

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden und Dr. Peter Binder als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter und Dr. Reinhold Hauk in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Angestellter und ehem. Steuerberater, whft. XXX, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 16. August 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 2. Juni 2017, Strafnummer (StrNr.) 091/2012/00027-001, in der Sitzung am 8. Mai 2018 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Josef Inwinkl sowie der Schriftführerin Sabine Hasenöhlr durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ dieses Finanzamtes als Finanzstrafbehörde vom 2. Juni 2017 ist das gegen A unter der StrNr. 091/2012/00027-001 wegen des Verdachtes, er habe im Amtsbereich des genannten Finanzamtes in den Jahren 2009 und 2010 vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht mittels Einreichung unrichtiger Steuererklärungen als verantwortlicher steuerlicher Vertreter der B-GmbH betreffend die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 eine Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von insgesamt € 79.018,21 (2007: € 44.986,86 + € 34.031,35) bewirkt [, indem er in den steuerlichen Rechenwerken der GmbH ein fiktives selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut im Form eines Rechtes an der Marke "C" fingiert und zu Unrecht

gewinnmindernd abgeschrieben worden habe,] und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG [im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten] eingestellt worden (Finanzstrafakt StrNr. 091/2012/00027-001, Bl. 258 ff).

Seiner Entscheidung lege der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der Beschuldigte A sei bis Anfang 2011 als Steuerberater bei der D-GmbH als Partner tätig gewesen; er ist finanzstrafrechtlich unbescholten.

[Der von der D-GmbH in steuerlichen Angelegenheiten betreute] C habe bis zum Jahr 2003 als Profifußballspieler ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Von einer „Marke C“ sei damals noch nicht die Rede gewesen. Auch wäre die „Marke C“ nicht vermarktet worden.

Im Jahre 2004 sei das Einzelunternehmen C gegründet worden.

In den Jahren 2004 bis 2006 – also im Rahmen des Einzelunternehmens – habe C aus der im Jahr 2004 begonnenen Werbetätigkeit mit seinem Namen und Bild Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Das Recht auf Namen und Bild sei nicht in das Einzelunternehmen eingelegt worden. Vielmehr sei das Recht auf Namen und Bild betreffend C [tatsächlich im steuerlichen Rechenwerk nicht ausgewiesen gewesen] und dessen Vermarktung erst im Rahmen des Einzelunternehmens [gemeint offensichtlich: der späteren B-GmbH] erfolgt.

Der Marktwert von C sei in den Jahren 2004 bis 2006 gestiegen, wobei er in diesem Zeitraum nicht sehr hoch gewesen wäre.

Das Einzelunternehmen C habe Werbeeinnahmen im Jahr 2004 in Höhe von € 12.456,40, im Jahr 2005 in Höhe von € 68.474,76 und im Jahr 2006 in Höhe von € 123.063,69 erzielt.

Obwohl also im Jahr 2006 nur Werbeeinnahmen in Höhe von € 123.063,69 erzielt worden seien, wäre der Marktwert [richtig wohl: der Wert der Marke "C"] mit 31. Dezember 2006 [angeblich] auf das ca. 32-fache (€ 4.000.000,00) gestiegen.

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass laut der Gewinn- und Verlust-Rechnung der B-GmbH 2007 und 2008 Werbeeinnahmen von nur € 321.476,45 und € 152.056,64 erzielt worden seien.

Weder das Recht auf Namen und Bild noch die Marke C seien im Einzelunternehmen abgeschrieben worden.

Mit 2. Dezember 2006 sei die B-GmbH gegründet worden.

Vom 9. Jänner 2007 bis zum 12. Oktober 2011 sei der Beschuldigte Alleingesellschafter dieser GmbH gewesen, wobei er die Gesellschaftsanteile für C treuhändig innegehabt habe. Danach wäre C Alleingesellschafter der B-GmbH gewesen.

Mit zwischen C und der B-GmbH abgeschlossenem Einbringungsvertrag vom 4. September 2007 sei das Einzelunternehmen C rückwirkend mit 31. Dezember 2006 in die B-GmbH eingebracht worden.

Im Zuge dieser Einbringung wäre die Marke C mit einem Wert von € 4.000.000,00 in die B-GmbH eingebracht und auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben worden.

Der Beschuldigte wäre als mandatsführender Partner der D-GmbH sowohl der steuerliche Vertreter des Einzelunternehmens C als auch der B-GmbH gewesen.

Mit am 20. September 2007 zugegangenem Schreiben wären dem Finanzamt Salzburg-Stadt die Einbringung der Marke C nach Art III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) und die Bewertung der Marke offengelegt sowie der Einbringungsvertrag vom 4. September 2007, die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2006 und die Bilanz des Betriebes C zum 31. Dezember 2006 übermittelt worden.

In der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2006 sei die Marke C unter der Position „Anlagevermögen immaterielle Vermögensgegenstände“ mit einem Wert von € 4.000.000,00 angesetzt gewesen. In der Jahresbilanz der B-GmbH zum 31. Dezember 2007 sei der durch die Abschreibung von € 266.666,66 verminderte immaterielle Vermögenswert mit € 3.600.000,00 ausgewiesen gewesen.

Der Beschuldigte habe seinen Mitarbeitern die Anweisung erteilt gehabt, den gegenständlichen Sachverhalt dem Finanzamt Salzburg-Stadt als zuständige Abgabenbehörde vollständig offenzulegen. Es könne nicht festgestellt werden, welchen genauen Auftrag zur Offenlegung der Beschuldigte erteilt habe bzw. ob er die Verfassung eines Begleitschreibens zu den Steuererklärungen der B-GmbH in Auftrag gegeben habe.

Mit 29. April 2009 und 26. März 2010 seien die Körperschaftssteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 beim Finanzamt über FinanzOnline elektronisch eingelangt.

Aufgrund der Steuererklärungen seien am 19. August 2009 und am 29. März 2010 die Körperschaftssteuerbescheide 2007 und 2008 erlassen worden.

Am 7. Februar 2011 sei dem neuen steuerlichen Vertreter der B-GmbH, E von der E-F-GmbH, der [erteilte] Auftrag zur Betriebsprüfung der B-GmbH übermittelt worden.

Daraufhin habe E [im Auftrag des Geschäftsführers der B-GmbH] am 9. Februar 2011 Selbstanzeige erstattet. Diese habe sich ebenso auf alle am Umgründungsvorgang beteiligten Personen, insbesondere auch auf den Beschuldigten, bezogen.

Am 28. Juli 2011 sei mit der Betriebsprüfung der B-GmbH begonnen worden.

Das Bundesministerium für Finanzen vertrete in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 seit dem Wartungserlass 2005 vom 2. Jänner 2006 die Auffassung, dass „keine Bedenken (bestünden), ein entgeltlich erworbenes Markenrecht wie einen Firmenwert auf fünfzehn Jahre verteilt abzuschreiben“ (Rz 3195). Aufgrund dessen wäre auch der Beschuldigte der Ansicht gewesen, dass die Abschreibung des Markenwertes C auf 15 Jahre steuerlich zulässig gewesen sei.

Das Finanzamt Salzburg-Stadt habe im Rahmen der Betriebsprüfung eine gegenteilige Rechtsansicht vertreten und wäre zu dem Schluss gelangt, dass der auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschriebene Markenwert C steuerlich nicht abschreibbar sei, sondern vielmehr dem Bilanzgewinn außerbücherlich zuzurechnen sei. Es wäre volle Schadensgutmachung geleistet worden.

Es könne nicht festgestellt werden, dass der Beschuldigte eine Verkürzung von Abgaben bewirken wollte bzw. eine solche ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe.

B. Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben und dabei ausgeführt wie folgt:

Das oben angeführte Erkenntnis werde im gesamten Inhalt und Umfang angefochten.

Der Spruchsenat begründe die Einstellung gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG im angefochtenen Erkenntnis im Wesentlichen damit, dass der Beschuldigte durch das dem Finanzamt am 20. September 2007 zugegangene Schreiben samt beiliegendem Einbringungsvertrag und beiliegender Einbringungsbilanz (Finanzstrafakt Bl. 81-88) sowie durch den am 6. Mai 2009 beim Finanzamt eingelangten Jahresabschluss 2007 (Finanzstrafakt Bl. 95 ff) sowie der am 29. April 2009 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Körperschaftsteuererklärung 2007 (Finanzstrafakt Bl. 89c) den gesamten finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalt offengelegt habe.

Weiters begründe der Spruchsenat die Einstellung damit, dass, selbst wenn die Offenlegung nicht gegeben sei, dem Beschuldigten kein vorsätzliches Verhalten angelastet werden könne.

Unter Verweis auf seine Stellungnahme an den Spruchsenat vom 1. Dezember 2016 und auch auf seine Ausführungen in der Verhandlung vom 2. Juni 2017 wende er dagegen ein wie folgt:

Zur Offenlegung:

Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um eine Marke, sondern um ein höchstpersönliches Recht auf Namen und Bild, mit dem zwar ein „Marktwert“ verbunden ist, das aber weder übertragbar noch abschreibbar ist. Der Begriff „Marke“ ist von der GmbH erst im Einbringungsvertrag verwendet worden.

Selbst wenn man von einer „Marke“ ausgehe, ergebe sich Folgendes:

Weder dem Einbringungsvertrag und der Einbringungsbilanz noch der Bilanz und GuV-Rechnung zum 31. Dezember 2007 sei zu entnehmen, ob die Abschreibung der Marke unzulässig ist oder nicht. Um dies festzustellen, bedürfe es einer Kenntnis der Tatsache, ob die „Marke“ innerhalb des in die GmbH eingebrachten Betriebes geschaffen (originär) wurde oder ob es sich um ein vom in die GmbH eingebrachten Betrieb angeschafftes bzw. eingelegtes Wirtschaftsgut handle. Je nachdem, welche Tatsache gerade gegeben ist,

sei eine Abschreibung der „Marke“ steuerlich unzulässig oder zulässig. Diese Tatsache könne bei grober Durchsicht der oben genannten Unterlagen durch einen Sachbearbeiter im Innendienst nicht festgestellt werden, sondern es bedürfe hier einer genaueren Prüfung durch die Betriebsprüfung. So ist auch erst im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass die „Marke“ erst im Einzelbetrieb selbst (originär) geschaffen und danach dieser Einzelbetrieb in die GmbH eingebracht worden ist. Diese wesentliche Tatsache sei nicht offengelegt worden.

Weiters sei zu bemerken, dass im Einbringungsvertrag der in die GmbH eingebrachte Einzelbetrieb unter Pkt. 1 der Präambel definiert werde (Finanzstrafakt Bl. 83). Dabei seien sowohl abschreibbare als auch nicht abschreibbare Wirtschaftsgüter angeführt worden. Weder in der Einbringungsbilanz noch in der Bilanz und der GuV-Rechnung zum 31. Dezember 2007 sei aufgegliedert, wie sich der „Markenwert“ ziffernmäßig zusammensetzt. Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass sich der Firmenwert des eingebrachten Einzelbetriebes verweigend aus nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern ergebe.

Grundsätzlich stehe es dem Abgabepflichtigen frei, eine andere Rechtsansicht als die Abgabenbehörde zu vertreten. Um die Strafbarkeit auszuschließen, müsse jedoch diese vertretbare Rechtsansicht in der Abgabenerklärung bzw durch ein beiliegendes Schreiben zur Abgabenerklärung der Abgabenbehörde offengelegt werden. Der Beschuldigte hätte bekanntgeben müssen, warum er der Ansicht ist, dass der „Markenwert“ steuerlich abzuschreiben ist und warum die nach der Handelsbilanz zulässige Abschreibung auch steuerlich zulässig ist bzw. warum steuerrechtlich keine außerbüchliche Zurechnung (Korrektur der handelsrechtlich zulässigen Abschreibung) im Wege der Mehr/Weniger-Rechnung erfolgen müsse. Die bloße Offenlegung von unrichtigem Zahlenmaterial (hier: der unrichtige Ansatz von AfA-Beträgen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach) in diversen Unterlagen ohne Kommentar genüge nicht.

Diese Offenlegung [im erforderlichen Ausmaß] sei [also] offenbar nicht geschehen. Damit wäre die vertretbare Rechtsansicht nicht offengelegt worden. Dass dies nicht geschehen sei, dafür wäre der Beschuldigte letztverantwortlich.

Im angefochtenen Erkenntnis werde auf Seite 2 unten ausgeführt, dass der Marktwert in den 2004 bis 2006 stieg, wobei der in diesem Zeitraum nicht sehr hoch war. Das Einzelunternehmen C habe im Jahre 2004 Werbeeinnahmen in Höhe von € 12.456,40, im Jahre 2004 in Höhe von € 68.474,76 und im Jahre 2006 in Höhe von € 123.063,69 erzielt. Auch im Jahre 2007 und 2008 – also nach Einbringung des Einzelbetriebes in die GmbH – wären Werbeeinnahmen von nur € 321.476,45 und € 152.056,64 erzielt worden.

Wie schon ebenfalls auf Seite 2 der Stellungnahme an den Spruchsenat vom 1. Dezember 2016 ausgeführt, seien die Werbeeinnahmen Indikator für den Marktwert eines Fußballspielers. Der Markenwert hänge wiederum vom Marktwert ab.

Obwohl die Werbeeinnahmen laut der Einnahmen/Ausgabenrechnung 2006 nur € 123.063,69 und auch nach der Einbringung laut den Einnahmen/Ausgabenrechnungen

2007 und 2008 die Werbeeinnahmen nur € 321.476,45 und € 152.056,64 betragen hätten, sei laut Einbringungsbilanz rückwirkend auf den 31. Dezember 2006 ein „Markenwert“ in Höhe von € 4.000.000,00 angesetzt worden ($4.000.000,00 : 123.065,69 = \text{das } 32,5\text{-Fache}$).

Wie schon oben erwähnt, sei in der Steuerbilanz der GmbH nicht offengelegt, wie sich die Bemessungsgrundlage der AfA bezüglich der strafgegenständlichen „Marke“ zusammensetze und warum die „Marke“ mit € 4.000.000,00 bewertet worden sei.

Damit wäre auch nicht offen gelegt worden, warum eine jährliche AfA in Höhe von € 266.666,66 abzuschreiben wäre.

Zur subjektiven Tatseite:

Der Beschuldigte sei Steuerberater und Professor für Steuerrecht an der Universität Salzburg. Als solcher habe er einschlägige fachliche Kenntnisse und sei bei ihm ein strengerer Maßstab anzusetzen als bei einem steuerlichen Laien. Aufgrund seiner Ausbildung, seiner jahrelangen Tätigkeit als Steuerberater und Professor für Steuerrecht seien ihm die einschlägigen und jedermann zugänglichen Steuervorschriften (Steuergesetze, Richtlinien, Judikatur, Kommentare usw.) bestens bekannt. Er selbst zitiere ja diese Vorschriften.

Fest stehe, dass der Beschuldigte als steuerlicher Vertreter sowohl des in die GmbH eingebrachten Einzelunternehmens als auch der GmbH den besten Einblick in die Gewinnermittlung beider Steuersubjekte hatte. Als steuerlicher Vertreter des Einzelunternehmens habe er gewusst, dass das Recht auf Namen und Bild und der damit verbundene „Marktwert“ erst im Einzelunternehmen originär entstanden sei.

Fest stehe weiters, dass der Beschuldigte sich mit dem Thema des „Marktwertes und der Abschreibung“ befasste und auch die damalige Lehre und Rechtsprechung dazu gekannt habe, die eindeutig von einer Nichtaktivierung und Nichtabschreibung originärer Rechte bzw. die Nichtabnutzung von Persönlichkeitsrechten wie das Recht auf Namen und Bild ausgegangen sei.

Aufgrund seiner einschlägigen Tätigkeit und Ausbildung wisse der Beschuldigte ganz genau, dass bei Einbringung eines Einzelbetriebes in eine GmbH der Grundsatz der Buchwertfortführung gelte. Das werde auch von einem durchschnittlich einschlägig ausgebildeten Sachbearbeiter in einer Steuerberatungskanzlei abverlangt.

Auch wisse der Beschuldigte von den Einbringungsbestimmungen im UmgrStG und zitiere diese auch. Der Beschuldigte wisse genau, unter welchen Bedingungen eine Einbringung des Einzelunternehmens in der GmbH zu erfolgen habe.

Außerdem habe der Beschuldigte den Einbringungsvorgang konzipiert.

Obwohl dem Beschuldigten als steuerlichen Vertreter beider Firmen bekannt gewesen sei, dass das Einzelunternehmen im Jahre 2006 nur € 123.063,60 an Werbeeinnahmen erzielte und obwohl ihm die Entstehung der „Marke“ im Einzelunternehmen bekannt gewesen sei, habe er sich entschlossen, den gegenständlichen Einbringungsvorgang,

nämlich einen unverhältnismäßig hohen Ansatz des „Markenwertes“ (32,5-fache der Werbeeinnahmen 2006) und Abschreibung des „Marktwertes“ in der GmbH, zu konzipieren, und habe er auch seine Mitarbeiter angewiesen, sein – nun strafgegenständliches – Konzept umzusetzen. Auch wäre dieses Konzept durch seine Unterschrift in den Jahresabschlüssen 2007 und 2008 abgesegnet worden.

Wenn man die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2009 sowie die Jahresabschlüsse ansehe, könne man erkennen, dass aufgrund der Afa-Beträge bei der GmbH Verluste in etwa gleicher Höhe entstanden sind. Der einzige Sinn des Ansatzes und der Abschreibung des „Markenwertes“ im Wege der Einbringung wäre daher nur gewesen, dass sich die GmbH und damit Herr C Steuern erspart. Dieses Konzept zeige ein wohl durchdachtes und planmäßiges Vorgehen des Beschuldigten.

Der Beschuldigte habe daher vorsätzlich gehandelt. [Jedenfalls] habe er durch die unrechtmäßige Abschreibung des Rechts auf Namen und Bild zumindest in Kauf genommen, dass eine Abgabenverkürzung eingetreten sei. [...]

Zum Einwand des Beschuldigten, dass das Bundesministerium für Finanzen in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 seit dem Wartungserlass 2005 vom 2. Jänner 2006 die Auffassung vertrete, dass „keine Bedenken [bestehen], ein entgeltlich erworbenes Markenrecht wie einen Firmenwert auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben (Rz 3195) und er deshalb der Ansicht gewesen sei, dass die Abschreibung des „Markenwertes C“ auf 15 Jahre zulässig sei, werde entgegnet:

Nach dem vom Beschuldigten eingewendeten Wartungserlass könne nur ein entgeltlich erworbenes Markenrecht wie ein Firmenwert auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden. Im gegenständlichen Fall liege kein entgeltlich erworbenes Markenrecht durch die GmbH vor.

Dem Einwand des Beschuldigten, dass Einbringungen (wie das strafgegenständliche Markenrecht) nach Art III UmgrStG steuerlich als Tausch und damit entgeltliche Vorgänge zu qualifizieren und abschreibbar seien, werde entgegnet, dass es sich bei der Einbringung um die Einbringung des gesamten Einzelbetriebes (Betriebes, Teilbetriebes usw.) nach § 12 UmgrStG handelt (siehe Rz 640, 646 UmgrStR). Steuerlich sehe § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG vor, dass die übernehmende Körperschaft im Rahmen der Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre (siehe Rz 643, 951 ff UmgrStR). Steuerlich sei bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UmgrStG die Steuerwirkung des Tauschgrundsatzes aufgehoben und damit die Buchwertfortführung zwingend (Rz 648, 649 UmgrStR).

Wie schon oben erwähnt, werde dieses Wissen von einem einschlägig ausgebildeten Sachbearbeiter einer Steuerberatungskanzlei abverlangt, umso mehr könne dies von einem höchstqualifizierten Steuerfachexperten wie den Beschuldigten abverlangt werden.

Aus diesen Gründen werde die Bestrafung des [Beschuldigten] im Sinne der Stellungnahme des Amtsbeauftragten an den Spruchsenat, des Vorbringens des

Amtsbeauftragten in der Verhandlung vom 2. Juni 2017 [und damit nach dem Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG] und im Sinne der gegenständlichen Beschwerdeausführungen beantragt.

C. Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde der strafrelevante Sachverhalt ausführlich erörtert und in einem ergänzenden Beweisverfahren auch der diesen auf Seite der Abgabenbehörden erstmals aufgegriffen habende Außenprüfer G als Zeuge einvernommen.

C.1. G hatte am 7. Februar 2011, 15:26 Uhr, an die B-GmbH zu Händen ihrer Steuerberaterin E-F-GmbH folgendes Fax versendet (Finanzstrafakt Bl. 137 ff):

"[...]

Betreff: Finanzstrafrechtliche Prüfung Körperschaftsteuer 2007 - 2008

Sehr geehrter Herr E!

Gemäß beiliegendem Prüfungsauftrag erfolgt die Außenprüfung betreffend der Fa. B-GmbH, St.Nr: qqqb, gemäß § 147 Bundesabgabenordnung in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz.

Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung ist die Körperschaftsteuer 2007 - 2008.

Es besteht der Verdacht, dass die B-GmbH durch Unterlassung der außerbücherlichen Zurechnung der handelsrechtlichen Abschreibung der Markenwerte in Höhe von jährlich Euro 266.666,67 in den Jahren 2007 und 2008 Körperschaftsteuer in noch festzustellender Höhe verkürzt und dadurch vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

Wie vereinbart findet die Betriebsprüfung am Mittwoch, 09.02.2011, Uhr 08.30, EfXXX, statt.

Beiliegend wird der Prüfungsauftrag zur Betriebsprüfung B-GmbH, St.Nr: qqqb, übermittelt.

Mit feruendlichen Grüßen

{Unterschrift des Prüfers}"

C.2. Unmittelbar nach Übersendung des Fax hatte der Prüfer mit E telefoniert und darüber einen Aktenvermerk (Vermerk § 99) angefertigt (Finanzstrafakt Bl. 140):

"Gemäß tel. mit Hr. E v. 07.02.2011, Uhr 15.52, erfolgt die Außenprüfung gem. § 147 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2007 - 2008 aufgrund der ertragsteuerlichen Abschreibung der Markenrechte C in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG.

Dem steuerlichen Vertreter Hr. E wurde diebezüglich der Prüfungsauftrag mittels Fax am 07.02.2011, Uhr 15.26, übermittelt.

Laut Hr. E wurde diesbezüglich bereits eine Selbstanzeige vorbereitet.

Die Betriebsprüfung findet am 09.02.2011, Uhr 08.30, Kanzlei E-F-GmbH, statt."

C.3. Vor Prüfungsbeginn am 7. Februar 2011 hat E dem Außenprüfer folgende Selbstanzeige der Steuerberaterin übergeben (Finanzstrafakt Bl. 141 ff):

"B-GmbH, {Anschrift}

{StNr.}

Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG

Sehr geehrte Damen und Herren!

Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses sowie der Steuererklärungen für das Jahr 2009 wurde von unserer Kanzlei festgestellt, dass in den Bilanzen der B-GmbH in den Jahren 2006, 2007 und 2008 Markenrechte gewinnwirksam abgeschrieben wurden. Diese Abschreibungen wurden auch bei der Mehr Weniger Rechnung nicht mehr hinzugerechnet.

Diese Abschreibungen von Markenrechten stammen aus einem Umgründungsvorgang aus dem Jahr 2006, der von der unten genannten Steuerberatungskanzlei steuerlich begleitet wurde. Diese Abschreibung ist unzutreffend, weil der Markenwert nicht entsprechend nachgewiesen wurde.

*Da wir nicht sicher sind, ob diese Vorgangsweise richtig ist und eventuell Bestimmungen des FinStrG verletzt worden sind erstatten wir im Auftrag des Geschäftsführers * vorsorglich Selbstanzeige. Diese Selbstanzeige soll auch für alle am Umgründungsvorgang beteiligten Personen gelten (A, H, D1-GmbH und D-GmbH).*

Für den Jahresabschluß 2009, der erstmalig von unserer Kanzlei erstellt worden ist, wurden die Abschreibungen als auch die durch die Abschreibung entstandenen Verlustvorträge steuerneutral behandelt.

Durch oben genannte Vorgangsweise ist es zu einer Verkürzung an Körperschaftsteuer im [betreffend das] Jahr 2007 in Höhe von € 61.447,28 und im [betreffend das] Jahr 2008 in Höhe von € 17.144,32 gekommen. Im [betreffend das] Jahr 2006 kam es zu keiner Verkürzung an Körperschaftsteuer.

Zur Wahrung der Fristen halte ich fest, dass bereits bei der ersten telefonischen Ankündigung einer Betriebsprüfung am 31.1.2011 mündlich eine Selbstanzeige angekündigt wurde.

Die zu wenig bezahlte Körperschaftsteuer wird unverzüglich entrichtet.

Mit vorzüglicher Hochachtung

{Unterschrift E}"

*Anmerkung: J

C.4. Der Zeuge G nunmehr in der mündlichen Verhandlung auf die Frage, was ihn zur Übersendung des Schreibens vom 7. Februar 2011 per Fax an die B-GmbH (Finanzstrafakt Bl. 137) veranlasst habe:

Er habe sich am 26. Jänner 2011 mit der I-GmbH beschäftigt und hatte dort die Verrechnungsgebarung zu prüfen, wobei sich ein Zusammenhang zur B-GmbH ergeben hat. Am 31. Jänner 2011 habe er den Prüfungsfall B-GmbH als verbundenen Fall vom Teamleiter zugeteilt erhalten. Am 7. Februar 2011 habe er im Zuge des Aktenstudiums sich die dort angeführten Markenrechte und eine allfällige außerbücherliche Zurechnung angesehen und einen Missstand entdeckt, weshalb er nach Rücksprache mit dem Teamleiter dass genannte Fax vom 7. Februar 2011 verfasst habe. Zu diesem Zeitpunkt habe er seinen Verdacht nur auf die Sache bezogen und nicht auf bestimmte Personen, welche im Verdacht gestanden wären, eine finanzstrafrechtliche Verfehlung begangen zu haben.

Er habe sich bereits zuvor am 31. Jänner 2011 um 12.15 Uhr telefonisch bei E zur Prüfung angemeldet.

Auf die Frage, ob er im Zuge einer telefonischen Kontaktaufnahme mit dem damaligen Steuerberater der B-GmbH bereits einen solchen Verdacht, wie oben beschrieben, geäußert hätte: Nein, er lese den damals gemachten Aktenvermerk vom 31. Jänner 2011 auf dem Blatt zur aktuellen Fallinformation vor [Arbeitsbogen zu ABNr. pppp]. Demnach war das Gesprächsthema insbesondere, ob der Jahresabschluss 2009 noch vor Prüfungsbeginn fertiggestellt werden kann oder nicht. Eine entsprechende Vorhaltung wie im Fax vom 7. Februar 2011 habe er dem Steuerberater E nicht gemacht. Ein solcher Vorwurf sei ihm zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht bekannt gewesen.

Auf die Frage, ob es allenfalls ein weiteres Telefonat zwischen ihm und E bis zum Ergehen des Faxes am 7. Februar 2011 gegeben habe, in welchem allenfalls ein Vorwurf einer Abgabenhinterziehung thematisiert worden wäre: Seiner Erinnerung nach nein, er könne das ausschließen, sonst hätte er auch einen entsprechenden Aktenvermerk angelegt.

Nach Vorhalt des Aktenvermerkes, Finanzstrafakt Bl. 140: Es gelte das vorhin zum Fax Gesagte, er habe im Gespräch mit E noch keinen Verdacht gegen eine bestimmte Person gehegt, sondern erklärt, dass in Anbetracht der besonderen Umstände eben die Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG veranlasst sei.

Im Zuge des Telefonates habe E noch nicht eine Selbstanzeige erstattet. Es habe sich so zugetragen: Eine halbe Stunde nach Versendung des Fax habe er angerufen und erklärt, dass er die Prüfung aus den im Fax angeführten Gründen nach § 99 FinStrG durchführen werde. E habe beanstandet, dass der Prüfer mit dieser Maßnahme die strafbefreiende

Wirkung einer Selbstanzeige abgeschnitten hätte. Über inhaltliche Themen sei in dem kurzen Telefonat nicht gesprochen worden.

Nach diesem Telefonat vom 7. Februar 2011 habe es bis zum Prüfungsbeginn mit E kein Telefongespräch mehr gegeben. Am 9. Februar 2011 vor Prüfungsbeginn habe er die verfahrensgegenständliche Selbstanzeige entgegengenommen.

Auf die Frage, wie er zu dem im Fax geäußerten Verdacht gekommen sei: Er habe gemutmaßt, dass es sich um nicht steuerlich absetzbare Markenrechte eines Fußballers handeln könnte. Der hohe Betrag habe eher auf einen Transfermarktwert eines Fußballers hingewiesen. Wenn es ein Transfermarktpreis eines Fußballers gewesen wäre, wäre er bei keiner Position absetzbar gewesen. Es handle sich hier auch nicht um die Bilanz eines Fußballvereines, der einen Spieler kauft, sondern um die Marke eines Fußballers selbst.

Anhand welcher Unterlagen er zu dem Verdacht gekommen sei: Seiner Erinnerung nach haben sich im Veranlagungsakt die Einbringungsbilanz und die Jahresabschlüsse in Papierform befunden. Aus den Jahresabschlüssen und der Einbringungsbilanz habe er den Verdacht geschöpft. Nach Darlegung der Begriffe "Vermutung", "Verdacht" und "Gewissheit" einer "Tatentdeckung" durch den Vorsitzenden: Er habe einen Verdacht gehabt, der aber noch einer weiteren Aufklärung bedurfte.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstraßbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

2. Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (hier hinsichtlich der Körperschaftsteuer) bzw. im Falle einer juristischen Person, hier der genannten B-GmbH, der/die Wahrnehmenden ihrer steuerlichen Interessen (etwa der Geschäftsführer oder eine andere Person, welche diese Aufgabe übernommen hat) die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem die Steuererklärungen. Gemäß § 24 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 iVm §§ 39, 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 werden derartige Abgabepflichtige wie eben hier die genannte GmbH nach Ablauf des Kalenderjahres zur Körperschaftsteuer veranlagt, wobei vom Wahrnehmenden ihrer steuerlichen Interessen

entsprechende Steuererklärungen abzugeben sind. Diese Steuererklärungen waren hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre gemäß § 134 Abs. 1 BAO im Falle der - in der Regel gebotenen - elektronischen Einreichung (§ 24 Abs. 3 Z 1 Satz 2 KStG) bis Ende Juni des Folgejahres einzureichen.

Das Ziel dieser gesetzlich gebotenen Offenlegung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte mittels einer Steuererklärung ist es, der zuständigen Abgabenbehörde eine bescheidmäßige Vorschreibung eines korrekten Abgabenzahlungsanspruches in Übereinstimmung mit dem bereits durch einen bestimmten Lebenssachverhalt entstandenen Abgabenanspruch (vgl. § 4 Abs. 2 Z 2 BAO) zu ermöglichen. Aus diesem gesetzlichen Auftrag ergibt sich auch das Ausmaß der erforderlichen Darlegung des abgabenrechtlichen Sachverhaltes: Die - logischerweise wahrheitsgemäße - Darlegung der abgabenrechtlichen Sachverhalte muss jenes Ausmaß erreichen, bei welchem ein fachkundiger Organwalter der Abgabenbehörde bei Anwendung eines angemessenen Aufwandes in die Lage versetzt ist, die zutreffende abgabenrechtliche Beurteilung vorzunehmen. Ebenso wie etwa dem Normgeber auferlegt ist, eine von ihm als verpflichtend vorgesehene abgabenrechtliche Bestimmung verständlich und nicht als bloße Denksportaufgabe für den Normadressaten zu formulieren, darf auch - gleichsam heruntergebrochen ins Detail und in ein einzelnes Rechtsverhältnis mit einem Abgabepflichtigen - Letzterer seine erforderlichen Angaben nicht lediglich als Suchrätsel gestalten. Auch eine Offenlegung durch einen anderen Steuerpflichtigen oder bei einer anderen als der zuständigen Abgabenbehörde reicht nicht aus.

Nicht verpflichtet wird der Steuerpflichtige durch das Gebot einer ausreichenden wahrheitsgemäßen Offenlegung der ihn betreffenden abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte, auch seine abgabenrechtliche Beurteilung dieser grundsätzlich steuerlich relevanten Lebenssachverhalte von vornherein in Übereinstimmung mit der diesbezüglich herrschenden Rechtsansicht zu bringen. Wie der Amtsbeauftragte in seiner Beschwerde insoweit somit zutreffend ausführt, steht es einem Abgabepflichtigen so auch frei, seine eigene - von der Lehre und der ständigen Rechtsprechung abweichende - Rechtsansicht, wonach etwa in einem steuerlichen Rechenwerk ein bestimmter Lebenssachverhalt als abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut zum Ansatz zu bringen wäre, NACH ausreichender Offenlegung und allfälliger Verneinung durch die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid in einem Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht und wohl auch in einem sich anschließenden Revisionsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu verfechten und solcherart eine Entscheidung zu seinen Gunsten zu erzwingen. Erließe die Abgabenbehörde in einem solchen Fall bei erfolgter Offenlegung einen rechtswidrigen Bescheid zugunsten des Abgabepflichtigen (etwa weil die Steuererklärung ohne ausreichende inhaltliche Überprüfung oder sogar unbesehen zur Bescheiderlassung verwendet worden ist), läge auf Seite des Steuerpflichtigen keine Rechtsverletzung vor.

Der Umstand, dass ein Zahlenwerk in einer eingereichten Steuererklärung auf Basis einer von der herrschenden Rechtsansicht abweichenden Meinung erstellt worden ist, muss daher offengelegt werden - wenn notwendig, mit zusätzlichen und ausreichend deutlichen

Erläuterungen. Entsprechen hingegen die vom Abgabepflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung angewandten Regeln der herrschenden Rechtslage, reduziert sich auch dementsprechend das Ausmaß der erforderlichen Darlegung, sodass allenfalls mit der üblichen Übermittlung eines zu Kennzahlen zusammengefassten Zahlenmaterials per FinanzOnline ohne weitere Erläuterung das Auslangen gefunden werden kann.

3. Einer Hinterziehung von Körperschaftsteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obigen Ausführungen die Verkürzung einer derartigen Abgabe bewirkt, indem er bspw. in der Abgabenerklärung bzw. im - dieser zugrunde liegenden - steuerlichen Rechenwerk eine Abschreibung für Abnutzung (Afa) eines fiktiven Wirtschaftsgutes oder eines zwar bestehenden, aber nicht abschreibbaren immateriellen Wirtschaftsgutes vornimmt, ohne diesen Vorgang mit ausreichender Deutlichkeit gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde offenzulegen, sodass infolge antragsgemäßer Veranlagung die Körperschaftsteuer rechtswidrig mit Null bzw. mit einem zu geringen Betrag bescheidmäßig festgesetzt wird (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG Variante 1).

Gemäß § 11 FinStrG begeht dabei nicht nur der unmittelbare Täter, also ein Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der Körperschaft, gegebenenfalls eine Abgabenhinterziehung, sondern auch jeder, der einen solchen Wahrnehmenden dazu bestimmt, sie auszuführen oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt. In diesem Sinne hat auch ein Entscheidungsträger in der von der Körperschaft mit ihrer Beratung beauftragten Steuerberatungskanzlei, welcher die objektiv rechtswidrige Abschreibung eines solchen Wirtschaftsgutes im Jahresabschluss der Körperschaft ohne Offenlegung gegenüber dem Finanzamt vornimmt oder veranlasst oder auch nur unterstützt, eine Abgabenhinterziehung in Form der Bestimmungs- oder Beitragstäterschaft zu verantworten.

4. Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der 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.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Lediglich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung machte sich gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG in der zu den verfahrensgegenständlichen Tatzeitpunkten (hier relevant der Eintritt der deliktischen Erfolge, sohin 2009 bzw. 2010) geltenden Fassung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete Tat fahrlässig begangen hat; § 33 Abs. 3 FinStrG galt entsprechend. Hatte solcherart u.a. ein Steuerberater in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen gehandelt, war er gemäß § 34 Abs. 3

FinStrG nur strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden getroffen hat. Ein derartiges "schweres Verschulden" wurde einer groben Fahrlässigkeit gleichgesetzt (vgl. *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 34 Rz 32).

5. Eine Bestrafung eines Finanzstraftäters richtet sich nach dem zum Zeitpunkt der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre (§ 4 Abs. 2 FinStrG). Als Strafaufhebungsgrund entfaltet eine Selbstanzeige ihre Wirkung nicht schon zur Tatzeit, sondern wesensmäßig erst bei ihrer Erstattung. Daraus folgt, dass die eine Strafaufhebung bewirkende Normvariante des § 29 FinStrG zwar in den Günstigkeitsvergleich einzubeziehen ist, die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des von der Anzeige Begünstigten beeinflussen kann, wenn sie zu einem Zeitpunkt erstattet wird, in dem sie noch in Geltung befindlich ist (siehe bereits UFS 4.2.2013, FSRV/0001-K/12; UFS 23.9.2013, FSRV/0008-S/12; BFG 11.11.2014, RV/7300039/2014; BFG 28.4.2017, RV/7100768/2017, mit Verweisen auf die gleichlautende stRspr des OGH, bestätigt durch VwGH 19.10.2017, Ra 2017/16/0107).

6. Hinsichtlich der am 7. Februar 2011 erstatteten Selbstanzeige (siehe oben Pkt. C.3.) hat an diesem Tage u.a. folgende, aufgrund dieses Günstigkeitsvergleiches nach § 4 Abs. 2 FinStrG anzuwendende Rechtslage bestanden:

§ 29. [FinStrG] (1) Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

(2) War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an den Anzeiger zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

(3) Straffreiheit tritt nicht ein,

a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,

b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war [...], oder

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.

(4) [...]

(5) Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird.

(6) [...]

7. Auch eine Verjährung kommt gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG als Strafaufhebungsgrund bezüglich eines Finanzvergehens in Betracht. Die bei Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 FinStrG und bei fahrlässigen Abgabenverkürzungen gemäß § 34 FinStrG fünfjährige (§ 31 Abs. 2 FinStrG) Frist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört wie im gegenständlichen Fall zum Tatbestand ein Erfolg (hier: der Eintritt der jeweiligen Verkürzung), so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Begeht aber der Täter während dieser Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf welches § 25 FinStrG (Voraussetzungen für ein Absehen von einer Bestrafung oder das Erteilen einer bloßen Verwarnung infolge Geringfügigkeit liegen vor) nicht anzuwenden ist, so tritt gemäß § 31 Abs. 3 FinStrG idF BGBl I 2007/44, mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2008, die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese neue Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Letzteres gilt sohin nicht, wenn das weitere Finanzvergehen lediglich (grob) fahrlässig begangen wird.

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt bei Finanzvergehen, zu deren Verfolgung die Finanzstraßenbehörden zuständig sind, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in § 31 Abs. 4 lit c FinStrG genannte Zeit (die Zeit von der Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgabenverfahren bis zu deren Erledigung – hier nicht von Relevanz) verstrichen sind.

8. Den vorgelegten Akten ist nun folgender Sachverhalt zu entnehmen:

8.1. Mit Schreiben der D-GmbH-KEG vom 22. Jänner 2007, unterfertigt vom Beschuldigten A und einer weiteren Steuerberaterin namens H, wurde dem Finanzamt Salzburg-Stadt die Existenz der neu gegründeten B-GmbH mit Sitz in Salzburg bekanntgegeben und um Vergabe einer StNr. ersucht. In dem beigeschlossenen Fragebogen war als Alleingesellschafter der Beschuldigte angegeben. Als gegenüber dem Finanzamt zeichnungsberechtigter Geschäftsführer wurde J ausgewiesen; die steuerliche Vollmacht ist auf Seite der Steuerberatungskanzlei ebenfalls vom Beschuldigten und von H

unterfertigt. Auf die Anforderung eines Gesellschaftsvertrages oder eine Nachschau wurde ob der Seriosität der Steuerberatungskanzlei von Seite des Finanzamtes verzichtet und für die neue GmbH ohne weitere Nachprüfung eine StNr. vergeben (Veranlagungsakt betreffend die B-GmbH, vormalige StNr. qqqb, nunmehrige StNr. qqqb1, Dauerakt, genannte Eingabe).

8.2. Mit Schreiben der D-GmbH-KEG vom 17. September 2007, unterfertigt vom Beschuldigten A und H, wurde dem Finanzamt Salzburg-Stadt wie folgt bekanntgegeben (obgenannter Veranlagungsakt betreffend die B-GmbH, Dauerakt):

„B-GmbH, StNr qqqb

Meldung gem § 13 UmgrStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Namen und Auftrag der B-GmbH teilen wir Ihnen hiermit mit, dass Herr C (Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, StNr qqqc) mit Einbringungsvertrag vom 4. September 2007 den Betrieb „C“ in die B-GmbH eingebracht hat.

Einbringungstichtag ist der 31. Dezember 2006.

Eine Kopie des Einbringungsvertrages inkl Einbringungsbilanz gem § 15 UmgrStG zum 31. Dezember 2006 sowie die Bilanz des Betriebes „C“ gem § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG zum 31. Dezember 2006 liegt diesem Schreiben als Anlage bei.

Der Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung erfolgt mit Anfang Oktober 2007 (UmgrStR 2001 Rz 1221).

Die Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft unterbleibt gem § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG, weil der Einbringende alleiniger Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft ist. Die Gesellschaftsanteile an der B-GmbH werden gemäß dem Treuhandvertrag vom 2. Dezember 2006 von Herrn A treuhändig für Herrn C gehalten.

Für Rückfragen steht Ihnen Frau H in unserem Salzburger Büro [...] jederzeit gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüße

{Unterschriften}

Anlagen wie erwähnt “

8.3. Der in Kopie beigeschlossene Einbringungsvertrag lautete wie folgt (Veranlagungsakt GmbH, Dauerakt):

„EINBRINGUNGSVERTRAG

Abgeschlossen zwischen

C [...]

(im Folgenden ‚Einbringender‘)

und

der B-GmbH [...]

(im Folgenden „übernehmende Gesellschaft“)

I. Präambel

1. Der Einbringende ist Inhaber des Betriebes „C“. Gegenstand dieses Betriebes ist die kommerzielle Verwertung der personenbezogenen Rechte sowie die Erhaltung und die weitere Entwicklung dieser Rechte zu einer nachhaltigen Kommerzialisierung derselben. Zum Betrieb gehören insbesondere die Personenmarke „C“ und sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter (Logo, Marketingkonzepte, Homepage und Domain), der Kundenstamm, die Vertragsbeziehungen (Lizenzverträge, Werkverträge, Medienverträge, Auftrittsverträge, Managementverträge), die materiellen Betriebsmittel (zB Trainingsausrüstung und Sachzuwendungen von Werbeauftraggebern) sowie die betrieblichen Forderungen und Verbindlichkeiten.

2. Dieser Betrieb wird seit mehr als 2 Jahren betrieben.

3. An der übernehmenden Gesellschaft ist der Einbringende zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages als alleiniger Gesellschafter mit einem Geschäftsanteil, welcher einer Stammeinlage von EUR 35.000,00 entspricht, die zur Hälfte einbezahlt wurde, über eine Treuhandenschaft beteiligt. Treuhänder und zivilrechtlicher Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft für den Einbringenden ist A, geb am xxxx.

4. Der Einbringende überträgt den Betrieb gem Absatz (1) auf die übernehmende Gesellschaft gem Art III UmgrStG.

II. Gegenstand der Einbringung

1. Mit dem folgenden Einbringungsvertrag soll der, vom Einbringenden gehaltene, unter Punkt I (1) beschriebene Betrieb gem Art III UmgrStG unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte in die übernehmende Gesellschaft eingebracht werden.

2. Sämtliche betreffend den Betrieb bestehenden Urheberrechte, Rechte aus eingeräumter Werknutzung und Verwertung, sämtliche bestehende Vertragsverhältnisse betreffend den Betrieb werden auf die übernehmende Gesellschaft übertragen und von dieser fortgeführt.

[...]

III. Gegenleistung

Die Einbringung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft unterbleibt gemäß § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG, weil der Einbringende alleiniger Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft ist.

IV. Anwendung des Umgründungssteuergesetzes

1. Die Einbringung wird gemäß Art III UmgrStG unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des UmgrStG unter Fortführung der Buchwerte

durch die übernehmende Gesellschaft, wie sie für den Betrieb in der gemäß § 15 UmgrStG aufgestellten und einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2006 (Anlage ./1) ausgewiesen sind, durchgeführt.

[.....]

[.....]

Salzburg, am 4. September 2007,

{Unterschrift C}“

{Unterschrift J für die B-GmbH} “

8.4. § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG legt fest, dass unter das steuerbegünstigende Vermögen u.a. lediglich ein Betrieb bzw. Teilbetrieb fällt, der zur Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dient, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt. Dabei ist gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Diese Werte sind wiederum gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 UmgrStG in der Einbringungsbilanz mit diesen Buchwerten anzusetzen, wodurch allfällige stille Reserven auf die übernehmende Körperschaft übertragen werden (zum Prinzip siehe zB *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁶ § 16 Rz 6 ff; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ Rz 1182).

8.5. Eine solche „Schlussbilanz“ des C gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG mit Stichtag 31. Dezember 2006 wurde dem obigen Schreiben vom 17. September 2007 ebenfalls beigegeben. Darin ist unter der Position „A. Anlagevermögen, I. Immaterielle Vermögensgegenstände“ ein Betrag von € 4.000.000,00 (!) ausgewiesen (Veranlagungsakt GmbH, Dauerakt).

Ebenfalls dem genannten Schreiben beigegeben war eine inhaltgleiche Einbringungsbilanz des C zum Stichtag 31. Dezember 2006 gemäß § 15 UmgrStG, in welchem ebenfalls ein entsprechender korrespondierender Aktivposten von € 4.000.000,00 behauptet wurde (Veranlagungsakt GmbH, Dauerakt).

Die Ausmaß dieses angeblichen originären Markenrechtes überrascht in Anbetracht der Höhe der vom Steuerpflichtigen bis zu diesem Zeitpunkt erzielten tatsächlichen Werbeeinnahmen (Zeugenaussage G) und scheint wohl bei weitem überhöht zu sein.

8.6. Ebenfalls mit Schreiben der D-GmbH-KEG vom 17. September 2007, unterfertigt von A und H, wurde das damals betreffend C zuständige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf verständigt, dass der Genannte seinen Betrieb als Einzelunternehmer mit Stichtag 31. Dezember 2006 in die B-GmbH gemäß Art III UmgrStG (sohin unter Fortführung der Buchwerte) eingebracht habe. Anders als gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Stadt wurde dem Wiener Finanzamt aus eigenem Antrieb keine Schlussbilanz bzw. Einbringungsbilanz übermittelt. Nachdem aber die Sachbearbeiterin des Finanzamtes

um Nachreichung einer Einbringungsbilanz in Kopie ersucht hatte, wurde eine solche an das Wiener Finanzamt übermittelt; in dieser war ebenfalls die Aktivierung von immateriellen Vermögensgegenständen in Höhe von € 4.000.000,00 ausgewiesen. Auch der Einbringungsvertrag wurde in Kopie vorgelegt (Veranlagungsakt betreffend C, damalige StNr. qqqc, nunmehrige StNr. qqqc1, Dauerakt).

8.7. Die Abnutzbarkeit und damit Abschreibbarkeit von entgeltlich erworbenen Markenrechten ist strittig (Jakom, *Laudacher* EStG, 2017, § 6 Rz 81), wird aber wohl im Falle einer Verknüpfung mit der zeitlich begrenzten Karriere eines Profisportlers denkmöglich sein. Im Falle eines entgeltlichen Erwerbes (und damit ist nicht eine Einbringung eines Betriebes unter Buchwertfortführung gemeint!) wird eine Abschreibung verteilt auf 15 Jahre gleich einem beim entgeltlichen Erwerb aufgedeckten Firmenwert zugelassen (vgl. bereits *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ Rz 371).

Selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter (wie etwa eine von C durch sein eigenes sportliches und mediales Wirken erzeugte Marke „C“) dürfen jedoch aufgrund der ausdrücklichen Bestimmung in § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1988 nicht aktiviert werden (*Doralt/Ruppe* aaO Rz 373).

Eine Gestaltungsmöglichkeit zur Gewinnrealisierung bei C anlässlich der Einbringung seines Betriebes in die B-GmbH zur Umgehung der Verpflichtung der Buchwertfortführung hätte etwa darin bestanden, dass die behaupteten Markenrechte der B-GmbH verkauft worden wären oder gewinnwirksam gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 dem Betriebsvermögen zugeschrieben worden wären, wenn zulässig (Näheres siehe etwa *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, Umgründungssteuergesetz⁵ § 16 Rz 10). Eine solche Gestaltungsmöglichkeit wurde jedoch laut Aktenlage nicht in Anspruch genommen.

Die diesbezüglichen Angaben des A und der H in der Schlussbilanz bzw. in der Einbringungsbilanz über das Bestehen eines Aktivpostens in Form eines immateriellen Wirtschaftsgutes in Höhe von € 4 Millionen Angaben haben daher nicht der herrschenden Rechtsansicht entsprochen und waren ohne weitere Erläuterung geeignet, die Abgabenbehörden in die Irre zu führen.

8.8. Wäre der Beschuldigte der Ansicht gewesen, dass sein Mandant C ein selbst geschaffenes Markenrecht mit einem Teilwert von € 4 Millionen in seinem Betrieb aktivieren durfte und auch tatsächlich aktiviert hätte, wäre von ihm - abgabenredliches Verhalten vorausgesetzt - auch in der erstellten Einkommensteuererklärung für 2006 gewinnwirksam berücksichtigt worden. Dass A die Vorstellung besessen hätte, eine Aufdeckung einer derartigen stillen Reserve im Betrieb seines Klienten wäre steuerfrei bzw. würde ohne irgendeine Steuerlast eine Abschreibungsreserve in einer Höhe schaffen, mit welcher der von ihm betreute Abgabepflichtige bzw. der spätere Betriebsinhaber wohl Zeit seines Lebens keine direkte Steuer mehr zu begleichen hätte, alleine deswegen, weil eine nachfolgende Umgründung unter Buchwertfortführung stattfinden sollte, wird ihm in Anbetracht seiner fachlichen Qualifikation nicht unterstellt. Wäre dies so einfach möglich, stellte sich die Frage, warum irgendjemand hinsichtlich seiner gewerblichen Einkünfte

noch Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (außer in Mindesthöhe) zahlen würde? Die Antwort ist wohl die, dass bei korrekter Vorgangsweise wohl eine Steuerlast verschoben werden kann und darf, jedoch nicht auf Dauer gleichsam "weggezaubert" werden kann.

Tatsächlich wurde auch eine steuerliche Konsequenz aus dieser behaupteten (tatsächlich ja von Rechts wegen unzulässigen) Aktivierung zum 31. Dezember 2006 (woraus sich wohl ein zusätzlicher steuerpflichtiger Übergangsgewinn von € 4.000.000,00 zu Lasten des C ergeben hätte) bei der Veranlagung des Profifußballers zur Einkommensteuer für 2006 weder vom Beschuldigten selbst als offensichtlich ebenfalls zuständiger mandatsführender Partner in der Steuerberatungskanzlei (siehe seine Unterschrift am Anschreiben an das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf anlässlich der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2006 im November bzw. Dezember 2017, Veranlagungsakt C, Veranlagung 2006) noch von der Wiener Abgabenbehörde gezogen, obwohl letztere ein umfangreiches Vorhalteverfahren hinsichtlich des in der Einkommensteuererklärung – ohne die 4 Millionen € – errechneten Übergangsgewinnes von lediglich € 44.712,18 durchgeführt hat (Veranlagungsakt C, Veranlagung 2006).

8.9. Am 30. April 2009 wurde der unter der Leitung des Beschuldigten als zuständiger mandatsführender Partner in der Steuerberatungskanzlei (siehe seine Unterschrift im Dokument, Veranlagungsakt GmbH) erstellte Jahresabschluss betreffend die B-GmbH zum 31. Dezember 2007 dem Finanzamt Salzburg-Stadt übermittelt. Darin wurde der selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstand „Marken“ mit einem Betrag von € 266.666,66 zu Unrecht abgeschrieben (Seite 7), wobei erläuternd auch behauptet wurde, dass „erworbene immaterielle Vermögensgegenstände ... zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet und, soweit abnutzbar, entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer linear abgeschrieben werden.“ (Seite 10) (Veranlagungsakt GmbH; Finanzstrafakt Bl. 95 ff). Die Abgabenbehörde hat auf Basis der am 29. April 2009 per FinanzOnline übermittelten Steuererklärung am 19. August 2009 einen Bescheid erlassen, in welchem lediglich eine Körperschaftsteuer von € 1.092,00 vorgeschrieben worden ist (Verfahrensablauf, Finanzstrafakt Bl. 89c; Abfrage Abgabekonto vom 3. April 2018). Unter Annahme eines dreitägigen Postlaufes (§ 26 Abs. 2 Zustellgesetz – ZustG) ist der Körperschaftsteuerbescheid am 24. August 2009 zugestellt worden. Die vom Beschuldigten insoweit zu verantwortende Verkürzung der Abgabe infolge der zu Unrecht erfolgten Abschreibung des weit überhöhten und steuerlich nicht ansatzfähigen originären Markenrechtes beträgt € 44.986,86 (Kontoabfrage): A hätte - so der Vorwurf - durch sein Verhalten den in steuerlichen Angelegenheiten unkundigen Geschäftsführer der B-GmbH, J, dazu bestimmt, als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der GmbH betreffend das Veranlagungsjahr 2007 Körperschaftsteuer in Höhe von € 44.986,86 zu verkürzen. Die verkürzte Abgabe wurde erst am 30. September 2011 entrichtet (Abgabekonto). Eine Bekanntgabe des verkürzten Betrages (wohl in Form eines Bescheides der Finanzstrafbehörde) an den Anzeiger J (in dessen Auftrag die Selbstanzeige vorgenommen worden war) ist den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen (Veranlagungsakt GmbH, Finanzstrafakt).

8.10. Am 30. März 2010 wurde der unter der Leitung des Beschuldigten als zuständiger mandatsführender Partner in der Steuerberatungskanzlei (siehe seine Unterschrift im Dokument, Veranlagungsakt GmbH) erstellte Jahresabschluss betreffend die B-GmbH zum 31. Dezember 2008 dem Finanzamt Salzburg-Stadt übermittelt. Darin wurde der selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstand „Marken“ mit einem Betrag von € 266.666,66 zu Unrecht abgeschrieben (Seite 7), wobei erläuternd wiederum behauptet wurde, dass „erworbene immaterielle Vermögensgegenstände ... zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet und, soweit abnutzbar, entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer linear abgeschrieben werden.“ (Seite 11) (Veranlagungsakt GmbH; Finanzstrafakt Bl. 112 ff). Die Abgabenbehörde hat auf Basis der am 26. März 2010 per FinanzOnline übermittelten Steuererklärung am 29. März 2010 einen Bescheid erlassen, in welchem lediglich eine Körperschaftsteuer von € 1.750,00 vorgeschrieben worden ist (Verfahrensablauf, Finanzstrafakt Bl. 89b; Abfrage Abgabenkonto vom 3. April 2018). Unter Annahme eines dreitägigen Postlaufes (§ 26 Abs. 2 ZustG) ist der Körperschaftsteuerbescheid am 1. April 2010 zugestellt worden. Die vom Beschuldigten insoweit zu verantwortende Verkürzung der Abgabe infolge der zu Unrecht erfolgten Abschreibung des weit überhöhten und steuerlich nicht ansatzfähigen originären Markenrechtes beträgt € 34.031,35 (Kontoabfrage): A hätte - so der Vorwurf - durch sein Verhalten den in steuerlichen Angelegenheiten unkundigen Geschäftsführer der B-GmbH, J, dazu bestimmt, als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der GmbH betreffend das Veranlagungsjahr 2008 Körperschaftsteuer in Höhe von € 34.031,35 zu verkürzen. Die verkürzte Abgabe wurde erst am 30. September 2011 entrichtet (Abgabenkonto). Eine Bekanntgabe des verkürzten Betrages (wohl in Form eines Bescheides der Finanzstrafbehörde) an den Anzeiger J (in dessen Auftrag die Selbstanzeige vorgenommen worden war) ist den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen (Veranlagungsakt GmbH, Finanzstrafakt).

8.11. Die ergänzende und auch schon abschließende Frage zur objektiven Tatseite hinsichtlich der dem Beschuldigten ob seines oben beschriebenen Verhaltens vorgeworfenen schuldhaften Abgabenverkürzungen lautet: Ist dem Beschuldigten mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nachzuweisen, dass er solcherart die abgabenrechtliche Verpflichtung der B-GmbH bzw. ihres Geschäftsführers J zur ausreichenden Offenlegung des Umstandes, dass die Geltendmachung einer Abschreibung des oben beschriebenen Markenrechtes von der geltenden Rechtslage nicht getragen wird (zum Ausmaß der erforderlichen Offenlegung siehe die obigen Ausführungen in Pkt. 2) , auch tatsächlich verletzt hat?

Für den erkennenden Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes wäre diese Frage fürs Erste eindeutig mit Ja zu beantworten, wodurch der Tatbestand schuldhafter Abgabenverkürzungen, konkret von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG, in objektiver Hinsicht erfüllt gewesen wäre.

8.12. Gegen diese Beurteilung des Sachverhaltes ist aber unter Bedachtnahme auf die Zeugenaussage des Außenprüfers G auch zugunsten einer ausreichenden

Offenlegung des finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes in den eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für 2007 und 2008 immerhin anzumerken, dass der Finanzbeamte offenbar bereits bei bloßer Sichtung der Jahresabschlüsse für 2007 und 2008, der Steuererklärungen und der Einbringungsbilanz ohne weitere Recherchen die Behauptung eines Markenrechtes im Ausmaß von 4 Millionen € im gegenständlichen Fall für derartig absurd und lebensfremd gehalten hat, dass er aus seiner Sicht den Verdacht einer Abgabenhinterziehung gehegt und dies auch der mit der Vertretung der B-GmbH befassten Steuerberatungskanzlei pflichtgemäß zur Kenntnis gebracht hat. Der genannte Finanzbeamte scheint aber eine Ausnahmepersönlichkeit mit besonderem steuerlichen Fachwissen im Bereich des Profisportes zu sein, sodass ihm die unverzügliche Einschätzung der Angaben der B-GmbH als gelogen möglich gewesen sind. Ein solches Spezialwissen wäre aber nicht der gebotene Maßstab auf der Seite des Empfängers einer ordnungsgemäßen Abgabenerklärung.

8.13. Bei Verwerfung dieses zugunsten des Beschuldigten sprechenden Argumentes war weiters zu prüfen, ob nicht unter Berücksichtigung der Lebensumstände des Beschuldigten zur Tatzeit auch in subjektiver Hinsicht Zweifel anzumelden wären: Warum sollte A tatsächlich mit derartig vergleichsweise im Ergebnis doch eigentlich sehr auffälligen Abgabenhinterziehungen, bei welchen er sich deutlich persönlich exponiert hätte, wirklich seine damals steil nach oben zeigende Karriere als "Shooting-Star" der Beratungsbranche, als Rechtsanwalt und renommierter Universitätsprofessor gefährden wollen?

Nicht mit Sicherheit auszuschließen ist es wohl, dass der Beschuldigte sein geplantes Konzept einer Abgabenvermeidung zugunsten seines Klienten auf eine aggressive, aber infolge ausreichender Offenlegung gegenüber den Abgabenbehörden gerade noch legale Abgabenvermeidung ausrichten wollte, welches jedoch mangels Aufwendung der ihm gebotenen, möglichen und auch zumutbaren Sorgfalt völlig fehl gegangen ist. Für diesen Fall aber ist ihm vorzuwerfen: Ein rechtstreuer, gewissenhafter und besonnener Steuerberater in der Lage des Beschuldigten hätte sich auf eine derartige Vorgangsweise gar nicht eingelassen. Und hat er sich schon unseriöserweise auf eine solche bedenkliche Abgabenvermeidung eingelassen, hätte er bei Erstellung der finanzstrafrechtlich relevanten Jahresabschlüsse auf eine genaue Beschreibung des hinter der Position "Markenrechte" stehenden Lebenssachverhaltes bestanden und sich nicht mit inhaltsleeren Floskeln zufrieden gegeben, zumal er auch noch für die Erstellung der den Ausgangspunkt der unzutreffenden Abschreibungen bildenden unrichtigen Schlussbilanz bzw. Einbringungsbilanz des C verantwortlich gewesen ist. Er hätte auch bei Weitergabe des Arbeitsauftrages an Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei zumindest gewissenhaft überprüft, ob eine ausreichende Offenlegung gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde stattfinden würde. All das ist - verneint man im Zweifel einen Vorsatz des Beschuldigten - jedenfalls nicht geschehen. A hat daher zumindest, so die Würdigung des Finanzstrafsenates in Übereinstimmung mit dem Amtsbeauftragten, in Anbetracht der von ihm selbst geschaffenen Gefahrenlage und der zu ihrer Bereinigung erforderlichen

auch besonders deutlichen und ausführlichen Offenlegung durch seine offensichtliche Untätigkeit seine Sorgfalt in derart ungewöhnlicher und auffallender Weise verletzt, dass der spätere Eintritt der Verkürzungen an Körperschaftsteuer geradezu als wahrscheinlich vorhersehbar gewesen ist.

8.14. Ein solcherart gegen den Beschuldigten zu erhebender Vorwurf einer (grob) fahrlässigen Verkürzung an Körperschaftsteuer nach § 34 Abs. 1 FinStrG in Form eines sonstigen Tatbeitrages (aus der Begrifflichkeit "bestimmen" ist abzuleiten, dass eine Bestimmungstat lediglich vorsätzlich begangen werden kann) hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2007 und 2008 ist betreffend 2007 gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG jedoch bereits am 24. August 2014 verjährt gewesen, da - wie oben ausgeführt - die dort genannte Fünfjahresfrist durch die hinzutretende Verjährungsfrist eines nicht vorsätzlich begangenen Finanzvergehens nicht verlängert werden kann.

Da der Verdacht des Außenprüfers bzw. seine Ermittlungen sich ausdrücklich nicht gegen eine bestimmte Person als Verdächtigen gerichtet hat (Zeugenaussage G), sind die Verdachtsmitteilung per Fax am 7. Februar 2011 bzw. seine gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG veranlasste Prüfungstätigkeit auch nicht als Verfolgungshandlung gegen A im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG und eine dadurch bereits etwa gegebene, die Verjährungsfrist verlängernde Anhängigkeit eines finanzstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gegen den Beschuldigten zu werten. Auch der Erhalt der Selbstanzeige am 9. Februar 2011 wäre keine derartige, bereits eine Verfahrensanhängigkeit auslösende Verfolgungshandlung.

8.15. Die obigen Überlegungen führen jedoch nicht zu einer Bestrafung des Beschuldigten wegen eines verbleibend vorzuwerfenden fahrlässigen Tatbeitrages zur schuldlosen Abgabenverkürzung des Geschäftsführers der B-GmbH betreffend das Veranlagungsjahr 2008, weil der Selbstanzeige vom 9. Februar 2011 für A tatsächlich eine strafaufhebende Wirkung zukommt:

Das Schreiben des Außenprüfers vom 7. Februar 2011 hat aufgrund der besonderen Konstellation des Falles keine Sperrwirkung in Bezug auf eine strafaufhebende Wirkung der Selbstanzeige herbeigeführt.

Wie erwähnt, war der Verdacht des Prüfers laut seinen eigenen Angaben nicht gegen eine bestimmte Person gerichtet. Diese Aussage erscheint nicht lebensfremd in Anbetracht des Renommées der einschreitenden Steuerberatungskanzlei und des mit der Angelegenheit offensichtlich befassten Beschuldigten. Der Finanzbeamte musste nicht erwarten, dass ein Person des öffentlichen Respektes wie A betrügerische Winkelzüge einer rechtswidrigen Steuervermeidung setzen will. Andererseits war für den Beamten wohl auch einsichtig, dass die im Akt zu dem Vorgang in Beziehung zu bringenden Sportpersönlichkeiten kein entsprechendes Steuerrechtswissen zur Tatausführung aufweisen konnten. Eine zum Zeitpunkt der Selbstanzeige schon erfolgte Verfolgungshandlung des Prüfers im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG ist daher zumindest nicht mit Sicherheit festzustellen.

Auch eine Entdeckung der Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale durch den Außenprüfer zum Zeitpunkt der Selbstanzeige ist nicht mit Sicherheit erweislich,

spricht doch der Zeuge G selbst auch nach Belehrung über diese Begrifflichkeit lediglich von einem Verdacht, der einer weiteren Aufklärung bedurfte. Tatsächlich wäre von einer Tatentdeckung dann zu sprechen, wenn für die Person, welche das finanzstrafrechtliche Geschehen wahrgenommen hat, bei vorläufiger Beurteilung der Nachweis der Verwirklichung eines objektiven finanzstrafrechtlichen Tatbestandes wahrscheinlich ist (so bereits z.B. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471).

Soweit allenfalls Bedenken gegen eine fristgerechte Entrichtung der verkürzten Abgabe bestehen, ist - wie oben ausgeführt - anzumerken, dass eine Bekanntgabe des Verkürzungsbetrages an den anzeigenden Geschäftsführer J in den Akten nicht dokumentiert ist, sodass im Zweifel zumal in Anbetracht des Zeitablaufes mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht auszuschließen ist, dass die Bekanntgabe an den Anzeiger nicht schon am Tag der Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides an die B-GmbH im Wege der Steuerberatungskanzlei, sondern erst einige Tage später stattgefunden hat, sodass eine Entrichtung der verkürzten Abgabe in der von § 29 Abs. 2 FinStrG in der anzuwendenden Fassung eigenständig geforderten Monatsfrist ab Bekanntgabe des Betrages, mit welchem der allenfalls haftende Geschäftsführer der GmbH zur Haftung herangezogen werden konnte, durchaus möglich gewesen ist.

8.16. Da im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten zu entscheiden ist, kommt somit der Beschwerde des Amtsbeauftragten im Ergebnis keine Berechtigung zu.

Sie war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Tatsächlich ist für die gegenständliche Entscheidung die vorzunehmende Beweiswürdigung in Verbindung mit einer gesicherten Rechtslage wesentlich gewesen.

Salzburg-Aigen, am 8. Mai 2018

