



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Emberger & Kohlbacher Steuerberatungs GmbH, 6330 Kufstein, Untere Feldgasse 1, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 14. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Mai 2005, SN X, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.
- II. Der Beschwerdeführer wird mit seinem Antrag, der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, auf diese Entscheidung verwiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Mai 2005 hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur SN X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser als wissenschaftlicher Berater im Bereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hinsichtlich 1996 bis 1998 eine Abgabenverkürzung an Einkommensteuer im Gesamtbetrag von € 46.981,97 (S 646.486,03) bewirkt habe, indem Erlöse nicht vollständig erklärt worden seien. Er habe hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Begründend führte das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz aus, das Finanzstrafverfahren sei aufgrund einer Betriebsprüfung im Mai 2001, AB-Nr. Y, sowie eines durchgeführten Untersuchungsverfahrens einzuleiten gewesen. Demnach seien Einkünfte aus wissenschaftlicher Beratertätigkeit sowie Erlöse aus Rufbereitschaft (1998) nicht erklärt worden. Somit sei der Verdacht des oben angeführten Finanzvergehens in objektiver, aufgrund seiner langjährigen steuerlichen Erfahrungen u.a. als Geschäftsführer auch in subjektiver Hinsicht gegeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 14. Juni 2005, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 1990 bis 1999 seien die Einkünfte des Beschwerdeführers aus einer wissenschaftlichen Tätigkeit in Frankreich in den Jahren 1996 bis 1999 der Einkommensteuer in Österreich unterworfen worden. Die Besteuerung dieser ausländischen Tätigkeit sei mit Berufung vom 13. Juli 2001 bekämpft worden. Diese Berufung sei mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2001 als unbegründet abgewiesen worden. Mit Schreiben vom 30. November 2001 sei gegen die Berufungsvorentscheidung das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden. Wie aus dem Rechtsmittelschreiben entnommen werden könne, seien die vom Beschwerdeführer erzielten Einkünfte aus seiner wissenschaftlichen Tätigkeit in Frankreich gemäß Art. 14 des DBA Frankreich zu besteuern. Die Besteuerung dieser Einkünfte in Österreich widerspreche dem Doppelbesteuerungsabkommen und sei somit rechtswidrig. Die Erledigung des Rechtsmittels vom 30. November 2001 sei jedoch noch offen. Da bislang keine Berufungsentscheidung vorliege, gehe die Einleitung des Strafverfahrens ins Leere, weil keine Verkürzung an Einkommensteuer als Tatbestand gegeben sei. Die im Jahr 1998 nicht erfassten Erlöse aus einer Rufbereitschaft von S 29.287,10 hätten eine Abgabenverkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 14.643,55 bewirkt. Die Verkürzung sei mit 2,5% der Einkommensteuerschuld zu beziffern und rechtfertige wegen Geringfügigkeit keine Einleitung eines Strafverfahrens über ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Beim Beschwerdeführer wurde zu AB-Nr. Y eine Prüfung der Aufzeichnungen für die Zeiträume 1990 bis 1999 durchgeführt. Dabei wurde (unter anderem) festgestellt, dass in den Jahren 1996 bis 1998 Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit für die französische Firma XY. nicht erklärt wurden. Diese Einkünfte wurden von der Betriebsprüfung für 1996 mit S 270.400, für 1997 mit S 462.000,00 und für 1998 mit S 561.750,00 festgestellt (siehe Tz. 13 des Berichtes gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 1. Juni 2001, AB-Nr. Y). Weiters wurde festgestellt, dass Erlöse aus „Rufbereitschaft“ für

1998 in Höhe von S 29.287,10 nicht erfasst wurden (siehe Tz. 14 des o.a. Bp-Berichtes). Aufgrund dieser Feststellungen wurde das gegenständliche Finanzstrafverfahren eingeleitet.

Die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1996 bis 1998 wurden (unter anderem) aufgrund dieser Feststellungen gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die aus diesen Feststellungen resultierenden Nachforderungen an Einkommensteuer für 1996 bis 1998 dem Beschwerdeführer mit Bescheiden vom 13. Juni 2001 vorgeschrieben. In den gegen diese Bescheide eingebrachten Berufungen – welche sich ausschließlich gegen die in Pkt. 13 des o.a. Bp-Berichtes getroffenen Feststellungen wenden – wurde im Wesentlichen vorgebracht, dem Beschwerdeführer seien für die wissenschaftlichen Tätigkeiten Räumlichkeiten des XY ständig zugewiesen worden. Er habe die wissenschaftliche Tätigkeit in diesen Räumlichkeiten ausgeübt. Gemäß Art. 14 DBA Frankreich liege bei Vorliegen einer festen Einrichtung das Besteuerungsrecht beim Belegenheitsstaat. Der Rechtsansicht des Prüfers, eine Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 EStG sei unzulässig, könne nicht gefolgt werden. Mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. Oktober 2001 hat das Finanzamt Innsbruck diese Berufungen abgewiesen. Nach Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat hat dieser den Berufungen mit Berufungsentscheidung vom 5. Oktober 2007, RV/0046-F/07, teilweise Folge gegeben und im Wesentlichen ausgesprochen, dass dem Beschwerdeführer in den Streitjahren als Wissenschaftsexperte keine feste Einrichtung im Sinne des Art. 14 DBA Frankreich zur Verfügung stand und er von XY keine einer in Frankreich gelegenen festen Einrichtung zurechenbaren Einkünfte bezogen hat. Dem Grunde nach erfolgte die Besteuerung der gegenständlichen Einkünfte in Österreich zu Recht. Der Berufung wurde insoweit stattgegeben, als der Beschwerdeführer berechtigt ist, das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG zu beanspruchen, sodass die im Zuge der Betriebsprüfung hinzugerechneten Einkünfte aus der wissenschaftlichen Tätigkeit entsprechend zu reduzieren waren.

a) Tatvorwurf nach Tz. 13 – ausländische Einkünfte:

Zu diesem Tatvorwurf liegt eine Selbstanzeige vor, welche einer eingehenden Betrachtung bedarf. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes Innsbruck vom 23. Februar 2004 der Veranlagungsakt des Beschwerdeführers, StNr. Z, „zur Zeit“ nicht auffindbar ist und dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt wurde. Dem Unabhängigen Finanzsenat lagen ein „Ersatzakt“ betreffend die Zeiträume ab 2000, StNr. Z, sowie der Arbeitsbogen zu AB-Nr. Y und der Strafakt zu SN X vor.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde

darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen. War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt gemäß § 29 Abs. 2, 1. Satz FinStrG die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Gemäß § 29 Abs. 3 FinStrG tritt Straffreiheit nicht ein, (lit. a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren, (lit. b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder (lit. c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

Hinsichtlich der Selbstanzeige stellt sich der Geschehensablauf wie folgt dar (siehe dazu die „chronologische Darstellung Selbstanzeige“ auf AS 92 im Arbeitsbogen zu AB-Nr. Y):

Am 13. Juli 1998 bzw. am 29. August 2000 gingen bei der Großbetriebsprüfung Innsbruck bzw. beim Finanzamt Innsbruck Kontrollmitteilungen ein, wonach der Beschwerdeführer in den Jahren 1996 und 1997 in Frankreich steuerfrei belassene Einkünfte erzielt habe. In der Folge hat eine Bedienstete des Finanzamtes Innsbruck den damaligen steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers telefonisch aufgefordert, Auslandseinkünfte 1996 bis 1999 bekannt zu geben. Am 18. Oktober 2000 wurden „berichtigte Einkommensteuererklärungen“ des Beschwerdeführers samt Beilagen für 1996 bis 1998 eingebracht, mit denen Erlöse aus wissenschaftlicher Tätigkeit bekannt gegeben wurden:

Zeitraum	Beträge in FRF	Kurs	Beträge in ATS
1996	130.000,00	2,08	270.400,00
1997	220.000,00	2,10	462.000,00
1998	267.500,00	2,10	561.750,00

Im undatierten Aktenvermerk auf AS 92 des Arbeitsbogens zu AB-Nr. Y findet sich weiters folgender Wortlaut: „Lt. Aussage (Beschwerdeführer) und Dr.X war man der Meinung, dass diese Einkünfte in Frankreich versteuert werden und es sich nur um Nettoeinkünfte handelt – also bereits um die frz. Steuer verminderte Beträge.“

Am 9. April 2001 um 11:30 Uhr begann die Prüfung bzw. Nachschau zu AB-Nr. Y (unter anderem) für die hier gegenständlichen Zeiträume auf Rechtsgrundlage des § 144 Abs. 1 BAO und § 99 Abs. 2 FinStrG. Auf dem Prüfungsauftrag wurde vermerkt, dass der Abgabepflichtige (der Beschwerdeführer) eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG durch berichtigte Erklärungen für 1996 bis 1998 erstattet hat.

Auf die Selbstanzeige wurde weder im angefochtenen Bescheid noch in der dagegen erhobenen Beschwerde Bezug genommen.

Im Zuge der Prüfung wurden die ausländischen Erlöse des Beschwerdeführers in der von ihm bekannt gegebenen Höhe festgestellt und nach Wiederaufnahme der Verfahren den Einkommensteuerbescheiden für 1996, 1997 und 1998 vom 13. Juni 2001 zugrunde gelegt. Die mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehenden geltend gemachten Betriebsausgaben wurden im Zuge der Prüfung nicht anerkannt.

Die Selbstanzeige wurde am 18. Oktober 2000 – somit schon vor Beginn der Prüfung zu AB-Nr. Y – erstattet. Wie sich aus dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers, StNr. Z, ergibt, wurden die sich daraus ergebenden Beträge (Fälligkeitstermin 6. Dezember 2001) am 5. Dezember 2001 (verbucht am 6. Dezember 2001), damit den Abgabenvorschriften entsprechend und sohin rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet.

Es bleibt daher zu prüfen, ob der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige die Bestimmungen des § 29 Abs. 3 lit. a oder b FinStrG entgegenstehen:

§ 29 Abs. 3 lit. a FinStrG setzt voraus, dass zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungs-handlungen gegen den Täter gesetzt werden. Das war nicht der Fall: § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG verweist zum Begriff der Verfolgungshandlung auf § 14 Abs. 3 FinStrG. Demnach ist eine Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Finanz-strafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 FinStrG genannten Organs, die sich gegen eine be-stimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Finanzstrafbehörde oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht hat oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat. Somit sind Verfol-gungshandlungen nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichtes oder der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen. Dem behördlichen Akt muss insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird. Die Verfolgungshandlung muss sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen (vgl. OGH 9.11.2000, 15 Os 121/00, mit Hinweis auf VwGH 17.2.1983, 81/16/0187).

Die zwischen den Finanzbehörden versendeten Kontrollmitteilungen, wonach der Beschwerdeführer in den Jahren 1996 und 1997 in Frankreich steuerfrei belassene Einkünfte erzielt hat, können nicht als Verfolgungshandlungen angesehen werden. Auch die bloße an den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers gerichtete telefonische Aufforderung einer Mitarbeiterin des Finanzamtes zur Bekanntgabe von Auslandseinkünften 1996 bis 1999 entspricht nicht den oben dargestellten Kriterien für eine Verfolgungshandlung. Ob die – unter anderem auf § 99 Abs. 2 FinStrG gestützte – Prüfung zu AB-Nr. Y eine Verfolgungshandlung darstellt, ist in diesem Zusammenhang irrelevant, weil die Prüfung erst nach Erstattung der Selbstanzeige begonnen wurde. Die Bestimmung des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG steht daher der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige nicht entgegen.

§ 29 Abs. 3 lit. b FinStrG schließt die Straffreiheit aus, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war.

Entdeckt ist eine Tat erst dann, wenn sich ein Verdacht insoweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist. Ein wenn auch begründeter Anfangsverdacht allein genügt nicht. Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertretenes Vergehen nötigt, sondern noch andere Deutungsmöglichkeiten offen sind, ist die Tat noch nicht einmal teilweise entdeckt (vgl. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471; OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98; Scheil, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Rz. 449, 451; Leitner, Österreichisches Finanzstrafrecht, 2. Aufl., 97f).

Für die Zeiträume 1996 und 1997 lagen Kontrollmitteilungen vor. Ob seitens des Finanzamtes Innsbruck dadurch bzw. durch allfällige weitere getroffene Maßnahmen die Tat bereits entdeckt war (siehe dazu Leitner, aaO, 98; Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung, 2. Aufl., Rz. 19 zu § 29), lässt sich im gegenständlichen Verfahren nicht mit der erforderlichen Sicherheit feststellen, weil – wie bereits oben dargestellt – der Veranlagungsakt des Beschwerdeführers für die hier gegenständlichen Zeiträume dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt wurde. Im Ergebnis ist das für diese Rechtsmittelentscheidung jedoch nicht von Belang, weil § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG zudem voraussetzt, dass die Entdeckung dem Anzeiger zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bekannt war. Die einzige dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegende aktenmäßig erfasste Kontaktaufnahme in diesem Zusammenhang besteht in dem bereits oben angesprochenen Telefongespräch einer Mitarbeiterin des Finanzamtes mit dem damaligen (zwischenzeitlich verstorbenen) steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers. Dieses Telefonat ist undatiert auf AS 92 des Arbeitsbogens zu AB-Nr. Y mit den Worten „telefonische Aufforderung von (Name der Mitarbeiterin des Finanzamtes) an Dr.X Auslandseinkünfte 1996-1999 bekannt zu geben“ dokumentiert. Es liegen keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass dieser Anruf als

Ermittlungstätigkeit gegen den Beschwerdeführer wegen des Verdachtes begangener Abgabenhinterziehungen gedacht war und dass irgendwelche Formulierungen gebraucht wurden, aus welchen nach ihrem objektiven Erklärungsinhalt auf Ermittlungen gegen den Beschwerdeführer als den konkreter Finanzstraftaten Verdächtigen zu schließen gewesen wäre.

Im Ergebnis bedeutet das für die Zeiträume 1996 und 1997, dass davon auszugehen ist, dass eine (allfällige) Tatentdeckung dem Beschwerdeführer bei Erstattung der Selbstanzeige nicht bekannt war und die Selbstanzeige daher rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG erfolgte.

Für den Zeitraum 1998 lag nach den vorliegenden Akten jedenfalls keine Tatentdeckung vor, zumal die Kontrollmitteilungen nur die Zeiträume 1996 und 1997 betrafen.

Daher steht auch die Bestimmung des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige nicht entgegen.

Da die Selbstanzeige vom 18. Oktober 2000 somit insgesamt strafbefreiende Wirkung zu entfalten vermag, war der Beschwerde in diesem Umfang Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

b) Tatvorwurf nach Tz. 14 – Erlöse 1998:

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

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).

In Tz. 14 des Bp-Berichtes zu AB-Nr. Y wurde festgestellt, dass im Zeitraum 1998 Erlöse aus „Rufbereitschaft“ in Höhe von S 29.287,10 nicht erfasst wurden. Dieser Sachverhalt ist von der oben dargestellten Selbstanzeige nicht umfasst.

Es besteht auch nach Ansicht der Beschwerdebehörde der Verdacht, dass der Beschwerdeführer durch die Nichtbekanntgabe dieser Erlöse eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1998 von S 14.643,55 bewirkt und so 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 Sach-

verhalt 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 gegenständliche Betriebsprüfung wurde für die Zeiträume 1990 bis 1999 durchgeführt. Wie sich aus AS 117ff des Arbeitsbogens zu AB-Nr. Y ergibt, wurden die aus verschiedenen Quellen stammenden Inlandserlöse des Beschwerdeführers während des gesamten Prüfungszeitraumes genau erfasst. Lediglich im Zeitraum 1998 kam es zu den in Tz. 14 dargestellten Differenzen, welche im Verhältnis zum Gesamtbetrag der Einkünfte des Beschwerdeführers als relativ gering anzusehen sind. In Anbetracht dieser Umstände liegen nach Ansicht der Beschwerdebehörde keine hinreichenden Anhaltspunkte vor, dass der Beschwerdeführer (bedingt) vorsätzlich, sohin wissentlich und willentlich eine Abgabenverkürzung bewirkt und dadurch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat, wobei anzumerken ist, dass der angefochtene Bescheid keine tragfähige Begründung des konkreten Vorsatzverdachtes enthält.

Der Beschwerde war daher auch hinsichtlich des Tatvorwurfs betreffend die in Tz. 14 des Berichtes zu AB-Nr. Y dargestellten Erlöse Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. November 2007