

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/24 2007/15/0094

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.09.2007

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

FinStrG §115;

FinStrG §116;

FinStrG §14 Abs3;

FinStrG §29 Abs3 lita;

FinStrG §30;

FinStrG §82 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der UB in L, vertreten durch Dr. Mayer GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 27. Februar 2007, GZ. FSRV/0026-L/06, betreffend Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Administrativbeschwerde der Beschwerdeführerin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einleitung des Finanzstrafverfahrens als unbegründet abgewiesen.

Nach der Begründung des angefochtenen Bescheides sei die Beschwerdeführerin, die die Einkommensteuererklärung 2003 elektronisch übermittelt habe, mit ihren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft veranlagt worden.

Mit einem als "Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige" bezeichneten Schreiben vom 16. November 2005 habe die Finanzstrafbehörde die Beschwerdeführerin in Kenntnis gesetzt, dass im Zuge von Erhebungen der Finanzmarktaufsicht und des "LG Wien" festgestellt worden sei, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2003 einen

Spekulationsgewinn aus dem Verkauf von Aktien erzielt und diesen nicht erklärt habe, sodass der Verdacht der Begehung des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gegeben sei. Die Zustellung dieses Schreibens an die Beschwerdeführerin sei am 22. November 2005 erfolgt.

Mit Telefax vom 24. November 2005 habe die Beschwerdeführerin Selbstanzeige erstattet, weil sie im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen am 7. April 2003 4.900 Stück Aktien einer AG in eine andere 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 hätte, sei bei der Umsetzung der Aktieneinbringung der Beschwerdeführerin übersehen worden, dass der Vorgang der Einbringung der Aktien keine Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG darstelle, sondern damit eine Gewinnrealisierung gemäß § 30 EStG 1988 verbunden gewesen sei. Die Anschaffungskosten der Aktien inklusive Spesen hätten EUR 284.035,89, der Verkehrswert am 7. April 2003 EUR 354.270,-- betragen, sodass sich ein Spekulationsüberschuss von EUR 70.234,11 ergebe.

Die Aufforderung zur Stellungnahme habe die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16. Dezember 2005 beantwortet. Darin habe sie ausgeführt, sie habe im Jahr 2003 keinen Verkauf von Wertpapieren durchgeführt. Hinsichtlich der Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit dem Tausch von Aktien im April 2003 werde auf die Selbstanzeige verwiesen.

Das Finanzamt habe auf Grund dieses Sachverhaltes das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wiederaufgenommen und die Einkommensteuer sodann mit EUR 51.492,39 anstatt bisher EUR 16.488,62 festgesetzt.

Aus der Aktenlage ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin zumindest seit 3. August 2000 steuerlich vertreten sei und die erteilte Bevollmächtigung eine Zustellvollmacht inkludiere.

Mit Bescheid vom 31. Jänner 2006 habe das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes eingeleitet, sie habe vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes als Abgabepflichtige durch Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für 2003 in Höhe von EUR 35.003,77 dadurch bewirkt, dass sie einen Spekulationsüberschuss in Höhe von EUR 70.234,11 im Zusammenhang mit dem Tausch von Aktien nicht erklärt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe. In der Begründung habe das Finanzamt darauf hingewiesen, dass der Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zukomme, weil die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16. November 2005 aufgefordert worden sei, als Verdächtige zu diesem Sachverhalt Stellung zu nehmen. Die Selbstanzeige sei erst nach der 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.

In der Administrativbeschwerde gegen diesen Bescheid habe die Beschwerdeführerin vorgetragen, die Finanzstrafbehörde sei von einem Aktienverkauf ausgegangen; ein Tatverdacht hinsichtlich der mit dem Aktientausch verbundenen Gewinnrealisierung habe nicht bestanden. In der Selbstanzeige sei daher ein anderer Sachverhalt dargelegt worden.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe den Vorwurf erhoben, die Beschwerdeführerin sei verdächtig, einen Spekulationsgewinn nicht erklärt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben. Damit sei die der Beschwerdeführerin zur Last gelegte Tat ausreichend konkretisiert worden. Dass diese Tat - nämlich Nichtoffenlegung eines Spekulationsüberschusses - nicht aus dem Verkauf von Aktien, sondern aus einem Aktientausch stamme, sei für die Verwirklichung des objektiven Tatbildes des § 33 Abs. 1 FinStrG - nämlich die Bewirkung einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht - nicht entscheidungswesentlich. Die Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige habe sohin hinreichend konkrete Angaben zum vermuteten Steuerdelikt enthalten, sodass von einer Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige nicht ausgegangen werden könne. Die Selbstanzeige sei für eine strafbefreiende Wirkung zu spät erfolgt, weil die gegenständliche Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige bereits eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG darstelle.

In der Administrativbeschwerde sei das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums und das Fehlen der subjektiven Tatseite behauptet worden.

Dem Vorbringen, die Beschwerdeführerin habe den Umtausch der Aktien irrtümlich als steuerneutrale Umwandlung

gesehen und deswegen nicht erkannt, dass mit einer bloßen Umwandlung von Aktien ein komplexer Steuertatbestand verwirklicht werden könne, sei entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft zumindest seit August 2000 eine umfassende, auch eine Zustellungsbevollmächtigung enthaltene Vollmacht erteilt habe. Diese steuerliche Vertreterin habe auch die Jahressteuererklärung der Beschwerdeführerin übermittelt. Wenn nun die Beschwerdeführerin die Tätigkeit einer steuerlichen Vertreterin selbst zur Erfüllung elementarer und periodisch wiederkehrender abgabenrechtlicher Verpflichtung stets in Anspruch genommen habe und sich selbst zur Berechnung ihrer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft professioneller Hilfe bedient habe, sei 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 ergeben habe, die beträchtlich weit über den erklärten Jahreseinkünften der Beschwerdeführerin gelegen sei, unterlassen haben sollte. Eine seitens der Beschwerdeführerin vorgenommene Subsumtion des dargelegten Sachverhaltes unter die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes erscheine daher äußerst unwahrscheinlich. Habe sich die Beschwerdeführerin, wie ihre Ausführungen indizieren, mit der steuerrechtlichen Einordnung des Aktientausches befasst, sei die Vermutung nahe liegend, dass sie Erkundigungen betreffend allfällige steuerrechtliche Konsequenzen bei ihrer steuerlichen Vertretung eingeholt habe. Die übermittelte Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin lege vorderhand die Vermutung nahe, dass sie durch ihre Stellungnahme den tatsächlichen - sie belastenden - Geschehnisablauf habe verschleiern wollen, sodass der Verdacht, die Beschwerdeführerin sei einem Rechtsirrtum nicht unterlegen und der vorgeworfene Tatbestand sei nicht nur in objektiver, sondern auch in subjektiver Hinsicht verwirklicht, zu Recht bestehe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat - nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde - erwogen:

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz nach Abs. 3 leg. cit. das Strafverfahren einzuleiten. Für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens genügt es, wenn gegen den Verdächtigen genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Es geht bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe im Sinn des § 82 Abs. 1 FinStrG für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Finanzstrafverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde zugekommenen Mitteilungen für einen Verdacht ausreichen oder nicht. Ob die Beschwerdeführerin das ihr zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen hat oder nicht, ist jedenfalls dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 f leg. cit vorbehalten (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2003/15/0047).

Von der Einleitung des Strafverfahrens hat die Finanzstrafbehörde abzusehen, wenn (u.a.) Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld des Täters ausschließen oder die Strafbarkeit ausschließen oder aufheben.

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- und Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige).

Nach § 29 Abs. 3 leg. cit. tritt eine Straffreiheit der Selbstanzeige u.a. nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen den Hehler gesetzt waren, oder wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war. Eine solche Selbstanzeige steht der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nur dann entgegen, wenn ihre strafbefreiende Wirkung zweifelsfrei feststeht (vgl. hiezu aus der ständigen hg. Rechtsprechung etwa die Erkenntnisse vom 28. September 1998, 98/16/0142, und vom 29. November 2000, 2000/13/0207).

Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, ihre Selbstanzeige sei im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG rechtzeitig, weil sie darin der Strafverfolgungsbehörde einen anderen Sachverhalt offen gelegt habe, als den, den die Finanzstrafbehörde zum Anlass der Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige genommen habe. Die

Verfolgungshandlungen der Finanzstrafbehörde hätten sich ausschließlich auf einen Verkauf von Aktien im Jahr 2003 gerichtet. In der Selbstanzeige habe sie hingegen den Aktientausch offen gelegt.

Die belangte Behörde geht hingegen davon aus, dass in der Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige die der Beschwerdeführerin zur Last gelegte Tat ausreichend konkretisiert gewesen sei. Der in dieser Aufforderung enthaltene Vorwurf, sie habe einen Spekulationsgewinn nicht erklärt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, habe die ihr zur Last gelegte Tat ausreichend konkretisiert.

Nach § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG tritt Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen den Hehler gesetzt waren.

Verfolgungshandlungen in diesem Sinne sind nur 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 vorgesehenen 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. Unter dem Begriff der Verfolgungshandlung fällt auch die Aufforderung zur schriftlichen Rechtfertigung (vgl. Fellner, FinStrG, § 29 und 30, Tz 20, mit zahlreichen Hinweisen auf die hg. Judikatur und die des OGH). Nach dem hg. Erkenntnis vom 20. April 1989, 89/16/0017, ist der Begriff der "Tat" 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 erfasst. Dieser verfahrensrechtliche Tatbegriff sei nicht ident mit den materiellen Straftatbeständen des Finanzstrafgesetzes (vgl. Fellner, a.a.O.).

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat in der Aufforderung zur Stellungnahme als Verdächtige den Vorwurf erhoben, die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2003 einen Spekulationsgewinn aus dem Verkauf von Aktien erzielt und diesen Gewinn nicht erklärt. Es sei daher der Verdacht des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gegeben.

Damit ist eindeutig der Vorwurf erhoben worden, die Beschwerdeführerin habe einen Spekulationsgewinn aus einem näher bezeichneten Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG 1988) erzielt und diesen nicht erklärt. Spekulationsgeschäfte sind - näher umschriebene - Veräußerungsgeschäfte. Der Regelfall eines Veräußerungsvorganges besteht im Verkauf eines Wirtschaftsgutes, aber auch der Tausch von Wirtschaftsgütern führt zu einer Anschaffung und Veräußerung.

Die Finanzstrafbehörde hat der Beschwerdeführerin die Tat zur Last gelegt, einen durch Veräußerung bestimmter Aktien erzielten Spekulationsgewinn nicht erklärt zu haben. Auf welche Weise die Beschwerdeführerin diese Tat verwirklichte, nämlich durch Verkauf oder Tausch von Aktien, ist für die Umschreibung der Tat im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG nicht entscheidend. Die belangte Behörde hat daher zu Recht die Selbstanzeige der Beschwerdeführerin vom 24. November 2005 nicht als Hindernis für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens angesehen.

Die Beschwerdeführerin macht schließlich geltend, das abgabenrechtliche Problem, welches ein Aktientausch innerhalb der Spekulationsfrist mit sich bringe, sei ihr weder objektiv noch subjektiv erkennbar gewesen. Es liege ein entschuldbarer Irrtum vor. Zu diesem Entschluss hätte auch die belangte Behörde kommen müssen. Die belangte Behörde sei davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin im Hinblick auf den Aktientausch steuerliche Beratung eingeholt habe. Nach Auffassung der belangten Behörde hätte ein über ein einschlägiges Wissen verfügender berufsmäßiger Parteienvertreter sich kaum auf einen entschuldbaren Irrtum berufen können. Damit gibt die Behörde aber zu erkennen, dass der Beschwerdeführerin kein subjektiver Vorwurf gemacht werden könne.

Dieses Beschwerdevorbringen zeigt, dass die Beschwerdeführerin die Ausführungen im angefochtenen Bescheid missversteht. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung zutreffende Informationen über die steuerlichen Konsequenzen des Aktientausches erhalten habe, und sie trotzdem gegenüber der Abgabenbehörde den Spekulationsgewinn nicht erklärt habe. Gegenteiliges, dass etwa die Beschwerdeführerin eine unrichtige Rechtsauskunft erhalten habe, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Überdies enthält die Beschwerde keine Ausführungen, wann und wodurch der behauptete Irrtum aufgeklärt worden wäre.

Aus den von der belangten Behörde genannten Gründen erscheint der Verdacht, dass die Beschwerdeführerin das ihr zur Last gelegte Finanzvergehen begangen haben könnte, nicht unangebracht. Die Feststellungen, ob die Beschwerde dieses Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, ist dem weiteren Verfahren vorbehalten.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, sodass sie gemäß§ 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2007150094.X00

**Im RIS seit**

31.10.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

19.01.2011

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)