogen hat, die Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen über sechs Jahre hinweg nicht (bzw. in einem Jahr mit „0“) angegeben. Wie sich gezeigt hat, hat das Finanzamt Innsbruck während dieses Zeitraumes keine (amtswegige) Wiederaufnahme vorgenommen, eine solche erfolgte erst im Jahr 2007. Dennoch hat die Beschwerdeführerin ihre Praxis, die Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen nicht bekanntzugeben, beibehalten. Es besteht damit durchaus der Verdacht, dass sie Beschwerdeführerin mit einer Verwirklichung des tatbestandsmäßigen Erfolges rechnete.

Es bestehen daher insgesamt hinreichende Verdachtsmomente, dass die Beschwerdeführerin (zumindest bedingt) vorsätzlich gehandelt und damit auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat. Das Beschwerdevorbringen vermag den Vorsatzverdacht nicht zu beseitigen.

Abschließend wird festgehalten, dass im Rahmen dieser Rechtsmittelentscheidung nur zu untersuchen war, ob für die Einleitung des Strafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente gegeben waren. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob die Beschwerdeführerin 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 24. September 2008