

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden, Dr. Peter Meister als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter MBA und Dr. Reinhold Hauk in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, ehem. Steuerberater, whft. XXX, vertreten durch Dr. Hellmut Prankl, Rechtsanwalt, Erzabt-Klotz-Strasse 12/II, 5020 Salzburg, wegen des Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 23. April 2018 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 5. April 2018, Strafnummer (StrNr.) 091/2015/00203-001, in der Sitzung am 19. Dezember 2019 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Josef Inwinkl sowie der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Amtsbeauftragten wird stattgegeben und das Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

A ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Jahre 2012 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vorsätzlich mittels Übermittlung einer unrichtigen Steuererklärung, in welcher er seine steuerpflichtigen Einkünfte aus der Veräußerung seines Anteiles an der B-WT-GmbH entgegen § 31 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl I 2001/2 um drohende zukünftige Prozesskosten und eine mögliche zukünftige Rückzahlung eines Kaufpreisannteiles verringert hatte, betreffend das Veranlagungsjahr 2011 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 83.920,00 zu bewirken versucht und hiedurch eine versuchte Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 30.000,00

(in Worten: Euro dreißigtausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** in Höhe von

sechs Wochen

verhängt werden.

A hat überdies pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 und die allfälligen Kosten eines Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit Bescheid der Finanzstrafbehörde festgesetzt werden würden, zu tragen.

II. Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist eine ordentliche 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 des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 5. April 2018, StrNr. 091/2015/00203-001, ist A nach durchgeführter mündlicher Verhandlung wegen des Vorwurfes einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG lediglich schuldig gesprochen worden, er habe, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich seine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [konkreter: Offenlegungs- und Wahrheitspflicht] verletzt, indem er betreffend das Veranlagungsjahr 2011 eine unrichtige Einkommensteuererklärung abgegeben [bei der Abgabenbehörde eingereicht] und hiedurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begangen habe, weshalb über ihn gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 1.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß [§ 20 FinStrG](#) eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Tagen verhängt worden sind; überdies wurden dem Genannten auch pauschale Verfahrenskosten nach § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG in Höhe von € 100,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

A ist 30 Jahre lang Steuerberater gewesen; nunmehr befindet er sich im Ruhestand. Bis 2011 ist er auch Gesellschafter der B-WT-GmbH gewesen. Mit Notariatsakt vom 21. April 2011 hat er seinen Gesellschaftsanteil um den Preis von € 513.333,33 an seine Mitgesellschafter abgetreten und ist aus der Gesellschaft ausgeschieden. Dieser Abtretungspreis ist ihm im Jahre 2011 zugeflossen. In weiterer Folge haben ihm die ehemaligen Mitgesellschafter aber vorgeworfen, er habe Klienten der Gesellschaft vereinbarungswidrig abgeworben, weshalb sie von ihm gerichtlich Schadenersatz in Höhe von € 271.109,84 verlangt haben. Sein damaliger

Rechtsvertreter hat die vermutlichen Kosten für den Fall seines Unterliegens mit rund € 70.000,00 beziffert.

In seiner per FinanzOnline eingebrachten Einkommensteuererklärung für 2011 hat der Beschuldigte trotz des diesbezüglich geltenden Zu- und Abflussprinzips nicht den tatsächlich zugeflossenen Abtretungspreis angesetzt, sondern diesen um die geltend gemachte Schadenersatzforderung von € 271.109,84 und die hypothetischen Verfahrenskosten von € 70.000,00 reduziert, ohne dies in der Steuererklärung selbst oder in einem Beiblatt offen zu legen. Sein Motiv sei gewesen, dass er seiner Auffassung nach für den Fall eines Prozessverlustes derartige Zahlungen nicht mehr einkommensteuermindernd würde geltend machen können, war er doch nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft in Pension gegangen. Er habe es damals für ungerecht gehalten, im Falle eines allfälligen Prozessverlustes Einkommensteuer vom gesamten Abtretungspreis zahlen zu müssen. Das Zu- und Abflussprinzip sei dem Beschuldigten damals bekannt gewesen, desgleichen die damals geltende Rechtslage zu § 31 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988.

Nach Einlangen der Einkommensteuererklärung wurde der Beschuldigte vom Finanzamt Salzburg-Stadt aufgefordert, die Berechnung der erklärten Einkünfte in Höhe von € 147.933,33 nachzureichen (Finanzstrafakt, Bl. 23), woraufhin der Beschuldigte mit Schreiben vom 10. Februar 2013 seine Berechnungen offengelegt habe (Finanzstrafakt, Bl. 24 f). Die Abgabenbehörde habe darauf mit einer Betriebsprüfung reagiert und habe letztlich die Einkommensteuer für 2011 vorläufig festgesetzt, ausgehend vom ungekürzten Abtretungspreis. Die Festsetzung sei vorläufig erfolgt, weil man dem Beschuldigten für den Fall des tatsächlichen Prozessverlustes die Möglichkeit geben wollte, diesen Verlust für 2011 nachträglich noch ansetzen zu können.

Im Jahr 2015 habe der Beschuldigte das Verfahren gegen seine vormaligen Mitgesellschafter vor dem Landesgericht Salzburg und dem Oberlandesgericht Linz weitestgehend gewonnen, wobei die Schadenersatzansprüche nahezu zur Gänze abgewiesen und die Mitgesellschafter zum Kostenersatz verurteilt wurden. Daraufhin ist es 2016 [2017] zu einer geringfügigen Berichtigung des vorläufigen Einkommensteuerbescheides für 2011 gekommen.

Mit Schreiben vom 23. August 2017 wurde der Beschuldigte vom Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde verständigt, dass gegen ihn wegen des Vorwurfes einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13 Abs. 1, 33 Abs. 1 FinStrG ein Finanzstrafverfahren geführt werde.

In rechtlicher Hinsicht ging der Spruchsenat zwar von der Erfüllung des vorgeworfenen Tatbestandes einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver und subjektiver Hinsicht aus, hat aber lediglich den Teilaspekt einer vorsätzlichen (hier laut Spruchsenat wissentlichen) Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und dadurch begangenen Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 51 Abs. 1 lit. a](#)

[FinStrG](#) dergestalt, dass der Beschuldigte eine unrichtige Einkommensteuererklärung eingereicht hat, mit welcher er versucht habe, eine für ihn unbefriedigende, jedoch völlig eindeutige Rechtslage quasi eigenmächtig zu seinen Gunsten zu verändern, für strafbar gehalten. Hinsichtlich der Ausführung der ursprünglich versuchten Hinterziehung an Einkommensteuer hingegen habe der Beschuldigte die Ausführung aufgegeben, weil er nach Aufforderung durch die Finanz seine Berechnungen und damit den konkreten Sachverhalt offengelegt habe. Dass der Beschuldigte dabei auch noch seinen Rechtsirrtum oder seine vertretbare Rechtsauffassung hätte darlegen müssen, wie der Amtsbeauftragte meine, könne der Spruchsenat nicht nachvollziehen. Der Beschuldigte habe den Sachverhalt aufgeklärt, die Abgabenbehörde habe daraus ihre rechtlichen Schlussfolgerungen zu ziehen gehabt.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd eine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, als erschwerend keinen Umstand.

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

Das Erkenntnis werde im vollem Umfange sowohl dem Grunde nach als auch der Strafhöhe nach angefochten.

Unstrittig sei, dass der Beschuldigte eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 abgegeben habe, in der er die Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen unrichtig erklärt habe, indem er – entgegen dem ihm bekannten Zu- und Abflussprinzip – Ausgaben in Abzug gebracht hat, die im Jahre 2011 tatsächlich nicht getätigt worden sind (abgeflossen sind), sondern – wenn überhaupt – erst zukünftig tatsächlich angefallen wären.

Unstrittig sei, dass er in der Steuererklärung die Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen nur betragsmäßig in der Kennzahl 802 mit € 147.933,33 ausgewiesen habe. Die Steuererklärung wurde über FinanzOnline übermittelt und es sind gleichzeitig mit der Steuererklärung keine weiteren Erläuterungen oder sonstige Unterlagen zu den verfahrensgegenständlichen Einkünften eingereicht worden.

Unstrittig sei, dass der Beschuldigte deshalb die voraussichtlich [wohl besser: möglicherweise] zukünftig entstehenden Ausgaben von dem ihm im Jahre 2011 zugeflossenen Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen zu Abzug gebracht hat, weil er sonst diese Ausgaben nicht mehr mit den [hohen] zugeflossenen Einkünften im Jahre 2011 ausgleichen hätte können, sondern nur mehr mit verhältnismäßig geringeren zukünftigen Pensionseinkünften. Damit wären diese beschwerdegegenständlichen Einkünfte im Jahre 2011 einer nahezu vollen Besteuerung unterzogen worden. Das habe der Beschuldigte in seiner Stellungnahme an den Spruchsenat vom 12. März 2018 und auch in der Verhandlung vor dem Spruchsenat als Motiv angegeben.

Der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht müsse in jeder Eingabe an die Abgabenbehörde entsprochen werden. Die Abgabenerklärung und die dieser beigefügten Unterlagen seien in Bezug auf die Beurteilung der Offenlegungspflicht eine Einheit. Die Offenlegung müsse schon in der Steuererklärung erfolgen, dies gelte umso mehr bei unrichtigem Ansatz der Einkünfte in einer Steuererklärung. Wenn der Beschuldigte von einem ihm bekannten wesentlichen Grundsatz des Steuerrechtes, nämlich dem Zu- und Abflussprinzip, abweiche, müsse er von sich aus, also aktiv, im Zuge der Übermittlung der Steuererklärung durch weitere Unterlagen und Ausführungen darlegen, wie er die Einkünfte berechnet und warum er der Ansicht ist, dass die von ihm geltend gemachten Ausgaben – entgegen des Abflussprinzips – bei den Einkünften in Abzug zu bringen sind. Dies habe der Beschuldigte nicht getan. Erst nach Aufforderung durch das Finanzamt habe er in der Vorhaltsbeantwortung zahlenmäßig dargelegt, wie er die Einkünfte berechnet hat. Auch hier habe er nicht angegeben, warum er der Rechtsansicht sei, dass ein Abzug von künftigen Ausgaben Berechtigt sei.

Die aufgrund einer Aufforderung des Finanzamtes erfolgte nachträgliche Offenlegung der Berechnung sei kein Rücktritt vom Versuch. Ein solcher wäre es gewesen, wenn der Beschuldigte von sich aus, spätestens aber auf Aufforderung des Finanzamtes die berichtigten Einkünfte, nämlich ohne Abzug der nicht getätigten Ausgaben, vorgelegt hätte (hier: € 513.333,33 minus Anteil € 22.500,00 minus tatsächlich im Jahre 2011 verausgabten Betrag in Höhe von € 7.269,34; dies seien € 483.563,99; siehe BP-Bericht, Finanzstrafakt, Bl. 37, sowie ESt-Bescheid 2011, Finanzstrafakt, Bl. 29) und wenn er in der Vorhaltsbeantwortung dazu ausgeführt hätte, dass er in der Steuererklärung fälschlicherweise Ausgaben, die von ihm im Jahre 2011 tatsächlich nicht erbracht worden sind, abgezogen hat und dadurch die Einkünfte in der Steuererklärung von ihm unrichtig ausgewiesen worden sind. Dies sei aber nicht geschehen. Vielmehr habe der Beschuldigte einfach eine Berechnung vorgelegt, in der er weiterhin die im Jahre 2011 nicht getätigten Ausgaben und noch zusätzlich [weitere] Ausgaben als in der Steuererklärung in Abzug gebracht hat (Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung € 142.454,05; siehe Vorhaltsbeantwortung, Finanzstrafakt, Bl. 24).

Es werde daher eine Bestrafung des Beschuldigten im Sinne der Stellungnahme des Amtsbeauftragten an den Spruchsenat und im Sinne der [nunmehrigen] Ausführungen beantragt.

C. Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht angegeben wie folgt:

Er sei zwischenzeitlich nicht mehr als Steuerberater tätig. Er erhalte eine Pension der SVA der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von monatlich netto € 2.100,00 (14mal pro Jahr), weiters eine kleine Zusatzpension der Kammer der Wirtschaftstreuhänder von etwa monatlich € 100,00; zusätzlich beziehe er eine Rente aus einer Lebensversicherung von jährlich etwa € 12.000,00.

Er besitze ein Einfamilienhaus an der Ladungsadresse und ein Kapitalvermögen in Höhe von etwa € 400.000,00. Er habe keine Bankverbindlichkeiten mit Ausnahme einer Bürgschaft für seinen Sohn, welcher eine Praxis als XXXXXX eröffnet habe. Beim Finanzamt habe er Verbindlichkeiten im Ausmaß von rund € 163.000,00.

Er unterstütze seine Gattin, welche lediglich eine Pension von monatlich € 1.000,00 erhalte und eine schwere Krebsoperation über sich ergehen lassen musste. Weitere Sorgepflichten habe er nicht. Ihm selbst ginge es in gesundheitlicher Hinsicht den Umständen entsprechend.

D. Zur Sache hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wie folgt:

Es wäre keinesfalls seine Absicht gewesen, eine Hinterziehung zu bewirken. Er habe die Einkommensteuererklärung auch insoweit entsprechend einer damaligen Kommentarmeinung korrekt abgegeben, als er den Betrag bei der Kennzahl 802 nicht aufschlüsseln musste. Er habe die möglichen Werbungskosten auf Grund der Klage seiner Mitgesellschafter bereits zur Gänze bei der Berechnung der Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung in der Einkommensteuererklärung für 2011 zum Ansatz gebracht, weil er in seinem Falle das mögliche Ergebnis als unfair und ungerecht empfunden habe, als nämlich möglicherweise er diese Kosten in den Folgejahren nicht oder nicht zur Gänze mit positiven nichtselbständigen Einkünften aus seiner Pension hätte verrechnen können.

Auf die Frage, ob er seiner Erinnerung nach dies damals auch für rechtlich zulässig gehalten habe: Die Rechtslage wäre unbefriedigend gewesen, deshalb habe er sich so entschieden.

Auf die Frage, ob er mit seiner Vorhaltsbeantwortung vom 12. Februar 2013 erreichen habe wollen, dass der richtige höhere Einkommensteuerbetrag festgesetzt werde oder der niedrigere wie beantragt: Er habe mit seiner Beantwortung den Vorhalt vom Jänner beantwortet, mit welchem er aufgefordert worden sei, den Betrag mit der Kennzahl 802 aufzuschlüsseln. Diese Aufschlüsselung habe er auch vorgenommen. Die Formulierung am Ende seines Schriftsatzes "Ich ersuche um erklärungsgemäße Veranlagung" sei eine bloße Floskel, welche man immer so sage. Mit der Anführung der Beträge in der Vorhaltsbeantwortung habe er sozusagen dem Finanzamt die Entscheidung überlassen.

Auf weiteres Befragen: Bei der im Mai 2013 durchgeführten Außenprüfung habe er zu Beginn der Prüfung keine Selbstanzeige erstattet. Er kenne den Prüfer schon sehr lange und habe mit diesem alles sehr sachlich durchgesprochen. Bei der Prüfung sei es nur um diese von ihm beantragten verfahrensgegenständlichen Werbungskosten gegangen.

Bei dieser Außenprüfung habe es sich im Übrigen auch schon herausgestellt gehabt, dass im diesbezüglichen Zivilprozessverfahren sein Obsiegen wahrscheinlicher sein werde als sein Unterliegen. Tatsächlich habe er ja dann auch die Schadenersatzklage abwenden können.

Auf seine Überlegungen hin habe der Außenprüfer auch dann den Einkommensteuerbescheid nur vorläufig ergehen lassen.

Auf die Frage, ob er sich nun also im Ergebnis des Versuches einer rechtswidrigen Verkürzung an Einkommensteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2011 für schuldig bekenne: Seine Vorgangsweise wäre ungewöhnlich gewesen, moralisch fühle er sich nach wie vor im Recht. Er habe nur einen ungewöhnlichen Weg gewählt. Er habe aber nie etwas bekommen wollen, was er nicht als sein Recht angesehen habe. Er habe auch bei der Prüfung dann die Vorläufigkeit der Festsetzung beantragt in dem Wissen, dass nach dem vorläufigen Bescheid immer ein endgültiger Bescheid zu folgen hat. Er habe niemals die Bemessungsgrundlagen verkürzen wollen, was ihm vom Amtsbeauftragten unterstellt werde.

Auf Vorhalt, warum er denn dann nicht bei der Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2011 schon angeregt habe, dass dieser Bescheid lediglich vorläufig ergehen möge, damit er – entgegen der damals herrschenden Rechtsansicht – allenfalls später anfallende Werbungskosten bereits für 2011 geltend machen konnte, es wären die Werbungskosten, wenn sie nicht eingetreten wären, beim Ergehen des endgültigen Bescheides wieder weggefallen, so aber wären sie bei erklärungskonformer Veranlagung geblieben: Die Situation im Zivilprozess sei noch unklar gewesen, es habe ursprünglich sehr schlecht ausgesehen für ihn. Der Antrag auf Ergehen eines vorläufigen Bescheides wäre der Verwaltungspraxis nach genauso ein unüblicher Weg gewesen wie der von ihm tatsächlich eingeschlagene Weg.

Warum er denn nun den Bescheid, welcher nach der Außenprüfung ergangen war und den höheren Betrag ohne Abzug der Werbungskosten enthalten habe, nicht angefochten hat: Es habe sich bereits sein Obsiegen im Zivilprozess abgezeichnet.

Ob allenfalls eine Änderung in seiner Auffassung zu dieser steuerlichen Angelegenheit eingetreten wäre: Es habe sich abgezeichnet, dass diese Bemessungsgrundlage, die vom Prüfer errechnet wurde, richtig war. Der Prüfer habe ihm die Rechtsansicht der Finanzverwaltung vorgehalten und er habe diese akzeptiert.

Auf Vorhalt der Urteile im zivilrechtlichen Schadenersatzprozess aus dem Jahre 2015 und die sich daraus ergebende zeitliche Dimension: Es war ein kontinuierlicher Vorgang, es habe meiner Erinnerung nach an die zehn Verhandlungstermine gegeben. Der Ausgang des Verfahrens wäre im Mai 2013 zur Zeit der Außenprüfung noch nicht absehbar gewesen [demgegenüber aber gerade zuvor seine Aussage, dass bei Ergehen der Bescheide aufgrund der Außenprüfung bereits sein Obsiegen im Schadenersatzprozess abgezeichnet hat].

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Gemäß [§ 161 Abs. 1 FinStrG](#) hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis

zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Wird ein Erkenntnis des Spruchsenates durch den Amtsbeauftragten angefochten, ist gemäß [§ 161 Abs. 3 FinStrG](#) auch eine Änderung zum Nachteil des Beschuldigten zulässig.

2. Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) haben die Finanzstrafbehörden – 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.

3. Gemäß [§ 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen; so sind etwa erzielte Erlöse und Einkünfte zur Gänze anzugeben, andererseits aber auch nur Aufwendungen und Ausgaben, die in Zusammenhang mit seiner Einkunftsquelle stehen und tatsächlich stattgefunden haben, geltend zu machen. Bei der Berechnung der Einkünfte sind die gesetzlich vorgegebenen Regeln zu beachten. Dieser beschriebenen Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen.

4. Im gegenständlichen Fall hat der Beschuldigte mit Notariatsakt vom 21. April 2011 seinen Gesellschaftsanteil in Höhe von € 22.500,00 an der B-WT-GmbH an die Mitgesellschafterin C-GmbH um den Preis von € 513.333,33 abgetreten, wobei ein Betrag von € 263.333,33 am 30. April 2011 und der Restbetrag von € 250.000,00 am 31. Oktober 2011 fällig geworden sind (Auszug Firmenbuch, FNbx, Finanzstrafakt, Bl. 3 ff; Ablichtung Notariatsakt, Finanzstrafakt, Bl. 13). Außer Streit steht, dass dieser Kaufpreis auch tatsächlich im Jahre 2011 bezahlt worden ist.

5. In einkommensteuerlicher Hinsicht ist damals noch [§ 31 Abs. 1 EStG 1988](#) idFd BGBl I 2001/2 mit Wirkung auf Veräußerungen bis einschließlich zum 31. März 2012 (§ 124b Z. 185 lit. b Satz 1 idFd AbgÄG 2011, BGBl I 2011/76) unter der Überschrift „Veräußerung von Beteiligungen“ zur Anwendung gelangt: Demnach waren Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteiles an einer Körperschaft gemäß [§ 29 Z 2 EStG 1988](#) als nach dem Einkommensteuergesetz steuerbare und steuerpflichtige sonstige Einkünfte erfasst, wenn, wie hier gegeben, der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt gewesen ist. Gemäß [§ 31 Abs. 3 Satz 1 EStG 1988](#) in der damals geltenden Fassung waren als derartige Einkünfte anzusetzen der Unterschiedsbetrag zwischen dem

Veräußerungserlös (also den € 513.333,33) einerseits und den Anschaffungskosten (€ 22.500,00) und den Werbungskosten (angefallen € 7.269,34) andererseits, sodass sich solcherart ein Betrag von € 483.563,99 ergeben hat (Bericht vom 17. Mai 2013 zu ABYYY, Tz 3, Finanzstrafakt, Bl. 36). Diese Einkünfte waren gemäß § 37 Abs.1 erster Teilstrich iVm [§ 37 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988](#) in der damals geltenden Fassung lediglich mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern.

Von Interesse ist auch noch [§ 31 Abs. 5 EStG 1988](#) in der damals geltenden Fassung, wonach Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig waren. Es gelangte nach insoweit einhelliger Rechtsprechung und Lehre eine periodenübergreifende Einkunftsermittlung nach dem Zu- und Abflussprinzip zur Anwendung, wobei maßgeblich das Veranlagungsjahr der Veräußerung gewesen ist: Alle bis dahin erfolgten Zu- und Abflüsse waren im Veranlagungsjahr der Veräußerung aufzurechnen und ergaben die sonstigen Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an einer Körperschaft (VwGH 27.4.1994, [93/13/0159](#); *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 31 Tz 3; *Doralt*, EStG³, § 31 Tz 116). Das eingeschränkte Ausgleichsverbot (siehe oben) ist nicht verfassungswidrig gewesen (*Doralt*, EStG³, § 31 Tz 124 mit Hinweis auf VfGH 27.9.1969, [B 57/69](#)).

Hinsichtlich – bezogen auf das Veranlagungsjahr 2011 – nachträglicher Aufwendungen (hier hypothetisch eine teilweise Rückzahlung des Kaufpreises bzw. zu tragende Kosten eines verlorenen handelsgerichtlichen Schadenersatzprozesses) oder auch allfälliger nachträglicher Einnahmen war eine Totalgewinnbetrachtung anzustellen (*Beiser*, ÖStZ 1992, 171 f; BFH, BStBl 1974 II 540; *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 410; *Doralt*, EStG³, § 31 Tz 126 mit Verweis auf § 30 Tz 142): Nachträgliche Aufwendungen konnten insoweit nachträglich mit anderen Einkünften (hier gegebenenfalls die vom Beschuldigten genannten Pensionseinkünfte oder steuerpflichtigen Einkünfte aus seinen Wertpapieren) ausgeglichen werden, als insgesamt der Erlös aus der Veräußerung des Körperschaftanteiles nicht überschritten worden ist (nochmals *Doralt*, EStG³, § 31 Tz 126 mit Verweis auf § 30 Tz 142). Theoretisch wäre es solcherart denkbar gewesen, dass nachträglich abfließende Werbungskosten in Anbetracht der Progression der Einkommensbesteuerung zu einer betraglich anderen Steuerentlastung geführt haben, als wenn sie schon im Veranlagungsjahr der Anteilsveräußerung abgeflossen wären. Ein Ansatz der nachträglich (hier also nach dem Veranlagungsjahr 2011) abgeflossenen Aufwendungen bzw. Werbungskosten bereits bei der endgültigen Veranlagung der Einkommensteuer für 2011, wie vom Prüfer angekündigt (Bericht vom 17. Mai 2013 zu ABYYY, Tz 3, Finanzstrafakt, Bl. 36) und von der Abgabenbehörde durchgeführt (ESt-Bescheid 2011 vom 2. Februar 2017, Finanzstrafakt, Bl. 30), entsprach also nicht dem Gesetz.

6. Eine Finanzstraftat ist gemäß [§ 13 Abs. 2 FinStrG](#) versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung (hier: der Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) unmittelbar vorangehende Handlung

betätigt. Von einer versuchten Hinterziehung an Einkommensteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG wird etwa gesprochen, wenn ein Abgabepflichtiger zumindest bedingt vorsätzlich, wissentlich oder sogar absichtlich deren Verkürzung, also den Vorgang, dass hinsichtlich dieser bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe ein Bescheid bekanntgegeben (zugestellt) wird, in welchem die Einkommensteuer zu niedrig ausgewiesen ist, bewirken will und dazu eine unrichtige Einkommensteuererklärung per FinanzOnline an die Abgabenbehörde übersendet, in welcher beispielsweise wie im gegenständlichen Fall für das Jahr der Veräußerung einer Beteiligung an einer Körperschaft die Einkünfte aus dieser Veräußerung nicht entsprechend der anzuwendenden Rechtslage nach dem Zu- und Abflusssprinzip berechnet und richtig angegeben sind, sondern zu Unrecht durch den Abzug fiktiver, möglicherweise in den Jahren nach dem Jahr der Veräußerung abfließender Werbungskosten bzw. einer fiktiven, möglicherweise in den Jahren nach dem Jahr der Veräußerung vorzunehmenden Rückzahlung eines Kaufpreisan teiles bereits vorab reduziert wurden, wodurch nach dem Tatplan des Abgabepflichtigen die bescheidmäßig festzusetzende Einkommensteuer für das Veräußerungsjahr möglichst verringert werden sollte.

Das Betätigen der „Enter“-Taste nach Auswahl der Funktion „Erklärung prüfen und senden“ durch den Beschuldigten am Computer bei Absendung der falschen Einkommensteuererklärung an das Finanzamt ist in diesem Falle wohl die der Tatausführung unmittelbar vorangehende Handlung gewesen, womit zum damaligen Zeitpunkt der Versuch – wenn es zur Herbeiführung des deliktischen Erfolges (die Zustellung des zu niedrigen Einkommensteuerbescheides) nach der zu diesem Zeitpunkt bestehenden konkreten Vorstellung des abgabepflichtigen Täters danach von seiner Seite keiner weiteren Handlungen mehr bedurfte (vgl. OGH 8.9.2005, [12 O 109/04](#)) – bereits vollendet war (*Twardosz in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 13 Tz 45). Unbeendet wäre die versuchte Abgabenhinterziehung damals lediglich gewesen, wenn es nach der damaligen Vorstellung des Finanzstraftäters zum Zeitpunkt der Absendung der unrichtigen Steuererklärung noch weiterer Ausführungshandlungen bedurft hätte. Zur Begrifflichkeit des unbeendeten bzw. beendeten Versuches siehe bspw. *Fabrizy*, StGB¹³ § 16 Rz 3 f; zur konkreten ausführlichen Darstellung der Rechtsbegriffe siehe bspw. *Twardosz/Lang in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 14 Tz 7 ff.

7. Bedingt vorsätzlich handelte dabei nach [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügte es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat.

Wissentlich handelte gemäß [§ 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch](#) (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss gehalten hat.

Absichtlich handelte gemäß [§ 5 Abs. 2 StGB](#) hingegen ein Täter, wenn es ihm darauf angekommen ist, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

8. Im gegenständlichen Fall hat der Beschuldigte A, ein langjähriger und erfahrener Steuerberater und zumal aufgrund seiner notgedrungen intensiven Befassung mit dem eigenen Steuerfall mit der richtigerweise anzuwendenden Berechnungsmethode vertraut, in seiner dem Finanzamt Salzburg-Stadt per FinanzOnline am 6. Dezember 2012 übermittelten Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2011 (Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 19) den nach dem oben erwähnten Zu- und Abflussprinzip zu berechnenden Erlös aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der B-WT-GmbH in Höhe von € 483.563,99 tatsächlich rechtswidrigerweise um eine geforderte Rückzahlung eines Kaufpreisannteiles und um geschätzte Prozesskosten für den Fall des Unterliegens in einem von der Erwerberin angestregten Schadenersatzprozess auf € 147.933,33 verringert und diesen unzutreffenden Betrag unter der Kennzahl 802 angeführt, ohne, wie es technisch möglich gewesen wäre, ergänzende Erläuterungen anzuschließen, wodurch die Einkommensteuer für 2011 ihm nur in einer solchen Höhe vorgeschrieben werden sollte, als ob er 2011 schon den Kaufpreisanteil zurückgezahlt hätte und die fiktiven Prozesskosten beglichen hätte (Ausdruck Einkommensteuererklärung 2011, Finanzstrafakt, Bl. 20 f). Die von ihm angestrebte Verkürzung an Einkommensteuer hat € 83.920,00 betragen (Berechnungsblatt, Finanzstrafakt, Bl. 108), wobei aber – entgegen dem Vorbringen des Beschuldigten in einer Eingabe an den Spruchsenat vom 12. März 2018 (Finanzstrafakt, Bl. 123) – der deliktische Erfolg mangels antragsgemäßer Festsetzung nicht eingetreten ist (Abfrage Abgabekonto). Bei ordnungsgemäßer Berechnung des Kaufpreiserlöses nach dem Zu- und Abflussprinzip waren die erwähnten ergänzenden Erläuterungen nicht erforderlich (siehe die zitierte Anleitung zu Dateneingabe, bei welcher von der Eingabe der richtigen Daten ausgegangen wurde, Finanzstrafakt, Bl. 126). Anhaltspunkte, dass A beim Absenden der falschen Steuererklärung schon damit gerechnet hat, vor Ergehen des Steuerbescheides zusätzlich noch Fragen von Finanzbeamten beantworten zu müssen, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen; solches wurde auch nicht behauptet.

Dem Beschuldigten ist nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes als langjährigem und erfahrenen Steuerrechtspezialisten die für das Veranlagungsjahr 2011 anzuwendende Rechtslage zugänglich und auch bekannt gewesen. Er hat dieses Wissen über die geltende Rechtslage bei der Erstellung seiner eigenen Einkommensteuererklärung bei lebensnaher Betrachtung noch weiter vertieft, nachdem ihm die bei der Vorbereitung der Abgabenerklärung in der Zukunft möglicherweise nicht vollständig ausgleichsfähigen drohenden finanziellen Belastungen bewusst geworden sind. Übereinstimmend damit hat A auch selbst eingeräumt, dass ihm bei Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2011 die anzuwendende Rechtslage bekannt gewesen ist („Richtig ist, dass ich damals das Zu- und Abflussprinzip genauso kannte wie den § 31 EStG“, Verhandlungsprotokoll, Finanzstrafakt,

Bl. 129). Er hat aber diese Rechtslage in seiner Angelegenheit für äußerst unzufriedenstellend und „ungeklärt“ [zu übersetzen wohl mit „unfair“] gehalten, weil ihn nach Abschluss des Gerichtsverfahrens im Jahre 2016 diesfalls die vollen Kosten des Gerichtsverfahrens getroffen hätten, da er ab 2014 ausschließlich Pensionsbezüge und geringfügige Nebeneinkünfte beziehe. Dagegen hätte er auch den Rechtsweg beschreiten müssen, um diese „haltlose“ rechtliche Situation „richtig“ zu stellen (Eingabe an den Spruchsenat vom 12. März 2018, Finanzstrafakt, Bl. 124). Der Beschuldigte hat sich aber entschieden, diesen möglichen Rechtsweg nicht zu beschreiten, sondern hat eine andere, ihm geeigneter scheinende, wenngleich verbotene Lösung zur Vermeidung seiner möglicherweise in der Zukunft entstehenden Steuerbelastung gefunden.

Der Beschuldigte hat somit bei Einreichung der unrichtigen Einkommensteuererklärung für 2011 mit dem klaren Ziel gehandelt, die in der Folge möglicherweise drohenden späteren Geldabflüsse rechtswidrig schon als tatsächlich verwirklichte Abflüsse im Jahr der Anteilsveräußerung zu erfassen, weil er – so seine Einlassungen – befürchtete, bei korrekter Vorgangsweise die möglichen Verluste aus Abflüssen in den späteren Jahren nicht mehr vollständig steuerlich ausgleichen zu können. Wie der Spruchsenat zutreffend ausführte, hat er solcherart versucht, eine für ihn unbefriedigende, jedoch völlig eindeutige Rechtslage quasi eigenmächtig zu seinen Gunsten zu verändern, wohl auch noch mit dem zusätzlichen Benefit, dass ja – wie tatsächlich geschehen – der Schadenersatzprozess ja auch noch gewonnen werden konnte und dann der verdunkelte Kaufpreisanteil – ohne weitere Veranlassungen – gänzlich steuerfrei geblieben wäre. A hat daher tatsächlich betreffend das Veranlagungsjahr 2011 absichtlich eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 83.920,00 gemäß § 33 Abs. 1 iVm § 13 Abs.2 FinStrG zu bewirken versucht.

9. Nach Ansicht des Spruchsenates sei aber A in weiterer Folge strafbefreiend von seinem Versuch einer Abgabenhinterziehung gemäß [§ 14 FinStrG](#) wieder zurückgetreten, weil er auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 7. Jänner 2013 unter anderem betreffend die verfahrensgegenständliche Einkommensteuererklärung des Inhaltes „Ergänzungspunkte: Sie werden gebeten, die Berechnung der erklärten Einkünfte aus Veräußerung in Höhe von € 147.933,33 nachzusenden.“ (Ablichtung Ergänzungsersuchen, Finanzstrafakt, Bl. 23) wie folgt geantwortet hat (Finanzstrafakt, Bl. 24 f):

„A
[...]

*Finanzamt Salzburg-Stadt
{Sachbearbeiterin}
Aigner Straße 10
5026 Salzburg*

2013 02 10

*Ergänzung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2011
Steuernummer: [...]*

Sehr geehrte Damen und Herren,

auftragsgemäß ergänze ich meine Steuererklärungen für 2011 wie folgt:

Ich habe mit Abtretungsvertrag vom 21.4.2011 meine Anteile an der [...] in Höhe von € 22.500,00 an meine geschätzten Ex-Partner [...] und [...] bzw. an deren Gesellschaft [...] abgetreten. Der vereinbarte Kaufpreis betrug € 513.333,33.

Zwischenzeitig haben mich die Anteilserwerber auf Schadenersatz wegen Abwerbens von Mandanten auf Rückzahlung des Kaufpreises von € 271.109,94 geklagt. Das Verfahren ist beim Landesgericht Salzburg anhängig, die Dauer und der Ausgang sind völlig ungewiss.

Nach Schätzung meines Anwaltes habe ich bei durchaus möglichem Unterliegen mit Rechtskosten von zumindest € 70.000,-- zu rechnen, bisher verausgabt habe ich € 7.269,34.

Daraus errechnen sich Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung von € 142.454,05. In der Berechnung zur Einkommensteuererklärung ist ein Rechenfehler aufgetreten, den ich hiermit zu berichtigen ersuche.

[Äußerungen zu weiteren Ergänzungspunkten]

Ich ersuche um erklärungsgemäße Veranlagung.

Mit freundlichen Grüßen

[...]

{Unterschrift des Beschuldigten}“

10. Was ist ein Rücktritt vom Versuch? Es ist ein Vorgang, bei welchem durch das nachträgliche Verhalten des Täters nach einer teilweisen oder bereits vollständigen Tatausführung der Eintritt des deliktischen Erfolges noch verhindert wird, sei es, weil er bei einem vollendeten Versuch aktiv durch einen gegenteiligen Erklärungsakt (contrarius actus) den Erfolg abwendet, sei es, weil er bei einem unvollendeten Versuch die weitere Tatausführung beendet, sodass nach der Logik des Geschehensablaufs mangels der erforderlichen, aber unterbleibenden weiteren Ausführung auch hier kein deliktischer Erfolg mehr möglich ist. Gleichsam zur Belohnung, dass der Schaden vom Fiskus noch abgewendet wird, erlangt der zurücktretende Finanzstraftäter einen persönlichen Strafaufhebungsgrund (Twardosz/Lang in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 14 Tz 2 f).

Gemäß [§ 14 Abs. 1 Satz 1 FinStrG](#) wird ein Finanzstraftäter wegen des Versuches einer Abgabenhinterziehung nicht bestraft, wenn er deren Ausführung (die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht mittels unrichtiger Steuererklärung; siehe Twardosz in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 13 Tz 22) aufgibt oder wenn er den Erfolg (das Ergehen des unrichtigen Steuerbescheides) abwendet. Anders als beim Rücktritt im Sinne des [§ 16 StGB](#) wird bei einem Rücktritt nach § 14 FinStrG keine Freiwilligkeit verlangt; der

Finanzstraftäter kann daher den Entschluss zur Aufgabe der Tatausführung auch fassen in dem Fall, dass er befürchtet oder sogar weiß, dass er seinen Tatplan nicht erfolgreich ausführen kann und etwa die Tatentdeckung bevorstünde. Die bloße Aufgabe der Ausführung bezieht sich – aus der Sicht des Finanzstraftäters bei seinem potentiellen Rücktrittsverhalten, siehe oben – auf den unvollendeten Versuch, die Abwendung des Erfolges auf den vollendeten Versuch. In beiden Fällen geht es darum, dass der deliktische Erfolg nicht eintreten soll: Im Falle des unvollendeten Versuches genügt es dazu, dass der Täter einfach seine Ausführungshandlungen einstellt (er weiß ja, dass in diesem Fall der deliktische Erfolg nicht eintreten kann), beim vollendeten Versuch bedarf es dazu schon mehr: Der Finanzstraftäter hat, um straffrei zu werden, den Eintritt des deliktischen Erfolges, also das Ergehen des zu niedrigen Einkommensteuerbescheides, zu verhindern. Ein solches Tätigwerden zur Verhinderung des Erfolgseintrittes ist aber nur solange möglich, als der Versuch noch nicht fehlgeschlagen ist, weil etwa die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Einkommensteuererklärung erkannt hat (*Twardosz/Lang in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 14 Tz 10*). Zur Abgrenzung zwischen beendetem und nicht beendetem Versuch zur Qualifizierung eines Täterverhaltens als Rücktritt vom Versuch ist nach herrschender Ansicht nicht auf seine Vorstellungen bei Versuchsbeginn, sondern auf diejenigen im Zeitpunkt der angeblichen Rücktrittshandlung Bedacht zu nehmen (*Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG I⁵ § 14 Tz 2 mit weiteren Zitaten*).

11. Analysiert man den diesbezüglich verfahrensgegenständlichen Vorgang nach Übersendung der Einkommensteuererklärung im Detail, ergibt sich wie folgt:

11.1. Mit Einreichung der falschen Einkommensteuererklärung für 2011 war ursprünglich aus der Sicht des Beschuldigten von seiner Seite alles getan, damit der deliktische Erfolg eintreten würde; es liegt insoweit ein vollendeter Versuch einer Abgabenhinterziehung vor, bei welchem er für den Eintritt einer Straffreiheit ein aktives Verhalten zur Erfolgsvermeidung hätte setzen müssen.

11.2. Danach aber hat ihn das Finanzamt ersucht, die Berechnung der erklärten Einkünfte aus Veräußerung nachzureichen. Der Beschuldigte wusste mit Erhalt des Ergänzungsersuchens, dass diesbezüglich von ihm noch eine Information gewünscht wird und solcherart das erforderliche Behaupten eines zu niedrigen Verkaufserlöses in der Kommunikation gegenüber dem Finanzamt für ihn noch nicht abgeschlossen war, wollte er weiterhin an seinem Ziel einer rechtswidrigen Abgabenvermeidung festhalten. Er ist vielmehr wohl nach Zugehen des Ergänzungsansuchens bei lebensnaher Betrachtung der Meinung gewesen, dass er noch weiterhin, auch in seinem Antwortschreiben gegenüber dem Finanzamt den von ihm gewünschten Ansatz des zu niedrigen Verkaufserlöses aufrechterhalten müsste, damit solcherart die Einkommensteuer tatsächlich zu niedrig bescheidmäßig festgesetzt werde. Er hätte nun zwar die Möglichkeit gehabt, den Betrag in der Kennzahl 802 richtigzustellen, also zu erklären, dass nach dem anzuwendenden Zu- und Abflussprinzip die Einkünfte aus der

Veräußerung von Beteiligungen € 483.563,99 betragen. Allenfalls hätte er, falls er tatsächlich die noch gar nicht eingetretenen, sondern nur möglicherweise zukünftig stattfindenden Geldabflüsse zur Gänze schon jetzt abzugsfähig gehalten hätte und eine solche Ansicht mit legalen Mitteln durchsetzen hätte wollen, davon dann deren Abzug in der Ergänzungsbeantwortung beantragen und eine Begründung, warum er einen abweichenden Betrag zum Ansatz bringen will, referieren können. Tatsächlich wurde aber die Unrichtigkeit der ursprünglichen Einkommensteuererklärung in Bezug auf die Angaben in der Kennzahl 802 in keiner Weise eingestanden. Stattdessen ist A trotz besserem Rechtswissen kein Jota von seinem Begehren abgerückt und hat gleichsam noch die Sache auf die Spitze getrieben, indem er unter Behauptung eines Rechenfehlers den ursprünglich behaupteten Verkaufserlös von € 147.933,33 sogar auf lediglich € 142.454,05 zu verringern trachtete (Finanzstrafakt, Bl. 24). Seine Ergänzungsbeantwortung hat auch äußerst aussagekräftig mit den Worten „Ich ersuche um erklärungsgemäße Veranlagung“, also so, wie bereits ursprünglich in der Einkommensteuererklärung zu Unrecht begehrt, verstärkt um die weitere Verringerung, geendet. Das Aufgeben einer Tatausführung erfordert auch den Willen des Täters, auf diese Weise zu handeln. Aus seiner Sicht sollte auch weiterhin – wahrheitswidrig – die Höhe des Veräußerungserlöses lediglich mit dem behaupteten und sogar nach unten korrigierten niedrigeren unrichtigen Betrag berücksichtigt werden.

11.3. Auch im Zuge der Außenprüfung hätte A noch theoretisch von seinem Versuch einer Abgabenhinterziehung zurücktreten können. Ein solcher Vorgang, wonach der Beschuldigte, noch bevor er die Aussichtslosigkeit seines Verkürzungsversuches erkannt hatte, von seiner Tatausführung zurückgetreten und die Unrichtigkeit eines Veräußerungserlöses von lediglich € 142.454,05 gegenüber dem Außenprüfer einbekannt habe, ist der Aktenlage nicht zu entnehmen. Tatsächlich hat ihm der Prüfer die dem Beschuldigten ja bekannte richtige Rechtsansicht der Finanzverwaltung vorgehalten, welche er akzeptiert hat, zumal sich sein Obsiegen in der Schadenersatzklage schon abgezeichnet hat (Aussage des Beschuldigten vor dem Bundesfinanzgericht, erste Variante). Die mit Bescheid vom 17. Mai 2013 auf Basis der Prüferfeststellungen vorgeschriebene Einkommensteuer für 2011 hat A am 28. Juni 2013 mittels Saldozahlung beglichen (Abfrage Abgabekonto); die spätere Reduzierung der Vorschreibung mittels endgültigem Abgabenbescheid vom 2. Februar 2017 geht hier nicht zu Lasten des Beschuldigten.

12. Soweit die Verteidigung in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3.1.2006, FSRV/0014-G/04, verwiesen hat, ist anzumerken, dass in diesem Fall nach Prüfungsbeginn der steuerliche Vertreter des Beschuldigten dem Betriebsprüfer tatsächlich eine berichtigte Einkommensteuererklärung (mit den richtigen Kennzahlen) überreicht hat und solcherart der Finanzstraftäter von seiner Abgabenhinterziehung zurückgetreten ist, ohne dass zuvor eine Verfolgungshandlung stattgefunden hätte.

13. A hat somit die ihm zum Vorwurf gemachte versuchte Hinterziehung an Einkommensteuer nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) betreffend 2011 in Höhe von € 83.920,00 auch tatsächlich zu verantworten.

14. Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters.

Gemäß [§ 23 Abs. 2 und 3 FinStrG](#) sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Es gelten die [§§ 32 bis 35 StGB](#) sinngemäß.

Es ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Es sind keine tatsächlichen Anhaltspunkte zu erkennen, dass dann, wenn keine Außenprüfung stattgefunden hätte, sondern vielmehr die Einkommensteuer für 2011 nach Einlangen der Ergänzungsbeantwortung im Februar 2013 antragsgemäß mit rechtskräftigem Bescheid zu niedrig festgesetzt worden wäre, in den späteren Jahren vom Beschuldigten wieder deren Korrektur veranlasst worden wäre.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß [§ 23 Abs. 4 FinStrG](#) nur bei Vorliegen besonderer Gründe zulässig; die in Frage kommenden Umstände rechtfertigen eine außerordentliche Milderung trotz der wesentlichen mildernden Aspekte zumal in Anbetracht der zu beachtenden Spezial- und Generalprävention jedoch nicht, wenngleich in Anbetracht der vorliegenden Milderungsgründe die Geldstrafe im unteren Bereich des Strafrahmens auszumessen war (siehe nachstehend).

(Versuchte) Abgabehinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der maßgeblichen Verkürzung geahndet; zusätzlich kann bei entsprechender Notwendigkeit auch eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten verhängt werden. Eine solche Notwendigkeit zur Verhängung einer Freiheitsstrafe besteht laut Aktenlage nicht. Der Rahmen, innerhalb dessen die Geldstrafe im gegenständlichen Fall auszumessen ist, beträgt daher $€ 83.920,00 \times 2 = € 167.840,00$.

Bei einem durchschnittlichen Verschulden, einander die Waage haltenden Milderungs- und Erschwerungsgründen und durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen beim Beschuldigten ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert an Geldstrafe in Höhe von gerundet € 84.000,00.

Der Beschuldigte ist langjähriger Steuerberater gewesen. Im Allgemeinen wird Steuerberatern ein besonderes Naheverhältnis zum Steuerrecht eingeräumt; ihnen wird zugestanden, dass sie die Bürger in schwierigen abgaberechtlichen Konstellationen beraten und für diese auch die

Rechte erstreiten, welche ihnen gegenüber dem Fiskus zustehen. Sie sind Meinungsbildner in steuerlichen Dingen nicht nur gegenüber ihren Klienten, sondern auch allgemein gegenüber Personen in ihrem Umfeld. Daraus ergibt sich aber auch eine besondere Verantwortung.

Eine Geldstrafe ist dermaßen zu bemessen, dass einerseits der konkrete Täter für die Zukunft zu einem abgabenrechtlichen Wohlverhalten angeleitet wird, andererseits aber bei Bekanntwerden der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nicht andere Personen in der Lage des Bestraften in den Irrtum verfallen könnten, einem Fehlverhalten wie das des Beschuldigten käme lediglich ein vernachlässigbarer Unwertcharakter zu, sodass man etwa im Falle einer als unfair empfundenen Rechtslage bedenkenlos eine unrichtige Steuererklärung einreichen dürfe, um gleichsam der Steuergerechtigkeit „nachzuhelfen“.

Auffällig ist, dass bei einem Gelingen der vom Beschuldigten angestrebten Hinterziehung nicht nur diese vom Ihm kritisierte Unfairness in Form der fehlenden Ausgleichsmöglichkeit zukünftiger Zahlungsabflüsse eingetreten wäre, sondern die Art der gewählten Manipulation einerseits zu einer vorgezogenen Berücksichtigung dieser Ausgleichs geführt hätte und andererseits solcherart die hypothetischer Möglichkeit eines zukünftigen Abflusses in eine vorgezogene – unzutreffende – Realisierung der hypothetischen Abflüsse umgewandelt worden wäre. Mit Letzterem unterscheidet sich das deliktische Handeln des A nicht von dem eines typischen Steuerhinterziehers, welcher einfach rechtswidrig seine Steuerlast verringern will. Zugunsten für den Beschuldigten darf aber auch nicht diese seine vom ihm ausgeführte, zumindest teilweise nachvollziehbare besondere Motivlage außer Acht gelassen werden.

Auch ist sowohl der spezial- als auch der generalpräventive Aspekt dadurch sehr abgeschwächt, dass seit der Tatbegehung sieben Jahre vergangen sind und A seine Steuerberatungstätigkeit nunmehr seit längerem beendet hat.

Ein Erschwerungsgrund liegt nicht vor. Als mildernd zu bedenken ist die Mitwirkung des Beschuldigten an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, der Umstand, dass es beim bloßen Versuch geblieben ist, der bereits beschriebene eingetretene Zeitablauf, wodurch der Verfolgungsanspruch der Republik Österreich abgeschwächt worden ist, die erfolgte Schadensgutmachung, sowie die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Täters. Mildernd ist auch der Aspekt, dass das Verhalten des Beschuldigten im Tatsächlichen einem straufhebenden Rücktritt insoweit nähergekommen ist, weil er zwar den deliktischen Erfolg unter Bekräftigung des falschen Betrages in der Kennzahl 802 weiterhin angestrebt hat, aber immerhin Ausführungen beigegeben hat, aus welchen die Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnet wurde, die Unrichtigkeit seiner Behauptung, wenngleich erst nach Vornahme einer Außenprüfung, abzuleiten.

In gesamthafter Abwägung der obigen Argumente kann daher der Ausgangswert um über die Hälfte auf € 40.000,00 verringert werden.

Unter Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögenslage des Beschuldigten und seine persönlichen Umstände beim Beschuldigten, wie von ihm beschrieben, insbesondere seine erforderliche Obsorge für die Gattin, ist es gerechtfertigt, die Geldstrafe sogar auf nur € 30.000,00 abzumildern, das sind lediglich 17,87 % des Strafrahmens.

Die obigen Argumente gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe für den hypothetischen Fall, dass wider Erwarten die Geldstrafe uneinbringlich wäre.

15. Die festgesetzten Verfahrenskosten in Höhe von € 180,00 gründen sich auf [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#), wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens werden gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das Finanzamts-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste, soweit nicht allenfalls gemeinnützige Leistungen zu erbringen wären. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre bei der Finanzstrafbehörde einzubringen.

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.

Salzburg, am 19. Dezember 2019