

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Herrn ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Martin Friedl, Wirtschaftsprüfer - Steuerberater Marktplatz 2, 4650 Lambach, wegen der Beteiligung an Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 11, 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) bzw. der Abgabenverkürzungen bzw. §§ 11, 34 Abs. 1 FinStrG über die Beschwerde der Amtsbeauftragten vom 6. November 2020 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim damaligen Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des damaligen Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 10. September 2020, SpS, Finanzstrafverfahren, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. Oktober 2021 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Rechtsanwalt Mag. Lukas Friedl, der Beschwerdeführerin und Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Bf1 ist schuldig, vorsätzlich als damaliger Steuerberater von Dr. A. B. diesen durch die nicht fristgerechte Einreichung einer korrekten und vollständigen Einkommensteuererklärung 2015 dazu bestimmt zu haben, dass unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Einkommensteuer 2015 von Dr. A. B. in der Höhe von € 66.210,00, die bescheidmäßig festzusetzen gewesen ist, zu niedrig festgesetzt wurde, wodurch er das Finanzvergehen der Beteiligung an der Abgabenhinterziehung nach §§ 11, 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

Über ***Bf1*** wird dafür gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 25.000,00 verhängt.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe wird gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 45 Tagen festgesetzt.

Die Geldstrafe und die Ersatzfreiheitsstrafe werden gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG als Zusatzstrafen zu der zuletzt mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 24. April 2019, SpS19, verhängten Strafe ausgesprochen.

Die Kosten des verwaltungsbehördlichen und des verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens werden in Höhe von € 500,00 festgesetzt.

Darüber hinaus wird die Beschwerde hinsichtlich der Anlastung einer Verkürzung an Einkommensteuer 2014 in der Höhe von € 6.988,00 im Zweifel als unbegründet abgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 10. September 2020, SpS, Finanzstrafverfahren, wurde das gegen ***Bf1*** und Dr. A. B. wegen des Vorwurfs, sie hätten grob fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und zwar dadurch, dass Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden, Abgabenverkürzungen an Einkommensteuer 2014 in der Höhe von € 6.988,00 und Einkommensteuer 2015 in der Höhe von € 66.210,00 bewirkt, wobei ***Bf1*** als ehemaliger Steuerberater von Dr. A. B. diesen dazu bestimmt habe, wodurch beide die Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen hätten, gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Dr. A. B. hat keine Sorgepflichten und ist unbescholten.

Bf1 ist Steuerberater und hat ein monatliches Nettoeinkommen von ca. € 3.000,-- bis € 4.000,--. Er weist zwei Vorstrafen auf, eine aus dem Jahr 2010. Er wurde wegen § 33 Abs 1 (ESt idH von € 5.670,-) und 2 lit a (UVA) FinStrG zu einer Geldstrafe von € 6.400,- verurteilt. Nach den gegenständlichen Tatzeitpunkten wurde er 2018, rk 2019, nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG (UVA) zu einer Geldstrafe von € 18.000,- verurteilt.

Mitte Februar 2015 beauftragte Dr. B. ***Bf1*** mit seiner steuerlichen Vertretung, wobei vereinbart wurde, dass ***Bf1*** lediglich die Jahressteuererklärungen erstellt. Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden weiterhin von Dr. B. selbst vorgenommen.

Sowohl die Einkommensteuererklärung 2014 als auch 2015 wurden nicht fristgerecht abgegeben. Erst am Beginn der Betriebsprüfung am 20. August 2018 gab ***Bf1*** Belegordner ab, in denen sich auch die Einkommensteuererklärungen 2014 und 2015, die allerdings nicht unterschrieben waren, befanden. Auf Frage der Betriebsprüferin, C. D., ob eine Selbstanzeige erstattet werde, verneinte dies ***Bf1***, so dass Frau D. im Prüfungsformular „keine SA“ ankreuzte.

Die Erklärung der Einkommensteuer 2014 wäre bis zum 30. Juni 2015 notwendig gewesen, ***Bf1*** hatte rückblickend betrachtet alle notwendigen Unterlagen, jedoch keine Erklärung abgegeben. Es kann nicht festgestellt werden, dass ***Bf1*** bis zum 30. Juni 2015 auch der Meinung war, bereits alle Unterlagen erhalten zu haben, es kann nicht festgestellt werden, dass er die Unterlagen als vollständig erachtete.

Für das Jahr 2015 wäre die Einkommensteuer längstens bis zum 30. Juni 2016 abzugeben gewesen, danach forderte ***Bf1*** Dr. B. auf, ihm Unterlagen zu übergeben, wobei Dr. B. dies ca. eine Woche nach Aufforderung noch tat.

Betreffend das Jahr 2015 erging ein Erstbescheid am 31. August 2017, der eine Steuerlast von Null aufwies. Am 4. Oktober 2017 erhob ***Bf1*** dagegen Beschwerde, kam im Weiteren aber einem Mängelbehebungsauftrag nicht nach, sodass die Beschwerde als zurückgenommen galt. Mit 19. April 2019 wurde dann amtswegig ein berichtigter Einkommensteuerbescheid erlassen.

Durch das Unterlassen der Einbringung der Einkommensteuererklärungen entstand ein (zeitlicher) Abgabenausfall für das Jahr 2014 an Einkommensteuer in der Höhe von € 6.988,00 und für das Jahr 2015 in der Höhe von € 66.210,00.

Die ausständigen Abgaben wurden von Dr. B. zwischenzeitig vollständig beglichen.

Es kann nicht festgestellt werden, dass Dr. B. die Sorgfalt, zu der er verpflichtet war, außer Acht ließ. Er verließ sich zurecht darauf, dass er ***Bf1*** mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung beauftragt hat und erwartete (zurecht), dass dieser ihn auffordern werde, die notwendigen Schritte (Übermittlung der Unterlagen) zu setzen. Er ließ sohin nicht jene Sorgfalt außer Acht, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist.

Es kann weiters nicht festgestellt werden, dass ***Bf1*** ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelte, sodass ihm der Eintritt einer Abgabenverkürzung als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war bzw. dass er der Meinung war, trotz der entsprechenden Aufforderungen die jeweils notwendigen Unterlagen zur Erstellung einer Einkommensteuererklärung bereits erhalten zu haben, sodass er es nicht im Wissen die notwendigen Unterlagen bereits zu haben, unterließ, die Einkommensteuererklärungen fristgerecht zu erstellen.

Diese Feststellungen gründen sich auf die Erhebungen der Finanzstraßbehörden, die (teilweise schriftlichen) Angaben der Beschuldigten und der Aussage der Zeugin C. D..

Soweit hier von einzelnen Verfahrensbeteiligten unterschiedliche Tatzeitpunkte ins Spiel gebracht wurden, ist dies unerheblich, zumal zu sämtlichen im Verfahren genannten

Zeitpunkten, zu denen die Einkommensteuererklärungen hätten erstattet werden müssen, dies nicht erfolgt ist. Eine Verjährungsproblematik stellte sich nicht.

Zu den im gegenständlichen Verfahren entscheidungsrelevanten subjektiven Tatseiten ist Folgendes auszuführen:

Dr. B. hat ***Bf1*** mit der Wahrnehmung seiner steuerlichen Vertretung betraut und durfte daher darauf vertrauen, dass er von ***Bf1*** aufgefordert wird, soweit dies erforderlich ist, ihm entsprechende Unterlagen zur Erstellung der Erklärungen zu übermitteln. Er war auch nicht verhalten nachzuprüfen, zu welchem Zeitpunkt die Steuererklärungen tatsächlich zu erstatten sind (insbesondere, ob er in eine „Quote“ des ***Bf1*** fällt), sondern durfte sich auch hier auf die Fachkunde des ***Bf1*** verlassen. Dass er durchaus gewillt war, sämtliche steuerlichen Angelegenheiten korrekt abzuwickeln, zeigt auch, dass bei den von ihm abgeführten UVA es niemals Probleme oder Verzögerungen gab. Dr. B. ist sohin kein sorgfaltswidriges Verhalten vorwerfbar, er handelte nicht fahrlässig, schon gar nicht grob fahrlässig.

Bf1 hingegen wäre verhalten gewesen, Dr. B. zeitgerecht aufzufordern, die entsprechenden Unterlagen zu übermitteln. Dabei muss man bedenken, dass gegenständlich insofern ein besonderer Fall vorlag, als Dr. B. und ***Bf1*** ihre jeweiligen Kanzleien in einem Bürogebäude hatten und wesentliche Teile der Kommunikation zwischen den beiden am Gang des Gebäudes passierte. So entstand ein etwas schlampiges Verhältnis, das sich insofern eben von einem normalen Mandatsverhältnis zum Steuerberater unterscheidet. So erscheint es durchaus nachvollziehbar, dass ***Bf1*** jedenfalls für das Jahr 2015 der Meinung war, Dr. B. immer wieder (zeitgerecht) aufgefordert zu haben, Unterlagen vorzulegen, diese dann aber nicht erhalten hat, sodass er eine Steuererklärung nicht erstellen konnte. Tatsächlich hatte er auch für das Jahr 2015 fristgerecht nicht alle Unterlagen. Indem er Dr. B. nicht mit entsprechenden Nachdruck (auch schriftlich oder per Mail) fristgerecht aufforderte, die Unterlagen vorzulegen, handelte er sorgfaltswidrig, aber aufgrund des oben geschilderten besonderen Verhältnisses in diesem Mandat, doch nicht so ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig, dass ihm der Eintritt eines gesetzlichen Tatbildes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Hinsichtlich der Einkommensteuererklärung 2014 hatte ***Bf1***, retrospektiv zwar fristgerecht alle Unterlagen um die Einkommensteuererklärung zu erstatten, aufgrund diesen besonderen schlampigen Mandatsverhältnisses und dementsprechend in Ermangelung einer „Schlussbesprechung“ war er aber sichtlich im relevanten (Tat)Zeitpunkt der Meinung nicht alle Unterlagen zu haben, wobei er auch hier nicht in einem Maße ungewöhnlich und sorgfaltswidrig handelte, dass die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbildes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war. Auch hier handelte er in einem höheren Maße fahrlässig, aber nicht im jenem wie das Gesetz im § 8 Abs. 3 FinStrG die grobe Fahrlässigkeit umschreibt.

Dementsprechend sagte er auch bei seiner Befragung im Ermittlungsverfahren auf die Frage, ob er (für 2014) auch Unterlagen zu Erstellung einer Jahreserklärung hatte: „Ja, im Prinzip schon.“ Was eben wie ausgeführt darauf hindeutet, dass er im Nachhinein gesehen, dieser Meinung war, im relevanten Zeitpunkt aber einfach „die Zügel hat schleifen lassen“. Auch seine Vorstrafbelastung ist kein Indiz für ein generell die Fristen nicht ausreichend wahrnehmendes Verhalten, wurde er doch beide mal wegen vorsätzlich begangener Finanzdelikte verurteilt.

Dr. B. war sohin kein schuldrelevantes Verhalten vorwerfbar.

Bei ***Bf1*** gelang der von der Behörde durchzuführende Nachweis eines grob fahrlässigen Verhaltens nicht, sodass das Verfahren gegen Dr. B. eindeutig und gegen ***Bf1*** im Zweifel einzustellen war.“

Beschwerde der Amtsbeauftragten

In der dagegen fristgerecht am 6. November 2020 eingebrachten Beschwerde der Amtsbeauftragten wird wie folgt ausgeführt:

„Seit 2013 wurden von Dr. A. B., geb. 1970, keine ordnungsgemäßen Steuererklärungen mehr eingebracht.

Für den Zeitraum 2014 bis 2017 mit Nachschau 2018 wurde bei dem selbständig tätigen Rechtsanwalt eine Außenprüfung durchgeführt, daraus resultiert der Prüfungsbericht vom 20.04.2019. Es wurde keine Selbstanzeige erstattet. Die Jahreserklärungen wurden von der Außenprüfung neu festgesetzt.

Bf1 war der steuerliche Vertreter von Dr. B..

Das Strafverfahren wurde zunächst gegen Dr. B. und nach dessen Aussage auch gegen ***Bf1*** eingeleitet.

Die Staatsanwaltschaft Wien stellt die Verfahren gem. § 202 FinStrG ein, da sie den Vorsatz für ein Finanzvergehen über € 100,000 nicht zu erweisen sah.

Die an den Spruchsenat vorgebrachte Anlastung lautete auf § 34 FinStrG betreffend Einkommensteuer 2014 iHv € 6.988.- und 2015 iHv € 66.120.-.

Der Spruchsenat stellte das Verfahren gegen beide Beschuldigte ein. Das Verfahren gegen ***Bf1*** wurde jedoch nur im Zweifel eingestellt.

Die Finanzstrafbehörde erhob Beschwerde betreffend die Einstellung des Verfahrens gegen ***Bf1***. Das Verfahren gegen Dr. B. ist rechtskräftig beendet.

Im Gegensatz zum Erkenntnis des Spruchsenats wird Folgendes angeführt:

Die Übergabe der Unterlagen von Dr. B. an ***Bf1*** für das Jahr 2014 erfolgte am 14./15.06.2015, die Frist zur Erklärungsabgabe lief bis zum 20.01.2016, die Erklärung wurde nicht eingebracht.

Die finale Übergabe der Unterlagen von Dr. B. an ***Bf1*** für das Jahr 2015 erfolgte in 11.2017, obwohl die Frist zur Erklärungsabgabe zum 18.07.2017 abgelaufen war. ***Bf1*** sagte aus, die Übergabe der Unterlagen mehrfach angefordert zu haben, es existiert jedoch nur eine Anforderung aus 10.2017 (bereits verspätet).

Im Erkenntnis heißt es, Dr. B. sei nicht dazu verhalten zu überprüfen, zu welchem Zeitpunkt die Steuererklärungen zu erstatten sind, sondern er durfte sich auf die Fachkunde von ***Bf1*** verlassen. Die Nicht-Abgabe der Abgabenerklärungen durch den Steuerberater wird, schlussfolgernd daraus, im Gegensatz zu der Darstellung des Erkenntnisses, als auffallend sorgfaltswidrig angesehen.

Als Steuerberater muss ***Bf1*** sehr genau über sämtliche Abgabefristen Bescheid wissen, zumal sämtliche gegenständlichen Erinnerungen und die Mitteilung über die Abberufung der Quote für das Jahr 2015 von 27.03.2017 zu Händen seiner Kanzlei ergingen. Ebenso war ihm der Eintritt einer Abgabenverkürzung absolut vorhersehbar, da die Schätzung der Abgaben durch die Abgabenbehörde für 2014 mit Bescheid vom 20.11.2015 und für 2015 mit 01.06.2017 gegenüber seiner Kanzlei angedroht wurde.

Es oblag dem Beschuldigten, für die fristgerechte Einbringung von Abgabenerklärungen Sorge zu tragen. Im Zuge dessen muss er, als berufsmäßiger Parteienvertreter, darauf vertrauen (????), dass die an ihn übergebenen Unterlagen vollständig sind.

Im Erkenntnis heißt es weiter, die Probleme seien durch die „schlampige“ Kommunikation zwischen Vertreter und Mandant entstanden, da diese ihre Büros im gleichen Haus hatten und wesentliche Teile der Kommunikation am Gang des Gebäudes passierten.

Für 2014 habe der Beschuldigte die Unterlagen zur Erstellung der Jahreserklärung „im Prinzip schon“ gehabt. Warum keine Steuererklärung eingebracht wurde blieb ungeklärt.

Die einzige schriftlich dokumentierte Aufforderung von ***Bf1*** an Dr. B. zur Übergabe der Unterlagen 2015 erfolgte verspätet.

Im Erkenntnis heißt es, ***Bf1*** habe „die Zügel schleifen lassen“. Doch gerade im Fall eines steuerlichen Vertreters, der von seinem Mandanten bezahlt wird und auf diesen der Mandant zur rechtzeitigen und vollständigen Wahrnehmung seiner steuerlichen Agenden vertraut, stellt auch ein bloßes „Zügel schleifen lassen“ ein auffallend sorgfaltswidriges Verhalten dar. Die Nichtabgabe der Jahreserklärungen ist, besonders durch einen Parteienvertreter, grob fahrlässig.

Beantragt wird die Verurteilung des Beschuldigten ***Bf1*** gemäß der Vorlage an den Spruchsenat vom 24.10.2019.

Anträge:

Mündliche Verhandlung

Auf das persönliche Erscheinen von ***Bf1*** als Beschuldigter vor dem BFG wird bestanden.

Ladung und Einvernahme von Dr. A. B., geb. 1970, als Zeuge zum Beweis des sorgfaltswidrigen Verhaltens des Beschuldigten

Ladung und Einvernahme von E., Mitarbeiterin und Ehefrau von Dr. B. als Zeugin zum Beweis des sorgfaltswidrigen Verhaltens des Beschuldigten“.

Vorbereiteter Schriftsatz der Verteidigung vom 28. September 2021:

„Zur Vorbereitung auf die am 5.10.2021 stattfindende mündliche Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht weist der Beschuldigte auf folgende Sachverhaltselemente hin:

Der Beschuldigte hat am 15.2.2015 die abgabenrechtliche Vertretung für seinen Klienten übernommen und an diesem Tag auch die Vollmacht im Finanz-online-system elektronisch angemerkt. Gleichzeitig hat er den Fall seines Klienten elektronisch in die Quotenliste aufgenommen und zwar bereits für das Jahr 2013. Dazu ist zu sagen, dass die Aufnahme in die Quotenliste (eine Vereinbarung zwischen der Kammer Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und dem Bundesminister für Finanzen) für einen erstmals auftretenden Steuerberater technisch auch dann noch möglich ist, wenn die gesetzliche Frist zur Einreichung der Steuererklärungen schon längst abgelaufen ist.

Die gesetzliche Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2013 war bereits am 30.4.2014 abgelaufen; die verlängerte gesetzliche Frist bis zum Ende des Monats Juni 2014 kommt nur dann in Betracht, wenn die Übermittlung der Abgabenerklärungen bis zu diesem Tag elektronisch erfolgt (§ 134 (1) BAO).

Dieser Umstand zeigt bereits, dass der Klient schon vor Übernahme der steuerlichen Vertretung durch den Beschuldigten es mit der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Fristen nicht allzu ernst genommen hat.

Zum Klienten ist überhaupt zu sagen, dass er Rechtsanwalt ist und auf seiner Internetseite (aus Datenschutzgründen hier nicht wiedergegeben) damit wirbt; Voraussetzung dafür, in diesen Rechtsbereichen zu beraten, wird wohl die Kenntnis der abgabenrechtlichen Fristen gehören. Dazu kommt, dass der Beschuldigte bei der Übernahme des für ihn neuen

Vertretungsauftrages den Klienten ausdrücklich auf alle einzuhaltenden Fristen aufmerksam gemacht hat (schriftliche Rechtfertigung vom 6.9.2019).

Die oben erwähnte Quotenvereinbarung sieht vor, dass Fälle, bei denen im Vorjahr die Abgabenerklärungen nicht zumindest bis zum 30.4. des zweitfolgenden Jahres elektronisch an das Finanzamt übermittelt worden sind, von der Vereinbarung für das darauffolgende Jahr ausgeschlossen sind. Dies hatte für den konkreten Fall bedeutet, dass der Fall des Klienten für 2014 aus der Quote herausgefallen ist. Der Klient hätte daher die Steuererklärungen 2014 ohne Wenn und Aber bis spätestens 30.6.2015 elektronisch übermitteln müssen. Dies ist nicht geschehen, sodass für ihn die gesetzliche Frist zur Einreichung der Steuererklärungen 2014 am 30.4.2015 (Tatzeitpunkt) geendet hat. Die vom Finanzamt dann zusätzlich eingeräumten Nachfristen (3.11.2015, 11.12.2015, 20.1.2016) spielen daher abgabenrechtlich und finanzstrafrechtlich keine Rolle mehr.

Für 2015 konnte der Klient vom Beschuldigten wieder in die Quotenliste einbezogen werden. Das Finanzamt hat den Fall allerdings mit Schreiben vom 27.3.2017 unter Setzung einer Nachfrist bis zum 15.5.2017 (Tatzeitpunkt) abberufen. Die vom Finanzamt eingeräumten weitem Nachfristen (23.6.2017 und 18.7.2017) sind daher auch hier finanzstrafrechtlich bedeutungslos.

Der Spruchsenat hat die im Verfahren vorgebrachten "unterschiedlichen Tatzeitpunkte" (2014: 30.4.2015 und 2015 15.5.2017) nur unter dem Gesichtspunkt der Verjährung Bedeutung beigemessen. Aufgrund der Einstellung des Verfahrens - sowohl gegen den Klienten als auch gegen den verbliebenen Beschuldigten hat er diese Umstände dann auch überhaupt nicht mehr beachtet.

Der Spruchsenat hat das Verfahren gegen den Beschuldigten deshalb eingestellt, weil ihm "durchaus nachvollziehbar" erschienen sei, dass der Beschuldigte "jedenfalls für das Jahr 2015 der Meinung war," den Klienten "immer wieder (zeitgerecht) aufgefordert zu haben, Unterlagen vorzulegen, diese dann aber nicht erhalten hat, sodass er eine Steuererklärung nicht erstellen konnte. Tatsächlich hatte er auch für das [Jahr] 2015 fristgerecht nicht alle Unterlagen [erhalten]".

"Hinsichtlich der Einkommensteuererklärung 2014 hatte" der Beschuldigte, so der Spruchsenat weiter, "retrospektiv" betrachtet, zwar fristgerecht [welche Frist, hier gemeint ist, hat der Spruchsenat nicht erläutert] alle Unterlagen, um die Einkommensteuererklärung zu erstatten, aufgrund dieses besonderen schlampigen Mandatsverhältnisses und dementsprechend in Ermangelung einer 'Schlussbesprechung' war er aber sichtlich im relevanten (Tat)zeitpunkt der Meinung, nicht alle Unterlagen zu haben".

Der "relevante Tatzeitpunkt" 2014 war (wie oben dargelegt) der 30.4.2015. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Beschuldigte überhaupt noch keine Unterlagen, was bisher auch noch

niemand, auch der böswillige Klient nicht, behauptet hat und weil der Klient aus den Erfahrungen mit früheren Steuerberatern der Meinung war, dass es ausreiche, die Steuerklärungen „ca. 1 1/2 Jahre nach Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraumes“ zu machen (Protokoll vom 24.2.2020).

Es ergibt sich daher bereits aus der Aktenlage eindeutig, dass dem Beschuldigten die Nachlässigkeiten seines Klienten bei der Zurverfügungstellung der Unterlagen nicht zum Vorwurf gemacht werden können.

Der Spruchsenat hat daher das Strafverfahren gegen den Beschuldigten zu Recht eingestellt.

Der Beschuldigte könnte sich die Sache einfach machen und sich auf weitere Vorhaltungen nicht mehr einlassen. Dennoch wird er zur Verhandlung pünktlich erscheinen und jede gewünschte Auskunft erteilen. Schließlich hat er sich nur jenen Umstand vorzuwerfen, dass er seine wiederholten mündlichen Aufforderungen an den Klienten, endlich die Unterlagen vorzulegen, nicht nachvollziehbar dokumentiert hat.

Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass der Beschuldigte nicht nur "der Meinung war", den Klienten "immer wieder (zeitgerecht) aufgefordert zu haben, Unterlagen vorzulegen", sondern, dass er den Klienten tatsächlich (immer wieder und auch noch im Nachhinein) dazu aufgefordert hat.

Ergänzend verweist der Beschuldigte hinsichtlich des strafbestimmenden Wertbetrages auf die in der Verhandlung am 10.9.2020 vorgelegte Berechnung. Daraus ist ersichtlich, dass - hätte das Finanzamt für 2015 seinen eigenen Fehler im Schätzungsbescheid unterlassen - es zur Festsetzung von Einkommensteuer in Höhe von € 68.255, -- gekommen wäre. Der Abgabebetrag im Einkommensteuerbescheid 2015 hat dann aber aufgrund eines Eingabefehlers € 0, -- betragen. Dagegen hat der Beschuldigte für seinen Klienten sogar eine Beschwerde eingebracht, weil für ihn festgestanden ist, "dass Null in keinem Fall richtig sein kann". Die nachträglich bei Beginn der Außenprüfung (Selbstanzeige, Protokoll vom 24.2.2020) vorgelegte Steuererklärung 2015 hat dann - bis auf Geringfügigkeiten - den richtigen Steuerbetrag ergeben.

Der Beschuldigte hat wegen der Vertretung seines Klienten schon genug Nerven aufwenden müssen und hohe Kosten gehabt, sodass er nun auf die Abweisung der Beschwerde der Amtsbeauftragten hofft.“

Mit E-Mail vom 30. September 2021 übermittelte der Verteidiger ergänzend noch einen Auszug als Beweis dafür, dass der Klient über die abgabenrechtlichen Fristen GENAU Bescheid gewusst hat, als er den Beschuldigten mit der Ausfolgung vollständiger Unterlagen ständig hingehalten hat. Nachträglich die Schuld auf den Steuerberater abzuwälzen, kann daher nur mehr als schäbig bezeichnet werden.“

mündliche Verhandlung vom 5. Oktober 2021

In der mündlichen Verhandlung vom 5. Oktober 2021 führte die Berichterstatterin aus, dass „im bisherigen Verfahren die Tatzeitpunkte nicht genannt wurden, zu denen wir eine Beitragstäterschaft des Beschuldigten zu prüfen haben.

Laut schriftlicher Stellungnahme des Vertreters Martin Friedl ist der abgabepflichtige Rechtsanwalt wegen Nichteinhaltung der Fristen für die Steuererklärung 2013 nicht in die Quotenliste gekommen und gilt 30. April 2015 als Datum, zu dem die Erklärung 2014 einzureichen war.

Nach § 134 BAO sind Erklärungen bis zum 30.4. des Folgejahres einzureichen, wird elektronisch erklärt, geht die Frist bis 30.6. des Folgejahres. Zudem gibt es Fristverlängerungsmöglichkeiten für Steuerberater.

Für Einkommensteuer 2014 erging – nachdem Erinnerungen mit weiteren Fristen fruchtlos blieben – wegen Nichteinreichung der Erklärung am 20. Jänner 2016 ein Schätzungsauftrag.

Am 23. Februar 2016 hat die Behörde im Schätzungsweg einen Erstbescheid Einkommensteuer 2014 erlassen.

Mit Nichtabgabe einer Erklärung eines steuerlich erfassten Abgabepflichtigen bei Eintritt einer Erklärungslegungsverpflichtung haben wir den Versuch der Verkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe, mit Zustellung des Schätzungsbescheides der Behörde war die Verkürzung der E 2014 vollendet.

Für die Einkommensteuer 2015 ergibt sich die Erklärungslegungsverpflichtung aus der Quoten-Abberufung der Erklärung vom 23. März 2017 mit 15. Mai 2017.

Am 18. Juli 2017 erging ein Schätzungsauftrag. Am 31. August 2017 der Schätzungsbescheid Einkommensteuer 2015.

Mit Zustellung des Schätzungsbescheides war die Verkürzung vollendet.“

Dagegen brachte der Verteidiger vor, dass „schon wie in der schriftlichen Stellungnahme vom 28.09.2021 sich aus seiner Sicht die Tatzeitpunkte wie dort 30.4.2015 bzw. 15.5.2017 dargestellt ergeben, somit hier ein Denkfehler vorliegt. Zu den jeweiligen Tatzeitpunkten laut vorbereiteten Schriftsatz hatte der Beschuldigte keine Unterlagen zur Erstellung der Erklärungen.

[...]

Vorsitzender: Sie haben Erinnerungen vom Finanzamt und Androhung der Zwangsstrafe erhalten, dann ist es zur Schätzung gekommen, Sie haben noch immer keine Erklärungen

eingereicht, Wieso sind Sie nicht tätig geworden und haben die Steuererklärungen Ihres Mandanten fristgerecht beim Finanzamt eingereicht?

Beschuldigter: Ich habe deswegen keine Erklärungen eingereicht, weil ich von meinem damaligen Mandanten keine Unterlagen erhalten habe. Die laufenden UVAs hat er selbst erstellt, die habe ich nicht erhalten. Ich habe das dann immer nur im Zuge einer Jahreszusammenstellung samt Belegen bekommen. Zu diesen Zeitpunkten habe ich diese Unterlagen noch nicht gehabt.

Vorsitzender: Wenn eine Erklärungsfrist nicht eingehalten werden kann, was machen Sie im Regelfall? (stellen Sie dann einen Antrag an das FA um Fristverlängerung?)

Beschuldigter: Ich habe immer nur auf die Unterlagen von Dr. B. gewartet, eine Fristverlängerung war für mich kein Thema.

Vorsitzender: Dr. B. hat in diesem Fall als damals ebenfalls Beschuldigter eine umfangreiche Sachverhaltsdarstellung mit Datum 1.7.2019 übermittelt, die auszugsweise für die Laienrichter zur Abrundung des Falles verlesen wird.

Vorsitzender: Dr. B. hat Sie am 20.9.2015 um Anpassung der Einkommensteuervorauszahlungen 2015 ersucht, was auch schon am nächsten Tag zu einem entsprechenden Bescheid mit geringeren EVZ von € 30.000,00 statt bisher € 43.774,00 geführt hat. Können Sie sich noch an die Begründung erinnern?

Beschuldigter: Die Herabsetzung habe ich aufgrund der Angaben von Dr. B. beantragt.

Vorsitzender: Verlesen wird der Inhalt des E-Mails vom 17. Juni 2019 von ***Bf1*** an Dr. B., darin spricht ***Bf1*** von einer günstigen Schätzung 2014, 2015 wurde auch geschätzt, aber Beschwerde eingebracht, da die Schätzung zwar sehr vorteilhaft, aber völlig unplausibel war. Sie lassen zuerst die Finanz arbeiten, ohne ihr dabei die entsprechenden Unterlagen oder Informationen zu übermitteln.

Richter: Vorhalt: Sie führen aus, dass für die Einkommensteuer 2014 am 30.04.2015 die Erklärungspflicht eingetreten ist. Der Schätzungsbescheid der Behörde ist am 23.02.2016 ergangen. In diesem Zeitraum war ein Vorgehen geboten damit der Versuch der Verkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe nicht in einer Vollendung (Zustellung des Bescheides vom 23.02.2016) endet. Wir haben dazu kein detailliertes Vorbringen von Ihnen was sie unternommen haben, damit Sie in diesem Zeitraum die Unterlagen für die Erstellung der Einkommensteuererklärung des Abgabepflichtigen bekommen. Er hat aber für Nachfolgezeiträume, insbesondere für die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 (Eintritt der Erklärungsverpflichtung am 15.05.2017, Schätzungsbescheid vom 31.08.2017) umfangreiche Auflistungen zu Kontakten mit Ihnen vorgelegt. Diese Auflistung zeigt auf, dass nach Tatvollendung zahlreiche Kontakte stattgefunden haben, aber eben nach dem Vorbringen

des Abgabepflichtigen er nicht in den genannten Zeiträumen zwischen Versuch und Vollendung Kenntnis davon gehabt haben soll, dass Unterlagen von ihm für die Einreichung der Steuererklärungen nicht bei seinem Vertreter sein sollen.

Er mag Kenntnis von den gesetzlichen Verpflichtungen gehabt haben, das glauben wird auch, aber hat er gewusst, dass seine Erklärungen bereits abzugeben sind und bis wann genau eine Schätzung ansteht? Wie haben Sie den damaligen Mandaten zwischen 30.04.2015 und 23.02.2016 bzw. 15.05.2017 bis 31.08.2017 darüber in Kenntnis gesetzt, dass Sie Unterlagen zur Erstellung seiner Erklärungen brauchen, damit nicht der Versuch einer Verkürzung zu einer Schätzung der Behörde führt?

Beschuldigter: Bei der Sachverhaltsdarstellung des Dr. B. sind einige Fehler, aus meiner Sicht ist das keine korrekte Darstellung. Wir haben unsere Kanzleien im selben Haus, ich habe ihn 2-3x die Woche am Gang getroffen und ihn immer wieder daran erinnert mir Unterlagen zu übergeben. Im Nachhinein bedauere ich es, dies nicht mit E-Mails dokumentiert zu haben. Es kam mir nicht in den Sinn das soeben Besprochene noch mit E-Mails abzusichern.

Die gesetzlichen Fristen muss er jedenfalls gekannt haben, da ich auch zu Beginn der Übernahme des Vollmachtverhältnisses darüber mit ihm gesprochen habe.

Ich habe die Kommunikation mit Dr. B. persönlich durchgeführt. Ein Fristmanagement habe ich in meiner Kanzlei selbstverständlich.

Vertreter an Beschuldigten: Zum Erstgespräch 15.02.2015, es wurde ja die Erklärung 2013 aus der Quote abberufen, gab es schon für Vorjahre Verspätungen?

Beschuldigter: Dazu kann ich nichts sagen.

Für 2015 habe ich eine Beschwerde eingebracht, weil der Betrag eindeutig unrichtig war. Daher habe ich zugunsten des Staates eine Beschwerde eingebracht.

Vorsitzender: Das Ergebnis ist jedoch auch bekannt (Gegenstandsloserklärung, da fristgerecht nach Mängelbehebungsauftrag keine Unterlagen nachgereicht wurden)

Der Vertreter verweist auf Seite 50 des Spruchsenatsaktes hin, aus dem eine Berechnung der strafbestimmenden Wertbeträge laut Meinung des Verteidigers vorgelegt wurde, und verweist auf Aktenseite 10 des BP-Berichtes vom 20.04.2019.

AB verweist auf NS mit Dr. B. vom 09.07.2019 und verliest die Angaben des Abgabepflichtigen Seite 4 Mitte ff vor sowie die schriftliche Stellungnahme vom 01.07.2019.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

§ 11 FinStrG: Nicht nur der unmittelbare Täter begeht das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der eine anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

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.

§ 161 Abs. 3 FinStrG: Eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten ist nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig.

Da die Amtsbeauftragte die Beschwerde eingebracht hat, war die Voraussetzung des § 161 Abs. 3 FinStrG für eine Abänderung der Entscheidung auf eine Bestrafung des Beschuldigten gegeben, wobei der Senat hinsichtlich der Würdigung der subjektiven Tatseite zur bewirkten Verkürzung nicht an den Parteienantrag gebunden war, sondern der eigenen Überzeugung folgen konnte.

Zur Frage der Selbstanzeige

Im vorbereiteten Schriftsatz vom 28. September 2021 wurde – wie schon in der Verhandlung vor dem Spruchsenat am 24. Februar 2020 – ausgeführt, dass die nachträglich bei Beginn der Außenprüfung vorgelegten Steuererklärungen 2014 und 2015 als Selbstanzeige (siehe Protokoll

vom 24.2.2020) gewertet werden müssten, da aufgrund dieser dann - bis auf Geringfügigkeiten - der richtige Steuerbetrag errechnet worden sein soll.

Im Akt befindet sich ein Beiblatt zum Prüfungsauftrag vom 8. Juni 2018 bei Dr. A. B. für Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Zusammenfassende Meldungen für jeweils den auch hier verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2014 bis 2016, der vom Beschuldigten am 20. August 2018 übernommen wurde, wobei explizit angekreuzt wurde, dass vom Abgabepflichten oder steuerlichen Vertreter **KEINE Selbstanzeige** iSd § 29 FinStrG erstattet wurde.

Dr. B. hat in seiner Sachverhaltsdarstellung vom 1. Juli 2019 u.a. ausgeführt, „Nachricht des Steuerberaters an ihn vom 26. März 2019: Vielmehr wurde - wie sich erst durch spätere Zurverfügungstellung der (angeblich) gesamten Korrespondenz zwischen Prüferin und Steuerberater herausstellte - ohne Rücksprache mit mir eine nur vom Steuerberater unterfertigte Kenntnisnahmebestätigung im Beiblatt des Prüfungsauftrages 2017 mit Unterlassung der Selbstanzeige per E-Mail des Steuerberaters am 7. April 2019 der Prüferin übermittelt.

In der Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten vom 9. Juli 2019 hat Dr. B. ausgesagt, dass „er mir nicht den Prüfungsauftrag mit dem Anhang mit der Belehrung und den Möglichkeiten zur Selbstanzeige zur Kenntnis gebracht hat. [...] Er hat mich nicht über die Möglichkeiten einer Selbstanzeige aufgeklärt. Die Prüferin hat mich am 14. November 2018 angerufen und da bin ich aus allen Wolken gefallen, weil sie gesagt hat, dass sie die Erklärungen von 14 und 15 von ***Bf1*** noch nicht erhalten hat. [...]

Frage: Wie hätten Sie reagiert, wenn sie ***Bf1*** vor Unterfertigung des Prüfungsauftrages über die Möglichkeit einer Selbstanzeige informiert hätte?

Antwort: Wenn ich ordnungsgemäß aufgeklärt worden wäre über die Möglichkeit der Selbstanzeige und den tatsächlichen Sachstand nicht abgegebener Steuererklärungen, hätte ich die Selbstanzeige abgegeben. Auf Basis des damaligen Kenntnisstandes musste ich davon ausgehen, dass die Erklärungen ordnungsgemäß eingereicht wurden und dass keine sonstigen gegenteiligen Indizien vorlagen und auf Basis dieses wohl tatsächlich nicht zutreffenden Tatsachenbildes hätte es keine Notwendigkeit einer Selbstanzeige gegeben.“

Festzuhalten ist, dass aus dem gesamten Akt zudem auch nicht ersichtlich ist, dass eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG festgesetzt oder fristgerecht entrichtet worden wäre; diese wäre vom Gesetzgeber aber als Voraussetzung vorgesehen, um mit der Selbstanzeige auch strafbefreiende Wirkung zu erlangen.

In der angesprochenen Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 20. Februar 2020 ist die Behauptung des Verteidigers ebenfalls nachzulesen, wurde doch vorgebracht, dass „der Beschuldigte zu Prüfungsbeginn der Prüferin die

Einkommensteuerklärungen 2014 und 2015 übergeben hat, weshalb Straffreiheit eintreten würde. Die Entrichtung ist fristgerecht erfolgt.“

In der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 20. Februar 2020 ist die Aussage des Dr. B. nachzulesen, dass er „bei seinem früheren Steuerberater ca. eineinhalb Jahre nach Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraumes den Steuerbescheid bzw. die Unterlagen zurückbekommen habe und dann das Ergebnis der Einkommensteuer wusste. Nachdem ich zu ***Bf1*** gewechselt habe, habe ich mich wie auch früher zunächst darauf verlassen, dass ich einen Steuerberater habe und er mir die entsprechenden Schritte, die ich zu erledigen habe, vorgeben wird. Als es mir dann schon sehr lange vorkam, dass mir keine Unterlagen abverlangt werden, hat er mir gesagt, dass ich Guthaben habe und dass ich einfach weiter die Vorschreibungen bezahlen soll. Ich habe mich letztlich, glaube ich, zurecht, weil ich ***Bf1*** dafür bezahlt habe, darauf verlassen, dass er fristgerecht von mir die entsprechenden Unterlagen abverlangt und die Abgabenerklärungen in meinem Namen erstattet. Hätte ich auch nur einmal eine Aufforderung vom Finanzamt oder Mahnung bekommen, wäre ich selbstverständlich aktiv geworden. So habe ich mich, glaube ich, zurecht auf ***Bf1*** verlassen.“

Der Niederschrift über die Verhandlung vor dem Spruchsenat am 10. September 2020 ist die Aussage der damaligen Betriebsprüferin D. zu entnehmen: „Zu Prüfungsbeginn war ***Bf1*** anwesend und auf die Frage, ob eine Selbstanzeige erstattet werden möchte, wurde dies dezidiert verneint. In Prüfungsformular habe ich „keine Selbstanzeige“ angekreuzt. Das war die Aussage des ***Bf1*** und er hat das unterschrieben. Für mich war es zweifelsfrei keine Selbstanzeige.“

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass entgegen der Darstellung des Beschuldigten bzw. seines Verteidigers weder für den Abgabepflichtigen noch für den Beschuldigten zur Erlangung eines Strafaufhebungsgrundes explizit oder konkludent Selbstanzeige erstattet wurde, sodass auch keine strafbefreiende Wirkung vorliegt.

Objektive Tatseite § 33 Abs. 1 FinStrG:

Bericht der Betriebsprüfung

Die Höhe der Verkürzungsbeträge basiert auf der Betriebsprüfung vom 20. April 2019, ABNr bei Dr. A. B. für die Jahr 2014 bis 2017.

Laut Tz. 1 Allgemeines

„Zum Zeitpunkt der Verständigung über die Außenprüfung waren lediglich die Kalenderjahre 2014 und 2015 veranlagt sowie Schätzungsaufträge für 2016 zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer angemerkt. Festgehalten wird, dass seitens des Finanzamtes die

Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2014 und 2015 ebenfalls im Schätzungswege ermittelt werden mussten.

Im Zuge der Durchführung der Außenprüfung wurden vom steuerlichen Vertreter die Buchhaltungsdaten in elektronischer Form, Gewinnermittlungen, Belege und dazugehörige Unterlagen sowie Daten zur Umsatzsteuer vorgelegt.

Die Änderungen aufgrund der vorgelegten Buchhaltung bzw. weitere Feststellungen, die sich aufgrund der durchgeführten Prüfung ergaben, werden in den nachfolgenden Textziffern dargestellt. [...]

Tz. 4 Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit aufgrund der vorgelegten Buchhaltung und Belege betragen für:

2014: 103.579,41

2015: 199.023,60

2016: 143.186,80

2017: 157.083,64

Bisher wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Kalenderjahr 2014 mit 94.600,-- im Schätzungswege ermittelt. Zum Kalenderjahr 2015 ist anzumerken, dass im Zusammenhang mit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ein offensichtlich unrichtiger Einkommensteuerbescheid für 2015 ergangen ist (Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv €- 3.900,- /=Grundfreibetrag). Es wurde vom steuerlichen Vertreter eine Beschwerde eingebracht, dem Mängelbehebungsauftrag jedoch nicht entsprochen, sodass die Beschwerde als zurückgenommen gilt. [...] Die betragsmäßigen Auswirkungen aufgrund der Aufbuchung der Geschäftsfälle sind nachfolgend dargestellt. [...]

Tz. 5 Erlöse

In den Kalenderjahren 2015 und 2016 sind zusätzlich jeweils 10.000,-- an Honorar-Erlösen zu berücksichtigen, die bisher keinen Niederschlag in den aufgebuchten Unterlagen gefunden haben. Diese unterliegen dem Normalsteuersatz von 20 %.

Tz. 6 Schadensfall/Einnahme

Im Kalenderjahr 2015 wurde in der laufenden Buchhaltung ein Betrag iHv 1.820,-- unter den Schadensfällen aufwandsmäßig erfasst. Im Zuge der Durchführung der Prüfung stellte sich heraus, dass es sich bei diesem Betrag um einen durchlaufenden Posten (ohne Umsatzsteuer) handelte, dieser jedoch einnahmenseitig nicht erfasst wurde. [...]

Zusammenstellung der rechnerischen Darstellung (Auszug Seite 10):

Umsatzsteuer U1 steuerbare Umsätze:

Wert vor BP 2015: 182.500,00 [...]

Einkommensteuer E1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Wert vor BP 2015: 160.000,00

Differenz: 52.009,10

Wert nach BP: 212.009,10 [...]

Zeitliche Abfolge bis zur Verkürzung, Tatzeitpunkte:

Nachdem der Verteidiger im vorbereiteten Schriftsatz vom 28. September 2021 die Tatzeitpunkte mit 30. April 2015 bzw. 15. Mai 2017 dargestellt hat, darf zur Klarstellung festgehalten werden, dass die hier genannten Tatzeitpunkte einen möglichen Beitrag zum Versuch der Verkürzung der Einkommensteuer betreffen würden. Zu untersuchen ist aber eine Beitragstäterschaft zur Tatvollendung. Daher hier eine Aufstellung der relevanten Termine:

Verpflichtung zur Einreichung der Jahreseinkommensteuererklärung 2014 gemäß § 134 BAO: bis 30. Juni 2015; gesetzliche Erklärungsfrist für FinanzOnline-Teilnehmer.

Automatische Erinnerung an den Beschuldigten vom 13. Oktober 2015: Aufforderung zur Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2014 bis 3. November 2015, da dies bisher übersehen wurde.

Erinnerung mit Androhung einer Ordnungsstrafe vom 20. November 2015: Aufforderung zur Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2014 bis 11. Dezember 2015, da dies bisher übersehen wurde.

Einkommensteuerbescheid 2014 vom 23. Februar 2016 (Schätzung gemäß § 184 BAO mangels Einreichung der Erklärung) mit Gutschrift gegenüber den Vorauszahlungen von € 37.025,00 von € 1.470,00; mit Zustellung dieses Bescheides ist die Verkürzung bewirkt worden.

Einkommensteuerbescheid vom 19. April 2019 mit einer Nachforderung von € 6.988,00.

Verpflichtung zur Einreichung der Jahreseinkommensteuererklärung 2014 gemäß § 134 BAO: bis 30. Juni 2016; gesetzliche Erklärungsfrist für FinanzOnline-Teilnehmer.

Bescheid vom 10. August 2015 über Einkommensteuervorauszahlungen 2015 von € 43.774,00.

Bescheid vom 21. August 2015 über Einkommensteuervorauszahlungen 2015 von € 30.000,00.

Bescheid vom 27. März 2017: Abberufung laut Quotenvereinbarung zur Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2015 bis 15. Mai 2017.

Erinnerung mit Androhung einer Ordnungsstrafe vom 1. Juni 2017: Aufforderung zur Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2015 bis 23. Juni 2017, da dies bisher übersehen wurde.

Einkommensteuerbescheid 2015 vom 31. August 2017 (Schätzung gemäß § 184 BAO, da keine Erklärung eingereicht wurde) mit Gutschrift gegenüber den Vorauszahlungen von € 30.000,00, Festsetzung mit € 0,00. Mit Zustellung dieses Bescheides war die Verkürzung bewirkt.

Beschwerde vom 4. Oktober 2017 gegen Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2015: Auftrags unseres Klienten erheben wir gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde. Aufgrund einer außergewöhnlich hohen Arbeitsbelastung werden die restlichen Daten für die Erstellung der Steuererklärungen in Kürze zur Verfügung stehen und die Beschwerdebegründung bis 31. Oktober 2017 nachgereicht.

Mängelbehebungsauftrag vom 23. Februar 2018 mit Frist bis 12. März 2018 zur Behebung der Mängel der Beschwerde mit dem fettgedruckten Hinweis: Bei Versäumung der Frist gilt die Beschwerde als zurückgenommen.

Beginn der Betriebsprüfung bei Dr. B. 20. August 2018

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. April 2019 wurde die Beschwerde vom 4. Oktober 2017 u.a. gegen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 31. August 2017 als zurückgenommen erklärt, da die Mängel nicht fristgerecht behoben wurden. Mängelbehebungsauftrag nicht erfüllt. Der Beschuldigte wollte laut Beschwerde vom 4. Oktober 2017 Unterlagen bis 31. Oktober 2017 nachreichen; Mängelbehebungsauftrag vom 23. Februar 2018 mit Frist bis 12. März 2018, der Mängelbehebungsauftrag blieb unbeantwortet.

Einkommensteuerbescheid 2015 vom 19. April 2019 mit einer Nachforderung von € 96.210,00; mit Zustellung dieses Bescheides ist die Verkürzung bewirkt.

Die Tatzeitpunkte für die vollendeten Abgabenverkürzungen 2014 und 2015 sind – wie in der mündlichen Verhandlung schon dargestellt – jeweils die Tage der Zustellung der Bescheide vom 23. Februar 2016 bzw. 31. August 2017.

Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten Dr. B. vor der Finanzstrafbehörde Wien vom 09.07.2019 (Auszug)

„Frage: Wie haben Sie erfahren, welche Unterlagen der Steuerberater zur Erstellung der Jahreserklärungen benötigt?

Antwort: Die 14er Unterlagen habe ich ihm proaktiv bereits im Juni 2015 zur Verfügung gestellt. Das wurde meines Wissens bereits im Mai 2015 angekündigt, also dass ich sie ihm

übergeben werde. Ich habe ihm auch die zwei vergangenen Jahre des Vorgänger Steuerberaters übergeben, dass er da eine Benchmark hat. Ich habe dann bereits Ende 2015 nachgefragt, ob er die erledigt hat, man hat sich immer wieder öfters getroffen. Da hat er dann gesagt, dass es erledigt wird, weil es ist noch etwas Zeit. Ich beziehe mich jetzt noch auf das 2014 Jahr. Bei der 14er Erklärung hatte dann im Juli bestätigt, dass er sie schon eingereicht hat und auch schon veranlagt ist (vergleiche E-Mail 5).

Beim 15er Zeitraum habe ich ihm im November 2016 schon Unterlagen meiner Frau und Mitarbeiterin übergeben und teilweise auch welche von mir, denn da gab es auch Überschneidungen, z.B. diese Autothematik. Da hat er mir zu verstehen gegeben, dass da auch noch Zeit wäre. Beim 15er Zeitraum und das war das einzige Mal, dass er Unterlagen aktiv angefordert hat. Das war mit der Beschwerde die Mitteilung von ihm vom 30. Oktober 2017. Da hat er geschrieben, dass jetzt dringend die restlichen Unterlagen 2015 braucht. Er hat aber nicht gesagt warum, denn ich wusste nicht, dass eine Beschwerde gemacht wurde. Er hat dann Anfang November 2017 alle restlichen Unterlagen für 2015 bekommen und die Tabelle ausgedruckt und auch digital am 23. November 2017. Wie sich nachträglich jetzt gezeigt hat, hat er sich selber in der Beschwerde eine Frist gesetzt bis 31. Oktober 2017. Er hat mir also einen Tag vor Ablauf der selbstgesetzten Frist erst Bescheid gesagt.

Es gab offenbar eine Fristverlängerung bei der Finanz. Es gab Mängelbehebungsaufträge zu dieser Beschwerde, wie sich nachträglich jetzt gezeigt hat. Einer im Oktober 2017 und der andere im Frühjahr 2018 mit Fristsetzung durch die Finanz, die er offenbar ungenutzt verstreichen ließ. Bf. hat mir im Juni 2019 nach der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass die Beschwerde angeblich damals eh schon bei der Prüferin gewesen sei und diese die Beschwerde erledigt habe. Ich habe dann noch im Februar 2018 nachgefragt, ob der 15er Zeitraum jetzt erledigt ist und da hat er gesagt, dass es passt. [...]

Die Prüferin hat mich am 14. November 2018 angerufen und da bin ich aus allen Wolken gefallen, weil sie gesagt hat, dass sie die Erklärungen von 14 und 15 von Bf. noch nicht erhalten hat und von 16 hätte sie noch gar keine Unterlagen. Obwohl er mir im Juni schon versprochen hat, dass er das alles schnellstmöglich weiterleitet und erledigt. Ich musste natürlich davon ausgehen, dass die Erklärungen 14, 15, 16 und eigentlich auch 17 gemacht wurden und deshalb hat es mich beim Telefonat mit der Prüferin gewundert, weshalb er die Unterlagen nicht weitergegeben hat. [...]

Er hat mir nachträglich geschrieben im Juni 2019, dass Schätzungen innerhalb der offenen Abgabefrist erfolgten. Während all der Jahre hat er Schätzungen nie erwähnt oder kommuniziert, dass er Erklärungen im Rechtsmittelweg einbringen wird. Er hat mich vielmehr im Glauben gelassen und versichert, dass alles fristgerecht eingereicht wird und wurde. [...]

Er hat auf mich den Eindruck gemacht, dass er alles im Griff hat. Auch nicht, dass er jetzt arbeitstechnisch überlastet sei. Vielleicht hatten bestimmte Dinge einfach nicht gewusst.

Jedenfalls hätte er es als Steuerberater wissen müssen. [...] Am 16. Februar 2015 hat er bestätigt, dass er die Vollmachten für Finanzonline bei der Finanz eingereicht hat. [...]

Beim Prüfungsauftrag 2014-2016 stehe bei der Adresse ich drauf und nicht die Steuerberatungskanzlei, diesen Prüfungsauftrag habe ich auch nicht von der Finanz bekommen. Den Prüfungsauftrag kannte ich selber bis zum 13. Mai 2019 nicht und da war die Prüfung auch schon abgeschlossen.

Ich habe bei der Übermittlung des Prüfauftrags für 2017 von der Prüferin beim Steuerberater nachgefragt, warum ich für 14-16 kein entsprechendes Dokument erhalten habe und mitgeteilt, dass ich in der Luft hänge und um Aufklärung gebeten. Im Akt findet sich jetzt nachträglich gesehen eine Aufforderung der Prüferin an den Steuerberater, dass er den Prüfungsauftrag 2017 explizit mit mir besprechen soll. Er hat das aber nicht gemacht und mir beim alten Prüfauftrag keine Antwort gegeben.

Soweit für mich ersichtlich habe ich immer nachgefragt und versucht nach zu hacken, aber erst in der weit fortgeschrittenen Betriebsprüfung waren für mich die Säumnisse betreffend die Durchführung der Betriebsprüfung ersichtlich. Ich musste und konnte mich früher auf die Professionalität des Steuerberaters verlassen. [...]“

Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten vor der Finanzstrafbehörde Wien vom 21.08.2019

Jahressteuererklärung 2014:

F: Wann hat er Ihnen dann die Unterlagen gegeben?

A: Im ersten Jahr 2015 habe ich die Vollmacht erhalten. Die Jahreserklärungen 2013 und 2014 waren noch nicht eingebracht zu diesem Zeitpunkt. Die genannten Zusammenstellungen für 2013 und 2014 habe ich dann am 14.06.2015 erhalten.

F: Haben Sie die Erklärungen dann eingebracht?

A: Für 2013 war dann zwischenzeitig ein Schätzungsbescheid, gegen den Beschwerde erhoben wurde und die Erklärung dann im Zuge der Berufung eingebracht wurde.

F: 2014?

A: Ich habe am 18. September 2015 ein Gespräch mit ihm (Dr. B.) gehabt. An diesem Tag habe ich ihm dann auch die überarbeiteten Erklärungen geschickt. Wir haben es besprochen und am 19. September habe ich ihm dann eine E-Mail mit den überarbeiteten Erklärungen geschickt. Die wurden dann scheinbar am 24.09.2015 als Ergänzung bzw. Mängelbehebung für die Berufung 2013 ans Finanzamt übermittelt. Die Erklärung 2013

F: Was haben Sie besprochen?

A: Meiner Erinnerung nach 2013 und 2014. Aber anscheinend habe ich ihm nur die Erklärung 2013 geschickt. [...]

F: Wann hat Ihr Mandant Ihnen Unterlagen übergeben?

A: 2015 leider erst nach mehrfacher Erinnerung. 2015 habe ich ihn sicher oft mündlich und auch per E-Mail am 30. Oktober 2017 erinnert. Er hat mir die Unterlagen am 23. November 2017 übermittelt. Die erwähnte Zusammenstellung und die Belege

F: Wieso haben Sie eine Beschwerde eingebracht? Wieso haben Sie den Mängelbehebungsauftrag nicht beantwortet?

A: Naja weil 2015, nachdem ich die Unterlagen so spät bekommen habe, ja auch ein Schätzungsbescheid ergangen ist. Der aber offenkundig aber irgendwie ganz eigenartig war. Da es meiner Meinung nach auch von der Höhe her, obwohl das ein etwas anderes Thema ist...Im Schätzungsbescheid 2015 wird als Begründung angegeben, dass die Schätzung aufgrund der UVA's erstellt wurde. Die Ausgaben auf Grund des Vorjahres herangezogen wurden, was aber dann zu einem Schätzungsbescheid mit einem Verlust von E 3.900 geführt hat. Und damit auch die gesamten geleisteten Vorauszahlungen gutgeschrieben wurden. Nachdem das offenkundig falsch war, wurde jedenfalls eine Beschwerde eingebracht, obwohl ich zu diesem Zeitpunkt noch keine Unterlagen hatte.

Den Mängelbehebungsauftrag habe ich trotz Aufforderung nicht beantwortet, da ich noch keine Unterlagen hatte. Dann im Endeffekt, weil die Prüferin schon Kontakt mit mir aufgenommen hat und gesagt hat, dass ich Erklärungen im Rahmen der Prüfung übergeben soll. [...]

F: Haben Sie Ihrem Mandanten je gesagt, dass Sie zum fälligen Zeitpunkt nicht die Erklärungen für ihn einbringen?

A: Natürlich, wenn er mir die Unterlagen noch nicht gegeben hat, kann ich sie ihm ja nicht einbringen. Für einen Nachweis muss ich nochmal meine Unterlagen durchsehen.

F: Waren Sie je überfordert mit der beruflichen Tätigkeit?

A: Es gab zu der Zeit sicher eine starke Arbeitsbelastung bei mir. [...]

F: Wann hatten Sie alle notwendigen Unterlagen von Dr. B. erhalten?

A: Der Prüfungsauftrag war ja ursprünglich von 2014 - 2016, zu dem Zeitpunkt, als mich die Frau D. kontaktiert hat, ich habe hier eine E-Mail vom 14.06.2018, da hatte ich die Unterlagen für 2014 und 2015, und für 2016 habe ich sie am 02.07.2018 bekommen

F: Wieso hatten Sie die Unterlagen bis zum 14. November 2018 nicht übergeben?

A: Das waren Fragen zu den bereits bestehenden Prüfungen. Sie hat die Unterlagen schon früher bekommen, die Erklärungen und die Buchhaltung habe ich ihr übergeben und zu diesen hat sie dann Fragen gehabt. Das muss eine Fragenliste gewesen sein. Sie hat die Unterlagen zu Prüfungsbeginn erhalten, da war ich mal persönlich bei ihr in der Oststeiermark und habe sie ihr gebracht.

F: Wann war das?

A: Das muss ich in meinem Kalender suchen, ob ich das finde. Das muss am 20.08.2018 gewesen sein. [...]

Niederschrift über die Verhandlung vor dem Spruchsenat am 24. Februar 2020:

Dr. B.: Ich habe mich wie auch früher zunächst darauf verlassen, dass ich einen Steuerberater habe und er mir die entsprechenden Schritte, die ich zu erledigen habe, vorgeben wird. Als es mir dann schon irr lang vorkam, dass mir keine Unterlagen abverlangt werden, hat er mir gesagt, dass ich ein Guthaben habe und dass ich einfach weiter die Vorschriften bezahlen soll. Ich habe mich letztlich glaube ich zurecht, weil ich ***Bf1*** dafür bezahlt habe, darauf verlassen, dass er fristgerecht von mir die entsprechenden Unterlagen abverlangt und die Abgabenerklärungen in meinem Namen erstattet. Hätte ich auch nur einmal eine Aufforderung vom Finanzamt oder eine Mahnung bekommen, wäre ich selbstverständlich aktiv geworden. So habe ich mich glaube ich zurecht auf ***Bf1*** verlassen.

Verteidiger ***Bf1*** bringt vor: Ich möchte festhalten, dass für das Jahr 2015 der strafbestimmende Wertbetrag unrichtig ermittelt wurde. Tatsächlich wäre keine Steuer angefallen, sodass der strafbestimmende Wertbetrag null ist. Weiters wurde von ***Bf1*** zu Prüfungsbeginn der Prüferin die Einkommensteuererklärung für 2014 und 2015 übergeben, somit eine Selbstanzeige erstattet, weshalb Straffreiheit eintreten würde. Die Entrichtung ist fristgerecht erfolgt.

Dr. B.: Ich habe zum Übergabezeitpunkt keine persönliche Wahrnehmung. Die Betriebsprüferin hat mir gegenüber im November 2018 angegeben, noch keine Jahreserklärungen zu haben.

Niederschrift über die Verhandlung vor dem Spruchsenat am 10. September 2020:

„Verteidiger des ***Bf1*** legt vor eine Aufstellung, die seiner Meinung nach die tatsächlichen strafbestimmenden Wertbeträge darstellt, wobei zur Frage, warum eine Differenz zwischen Schätzung und Außenprüfung gebildet wird, auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich des Falles, dass ein Steuerschuldner in der Hoffnung auf

eine niedrige Einschätzung keine Erklärung abgibt, um nach der Schätzung dann doch eine entsprechende Erklärung abgibt, verweist.“

In diesen Zusammenhang darf erwähnt werden, dass der Beschuldigte nach der Schätzung keine ausreichende entsprechende Erklärung abgegeben hat, vielmehr auch hier die Fristen verstreichen ließ, wobei dieses Verhalten für den Eintritt der Verkürzung keine Auswirkung mehr hatte.

Stellungnahme Dr. B. vom 1.7.2019 (Auszug Seite 7).

„30.10.2017: Nachricht vom Steuerberater, dass noch Unterlagen von mir für Veranlagungszeitraum 2015 erforderlich (offenbar wurde unbegründete Beschwerde eingelegt, was aber vom Steuerberater nicht, vielmehr erst nach Betriebsprüfung, mitgeteilt wurde, und diese sollte nach eigener Ankündigung von ***Bf1*** bis 31. Oktober 2017 begründet werden.)

Anfang November 2017 Übergabe restlicher Unterlagen von mir für Veranlagungszeitraum 2015 samt Exceltabelle für 2015. Laut persönlicher Mitteilung vom Steuerberater wird Erklärung Veranlagungszeitraum 2015 erledigt.

23.11.2017 E-Mail: Nachricht von mir an Steuerberater mit nochmals digitaler Übermittlung von Exceltabelle für Veranlagungszeitraum 2015 unter Bezugnahme auf Übergabebesprechung.

Februar 2018: Meines Wissens anlässlich einer anderen Angelegenheit bei persönlicher Begegnung: Nachfrage an Steuerberater betreffend Erklärungen für Veranlagungszeiträume 2015 und 2016. Laut Steuerberater passt Erklärung Veranlagungszeitraum 2015 soweit.“

E-Mail *Bf1*** an Dr. B. vom 17. Juni 2019 [...]**

„2014 gab es eine **günstige Schätzung**, die eigentlich innerhalb der Abgabefrist für Steuerberater erfolgte.

2015 wurde zunächst geschätzt. Dagegen habe ich eine Beschwerde eingebracht, da die Schätzung war sehr vorteilhaft aber völlig unplausibel war. Die Steuererklärungen 2014-2016 wurden dann der Prüferin bei Prüfungsbeginn übergeben und für 2017 im Laufe der Prüfung übermittelt. Die Bescheide aufgrund der Prüfung entsprechen unter Berücksichtigung der in der Schlussbesprechung erörterten Abweichungen den eingereichten Erklärungen.“

In der mündlichen Verhandlung gab der Beschuldigte zwar an, dass er in seiner Kanzlei ein Fristenmanagement eingerichtet hat. Ein wirksames Fristenmanagement würde jedoch

verlangen, dass entsprechendes Handeln auch umgesetzt wird und z.B. Ansuchen um Fristverlängerungen an die Abgabenbehörde gestellt werden, wenn schon bekannt ist, dass die Fristen nicht eingehalten werden können und Unterlagen für die vollständige Erstellung der Abgabenerklärungen nicht vorhanden sind.

Im gesamten Verfahren gibt es keinen Hinweis, dass der Beschuldigte entsprechende Handlungen gesetzt hätte, dass die Steuererklärungen fristgerecht mit den korrekten Inhalten eingereicht worden wären. Selbst Erinnerungen oder Androhungen von Ordnungsstrafen haben den Beschuldigten nicht dazu bewegen können, dem Finanzamt entsprechende Informationen zukommen zu lassen, sei es, die erwarteten Steuererklärungen einzureichen oder zumindest mit der Abgabenbehörde insoweit Kontakt aufzunehmen, dass er zumindest Fristverlängerungsansuchen eingebracht hätte. Das wurde vom Beschuldigten jedoch nicht umgesetzt.

Da eine korrekte und fristgerechte Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2014 und 2015 (die Jahre 2016 und 2017 sind – aus welchen Gründen auch immer – nicht Gegenstand dieses Finanzstrafverfahrens) durch den Beschuldigten nicht erfolgt ist, führte dieses Verhalten zu den im Abgabenverfahren festgestellten Verkürzungen an Einkommensteuer 2014 in der Höhe von € 6.988,00 und Einkommensteuer 2015 in der Höhe von € 66.210,00. Die Abgabenverkürzungen waren mit Zustellung der Schätzungsbescheide bewirkt. Die genaue Höhe der Verkürzungsbeträge ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 20. April 2019.

Entgegen der Darstellung des Verteidigers in der mündlichen Verhandlung errechnet sich der strafbestimmende Wertbetrag 2015 nicht mit € 27.955,00 (laut Beilage der Niederschrift über die Verhandlung vor dem Spruchsenat am 10. September 2020), da zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 31. August 2017 zwar die Festsetzung mit € 0,00 erfolgte, was zu einer Gutschrift von € 3.900,00 führt. Dabei waren zugunsten des Beschuldigten die Einkommensteuer-Vorauszahlungen von € 30.000,00 jedoch zu berücksichtigen, sodass sich die Nachforderung laut Bescheid vom 19. August 2019 von € 96.210,00 auf € 66.210,00 als strafbestimmender Wertbetrag reduzierte. Bei der beantragten Reduzierung des strafbestimmenden Wertbetrages auf € 27.955,00 übersieht der Beschuldigte, dass eine Schätzung mit den erwähnten € 160.000,00 Einkünfte (laut Seite 10 des BP-Berichtes) nicht erfolgt ist, sodass auch insoweit keine Reduzierung der Verkürzung tatsächlich bewirkt wurde.

Die objektive Tatseite einer Abgabenhinterziehung der Jahre 2014 und 2015 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG ist damit gegeben.

Bestimmungstäter gemäß § 11 FinStrG

Aus dem in § 11 FinStrG verankerten Einheitstäterbegriff folgt, dass der unmittelbare Täter (1. Fall), Bestimmungstäter (2. Fall) und Beitragstäter (3. Fall) selbständig (unabhängig von der

Strafbarkeit der anderen Beteiligten) für eigenes Unrecht und eigene Schuld haften, wobei ein wertender Unterschied zwischen den drei Beteiligungsformen nicht gemacht werden kann (Hinweis Fellner, Finanzstrafgesetz, Anm. 2 zu § 11; VwGH 28.11.2002, 99/13/0038; VwGH 28.11.2007, 2006/14/0047).

Einen Anderen zur Tat bestimmt, wer dafür (objektiv zurechenbar) ursächlich wird, dass sich dieser andere zu ihrer Ausführung entschließt (§ 11, 2. Alt FinStrG). Dies kann auf unterschiedlichste Art und Weise erfolgen, etwa durch Drohen, Befehlen, Anordnen, aber auch durch bloßes Anheimstellen, Bitten udgl (VwGH 19.2.1987, 85/16/0083 [R 11/29]; VwGH 27.1.2012, 2010/02/0185 [R 11/3]). Jedes Mittel, das einen Handlungsentschluss eines anderen auslösen kann, ist somit als Bestimmungshandlung denkbar. Der Schriftenverfasser, der Käufer und Verkäufer eines Grundstückes überredet, in den Kaufvertrag nicht den wahren, sondern einen niedrigeren Kaufpreis einzusetzen, bestimmt andere, eine Abgabenverkürzung zu bewirken. Hingegen stellt das bloße Ausfertigen eines Kaufvertrages, der einen unrichtigen Kaufpreis ausweist, einen sonstigen Tatbeitrag im Sinne der 3. Alt dar (OGH 15.1.1985, 10 Os 138/84 [R 11/30]). Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Band 1, 5. Aufl. (2018), § 11, Kommentar zu § 11 [Rz 9].

Einen anderen dazu bestimmen besagt, dass dies nur vorsätzlich geschehen kann (Kienapfel/Höpfel/Kert, AT 1 5, E 4 Rz 2; Öner/Schütz in Leukauf/Steininger 4, § 12 Rz 34; Winkler in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, § 11 Rz 46; Seiler in Praxiskommentar StGB, § 12 Rz 16; aA Triffterer, AT 2, 413; Fabrizy in WK 2, § 12 Rz 61 ff; Schmoller, ÖJZ 1983, 386 und tendenziell auch Burgstaller, RZ 1975, 29 f). Der Vorsatz muss sich dabei auf die Vollendung einer strafbaren Handlung beziehen, wobei bedingter Vorsatz ausreicht. Die Straftat selbst muss sich der Bestimmungstäter nur der Art nach und in groben Umrissen vorgestellt haben (Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Band 1, 5. Aufl. (2018), § 11, Kommentar zu § 11 [Rz 12]).

Die Strafbarkeit der Bestimmungstäterschaft ist zwar in keiner Weise davon abhängig, ob der unmittelbare Täter die Tat, zu der er bestimmt wird oder werden soll, tatsächlich begeht oder zumindest versucht. Der Bestimmungstäter kann aber wegen des vollendeten Delikts nur dann bestraft werden, wenn das Tatbild insgesamt verwirklicht worden ist. Insoweit besteht zwischen der Bestimmungstäterschaft (Anstiftung) und dem Stadium, in das die dem Bestimmten angesonnene Tat gelangt ist, eine "faktische Bezogenheit", und zwar dergestalt, dass der Bestimmungstäter nur dann wegen Bestimmung zum vollendeten Delikt haftet, wenn der unmittelbare Täter das angesonnene Delikt vollendet hat; blieb die Tat des unmittelbaren Täters dagegen bloß im Versuchsstadium, dann haftet der Bestimmungstäter nur wegen Bestimmung zum versuchten Delikt, somit wegen Deliktsversuchs (OGH 15.11.1984, 12 Os 137/84, VwGH 5.9.1985, 85/16/0011).

Eine Beteiligung an einer Finanzstraftat ist nur bis zu deren Vollendung möglich, dies war der Zeitpunkt der Zustellung der Schätzungsbescheide für die Einkommensteuer 2014 und 2015.

Der Senat ist hinsichtlich einer Bestimmung zur Verkürzung der Einkommensteuer des Jahres 2014 zu dem Schluss gekommen, dass der Beschuldigte auf Grund der Daten des Vorjahres und der Vorauszahlungen eine Verkürzung der Einkommensteuer bei Erlassung eines Schätzungsbescheides nicht ernstlich für möglich gehalten hat, da bei realistischer Betrachtung eher von einer die Erlöslage des Vorjahres nicht übersteigenden Schätzung ausgegangen werden konnte und die tatsächliche Verkürzung nach den Feststellungen der BP einen anzunehmenden Schätzungszuschlag der Behörde nicht wesentlich übersteigt.

Dass die Schätzung zunächst sogar eine kleine Gutschrift ergeben würde, konnte nicht im Rahmen einer Erwartungshaltung einer möglichen Verkürzung liegen, daher sieht der Senat hinsichtlich des Jahres 2014 die Vorgaben für eine Bestimmungstäterschaft zu einer Einkommensteuerverkürzung von Dr. B. im Zweifel nicht als gegeben an.

Anders verhält es sich jedoch hinsichtlich des Jahres 2015. Für das Jahr 2015 gab es sogar einen Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen, die letztlich mit € 30.000,00 festgesetzt wurden. Somit konnte wiederum gedanklich davon ausgegangen werden, dass bei Nichtabgabe einer Jahreserklärung wohl zumindest eine Schätzung in dieser Höhe erfolgen werde. Es wurde daher in der Anschuldigung bereits zu Recht nur von einem diesen Betrag übersteigenden Verkürzungsbetrag ausgegangen, da ja niemand mit der völlig unzutreffenden Schätzung der Abgabenbehörde rechnen konnte.

Auch wenn in der Praxis auf Schätzungen basierende Abgabenfestsetzungen den Steuerpflichtigen in der Regel nicht begünstigen, kann von absoluter Versuchsuntauglichkeit keine Rede sein, wenn der steuerlich Erfasste (der mit einer Schätzung rechnet) seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen mit Verkürzungsvorsatz durch Nichtabgabe von Steuererklärungen verletzt.

Für den Senat ist das Untätigbleiben des Beschuldigten gegenüber der Abgabenbehörde aufgrund der einschlägigen Ausbildung als Steuerberater ein Inkaufnehmen und sich damit abfinden, dass es mit dem Schätzungsbescheid (Einkommensteuer 2015) zu einer unrichtigen Abgabenfestsetzung kommt, da die korrekten Steuerbemessungsgrundlagen vom Beschuldigten als dafür verantwortlichen steuerlichen Vertreter nicht offengelegt wurden. Für den Beschuldigten war das damit verbundene Finanzvergehen der Art nach und in groben Umrissen aufgrund seiner Ausbildung als Steuerberater bekannt. Dadurch hat der Beschuldigte den Abgabepflichtigen Dr. A. B. zur Abgabenhinterziehung für 2015 bestimmt, sodass die objektive Tatseite einer Bestimmung zur Abgabenhinterziehung gemäß §§ 11, 33 Abs. 1 FinStrG gegeben ist.

Subjektive Tatseite:

Der bedingte Vorsatz liegt nur dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter muss also einerseits den Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen (vgl. hierzu auch RIS-Justiz RS0088985) und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188; VwGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0059).

Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen der Behörde als Ausfluss der Beweiswürdigung erweisen (Hinweis VwGH 22.10.1981, 2524/80, 2876/80, 81/14/0125, 0126; VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Der sogenannte bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, dh als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260).

Zur Beurteilung der subjektiven Tatseite darf auf den E-Mail-Verkehr zwischen dem Beschuldigten und seinen Klienten verwiesen werden:

E-Mail 14. Juni 2019 Dr. A. B. an den Beschuldigten:

„ich war nicht einmal über die Jahre über die einzelnen Schritte/Status wie vorgenommene Schätzungen, konkrete Aufforderungen, Schriftverkehr etc. informiert (wenn ich etwas beibringen soll, dann erwarte ich, dass man mir das rechtzeitig sagt und entsprechend –vorher – über allfällige Schritte informiert und Freigaben einholt) ...

E-Mail 26. Juni 2019 Dr. A. B. an den Beschuldigten:

Ehrlich gesagt, bin ich rückblickend schockiert darüber, dass Du meine steuerlichen Angelegenheiten derart unprofessionell gehandhabt hast (und dass es sogar in der Folge zur Betriebsprüfung auch zum nun anhängigen Finanzstrafverfahren gekommen ist). Dein Verhalten ist aus meiner Sicht insbesondere auch menschlich untragbar.

Ich war die letzten Wochen damit beschäftigt, den gesamten Zeitraum Deiner steuerlichen Vertretung und Beratung (einschließlich Prüfungszeitraum bis zum jetzigen Finanzstrafverfahren) aufzuarbeiten. Es zeigen sich hier zahlreiche gravierende Pflichtverletzungen von Dir als Steuerberater, wie sich jetzt herausstellt, die zudem nicht nur zur Betriebsprüfung, sondern auch zum nun anhängigen Finanzstrafverfahren geführt haben. Meine bisherigen Nachfragen zu Aufarbeitungsthemen blieben unbeantwortet bzw. ohne der

Situation angemessene Reaktion Deinerseits. Du wirst mir die Kosten, vor allem den Zeitaufwand und Verdienstausschlag für die Aufarbeitung ebenfalls ersetzen.

Wie Du offenbar in Kauf genommen hast, bin ich auch aus Deiner Quote als steuerlicher Vertreter herausgefallen.

E-Mail 1. Juli 2019 Beschuldigter an Dr. A. B.

Du weißt, dass das Prüfungsverfahren durch eine Kontrollmeldung nach dem Kapitalabfluss Meldegesetz ausgelöst wurde. Nur derartige Prüfungsaufträge wurden in der Zuständigkeit abgetreten und auf andere Finanzämter verteilt. Daher wurde die Prüfung vom Finanzamt Oststeiermark durchgeführt und nicht vom Finanzamt für den 9/18/19 Bezirk. Aufgrund der Aktenabtretung ist eindeutig erkennbar, dass nicht die laufende Vertretung, sondern die angesprochene Kontrollmeldung die Prüfungshandlungen ausgelöst haben.

Stellungnahme ***Bf1*** 6. September 2019

Nachdem ich trotz oftmaliger mündlicher Erinnerung von Dr. B. die Unterlagen für 2015 bis August 2017 nicht erhalten hatte, kam es Ende August 2017 zu Schätzungsbescheiden 2015. [...]

Letztlich hat sich dann schon die Betriebsprüferin mit mir in Verbindung gesetzt, weshalb die Erklärungen 2014 und 2015 dann zu Prüfungsbeginn am 20.8.2018 und 2016 und 2017 im Laufe der Prüfung der Prüferin übergeben wurden. Dieser Sachverhalt ist auch aus dem Betriebsprüfungsbericht so nicht zu entnehmen, wird aber allenfalls sicher von der Prüferin bestätigt. [...]

Diese Überlegung wollte die Behörde scheinbar auch der Schätzung 2015 zugrunde legen. Dann wurden die Einkünfte aber mit € - 3.900,- festgesetzt. Hier ist scheinbar eine fehlerhafte Bescheidausstellung erfolgt, die zur Folge hatte, dass die geleisteten Einkommensteuervorauszahlungen 2015 gutgeschrieben wurden. Weiters wurde dadurch ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2017 mit Null ausgestellt, der zur Folge hatte, dass die bis dahin geleisteten Vorauszahlungen 2017 dem Abgabenkonto gutgeschrieben wurden. Diese Gutschriften wurden von Herrn Dr. B. in Kenntnis der Unrichtigkeit in keiner Weise verwendet, weder wurde eine Rückzahlung beauftragt noch wurden laufende Umsatzsteuervoranmeldungen damit verrechnet, sondern trotz des Guthabens am Abgabenkonto weiterhin pünktlich entrichtet. Im Gegenteil wurden weitere Einkommensteuervorauszahlungen geleistet, obwohl die Vorauszahlungen auf „Null“ gestellt waren (Zahlung vom 15.11.2017). Gegen den offensichtlich unrichtigen Einkommensteuerbescheid 2015 wurde Beschwerde erhoben.

Aus diesem Verhalten ist eindeutig erkennbar, dass hier keinesfalls ein vorsätzliches Verhalten gegeben war. Auch ergibt sich die angeführte Nachzahlung für 2015 in Höhe von 96.210,- nur

aufgrund des fehlerhafter Schätzungsbescheides und kann ja keinesfalls dem Verhalten des Abgabepflichtigen ausgelastet werden.

Unrichtig ist aber, dass Herr Dr. B. keine Kenntnis der Schätzungsbescheide hatte, darüber von mir nicht informiert wurde und die Abgabefristen für die Jahreserklärungen nicht kannte und nicht auf die Fristversäumnisse hingewiesen wurde. [...]

Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten 21. August 2019:

„F: Wieso haben Sie eine Beschwerde eingebracht? Wieso haben Sie den Mängelbehebungsauftrag nicht beantwortet?

A: Naja weil 2015 nachdem ich die Unterlagen so spät bekommen habe, ja auch ein Schätzungsbescheid ergangen ist. Der aber offenkundig aber irgendwie ganz eigenartig war. Da es meiner Meinung nach auch von der Höhe her, obwohl das ein etwas anderes Thema ist...Im Schätzungsbescheid 2015 wird als Begründung angegeben, dass die Schätzung aufgrund der UVA's erstellt wurde. Die Ausgaben auf Grund des Vorjahres herangezogen wurden, was aber dann zu einem Schätzungsbescheid mit einem Verlust von € 3.900 geführt hat. Und damit auch die gesamten geleisteten Vorauszahlungen gutgeschrieben wurden. Nachdem das offenkundig falsch war wurde jedenfalls eine Beschwerde eingebracht, obwohl ich zu diesem Zeitpunkt noch keine Unterlagen hatte.

Den Mängelbehebungsauftrag habe ich trotz Aufforderung nicht beantwortet, da ich noch keine Unterlagen hatte. Dann im Endeffekt, weil die Prüferin schon Kontakt mit mir aufgenommen hat und gesagt hat, dass ich Erklärungen im Rahmen der Prüfung übergeben soll. Anmerkung: Prüfungsbeginn war erst am 20.8.2018

F: Haben Sie Ihrem Mandanten gesagt, dass eine Beschwerde anhängig ist?

A: Ja. Ich hätte keinen Nachweis dafür gefunden.

F: Wann hatten Sie alle notwendigen Unterlagen von Dr. B. erhalten?

A: Der Prüfungsauftrag war ja ursprünglich von 2014 - 2016, zu dem Zeitpunkt als mich die Frau D. kontaktiert hat, ich habe hier eine E-Mail vom 14.06.2018, da hatte ich die Unterlagen für 2014 und 2015 und für 2016 habe ich sie am 02.07.2018 bekommen.“

Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten 9. Juli 2019 von Dr. A. B.:

„F: Haben Sie mit ihrem Steuerberater besprochen in welcher Regelmäßigkeit die Übergabe der Unterlagen zu erfolgen hat?

A: Es wurde besprochen, dass er mir sagen soll, wenn er Unterlagen benötigt. Ansonsten habe ich auch pro aktiv Unterlagen übergeben. Er hat mir aber keine generelle Vorgabe gemacht. Ich

habe jedenfalls immer wieder mal nachgefragt, dass er mir mitteilen soll, wann er etwas braucht.

Beim 15er Zeitraum da habe ich ihm im November 2016 schon Unterlagen meiner Frau und Mitarbeiterin übergeben und teilweise auch welche von mir, denn da gab es auch Überschneidungen, z.B. diese Autothematik. Da hat er mir zu verstehen gegeben, dass da auch noch Zeit wäre. Beim 15er Zeitraum und das war das einzige Mal, dass er Unterlagen aktiv angefordert hat. Das war mit der Beschwerde die Mitteilung von ihm vom 30. Oktober 2017. Da hat er geschrieben, dass er jetzt dringend die restlichen 2015 Unterlagen braucht. Er hat aber nicht gesagt warum, denn ich wusste nicht, dass da eine Beschwerde gemacht wurde. Er hat dann Anfang November 2017 alle restlichen Unterlagen für 2015 bekommen und die Tabelle ausgedruckt und am 23.11.2017 digital. Wie sich nachträglich jetzt gezeigt hat, hat er sich selber in der Beschwerde eine Frist gesetzt bis 31.10.2017. Er hat mir also einen Tag vor Ablauf der selbst gesetzten Frist erst Bescheid gesagt. Es gar offenbar eine Fristverlängerung von der Finanz. Es gab Mängelbehebungsaufträge zu dieser Beschwerde wie sich nachträglich jetzt gezeigt hat. Einer im Oktober 2017 und der andere im Frühjahr 2018 mit Fristsetzung durch die Finanz, die er offenbar ungenutzt verstreichen ließ. Bf. hat mir im Juni 2019 nach der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass die Beschwerde angeblich damals eh schon bei der Prüferin gewesen sei und diese, diese die Beschwerde erledigt habe. Ich habe dann noch im Februar 2018 nachgefragt, ob der 15er Zeitraum jetzt erledigt ist und da hat er gesagt, dass es passt.

Er hat mir noch 20. November 2018 eine Übersicht gegeben, die ist auch in meiner Stellungnahme erwähnt, die er überschrieben hat mit „Zusammenstellung Steuerbescheide“. Wo er mir eigentlich vorgemacht hat, dass er die Erklärungen gebracht hat und, dass Bescheide da sind und, dass es lediglich darum geht, welche Beträge bei welchen Zeiträumen unter Anrechnung der geleisteten Vorauszahlungen noch zusätzlich zu zahlen sein werden. [...]

Während all der Jahre hat er Schätzungen nie erwähnt oder kommuniziert, dass er Erklärungen im Rechtsmittelweg einbringen wird. Er hat mich viel mehr im Glauben gelassen und versichert, dass alles fristgerecht eingereicht wurde und wurde. [...]

F: Wie erklären Sie sich die Pflichtversäumnisse Ihres Steuerberaters?

A: Ehrlich gesagt kann ich es mir nicht wirklich gut erklären. Er hat auf mich den Eindruck gemacht, dass er Alles im Griff hat. Auch nicht, dass er jetzt arbeitstechnisch überlastet sei. Vielleicht hat er bestimmte Dinge einfach nicht gewusst. Jedenfalls hätte er es als Steuerberater wissen müssen. [...]

Den Prüfauftrag kannte ich selber bis zum 13.05.2019 nicht und da war die Prüfung auch schon abgeschlossen.

Ich habe bei der Übermittlung des Prüfauftrags von der Prüferin für 2017 beim Steuerberater nachgefragt, warum ich für 14-16 kein entsprechendes Dokument erhalten habe und mitgeteilt, dass ich in der Luft hänge und um Aufklärung gebeten. Im Akt findet sich jetzt nachträglich gesehen eine Aufforderung der Prüferin an den Steuerberater, dass er den Prüfungsauftrag 2017 explizit mit mir besprechen soll. Er hat das aber nicht gemacht und mir beim alten Prüfauftrag keine Antwort gegeben.

Soweit für mich ersichtlich habe ich immer nachgefragt und versucht nachzuhaken, aber erst in der weit fortgeschrittenen Betriebsprüfung waren für mich die Säumnisse betreffend die Durchführung der Betriebsprüfung ersichtlich. Ich musste und konnte mich früher auf die Professionalität des Steuerberaters verlassen.“

Wie im vorbereiteten Schriftsatz der Verteidigung vom 28. September 2021 ausgeführt hat der Beschuldigte am 15.2.2015 die abgabenrechtliche Vertretung für seinen Klienten übernommen und an diesem Tag auch die Vollmacht im Finanz-online-system elektronisch angemerkt.

Der Beschuldigte hat die Ansicht vertreten, Dr. B. hätte ja über Finanz-Online jederzeit Zugang zu allen Informationen zu seiner Steuernummer. Allerdings hat auch der Beschuldigte über Finanz-Online jederzeit vollen Zugang unter anderem zu den von Dr. B. selbst an die Abgabenbehörde gemeldet Umsatzsteuervoranmeldungen. Dem Beschuldigten standen auf diesem Weg daher jederzeit die Informationen über die aktuellen Umsätze seines Mandanten zur Verfügung. Daraus war ersichtlich, dass sich die Ertragslage gegenüber dem Vorjahr wesentlich erhöht hat und somit eine doch wesentlich höhere Einkommensteuerbelastung als mit den Einkommensteuervorauszahlungen festgesetzt zu erwarten war. Er hat daher schon vor Ablauf der oben dargestellten Erklärungsfristen Kenntnis über die ungefähren Umsätze bzw. Einnahmen von Dr. B. gehabt. Bei Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vor Schätzung durch die Behörde wäre die – wenn auch unrichtige – Schätzung nie erfolgt, sodass sich der Beschuldigte diese Verkürzung vorwerfen lassen muss (wenn auch die Einkommensteuervorauszahlungen von € 30.000,00 zu seinen Gunsten abzuziehen waren).

Es steht außer Streit, dass zwischen dem Abgabepflichtigen Dr. B. und ***Bf1*** als seinem damaligen Steuerberater Kommunikationsschwierigkeiten bestanden haben, dass laut ***Bf1*** die Unterlagen nicht oder sehr schleppend an ihn übergeben wurden. ***Bf1*** hat – obwohl er wusste, dass die Fristen zur Einreichung der Steuererklärungen schon abgelaufen sind – keine weiteren Verfahrensschritte gegenüber der Abgabenbehörde gesetzt, dass es nicht zur Schätzung kommt und er doch noch Zugriff zu den seiner Meinung nach benötigten Unterlagen seines Mandanten zur Erstellung und Einreichung der Steuererklärung erhält. Zudem hat er seinen Mandanten nicht über den Eintritt der Erklärungsverpflichtung informiert und auf die Folgen bei Nichttätigwerden hingewiesen (Schätzungsverpflichtung der

Behörde). Dass der Abgabepflichtige die gesetzlichen Termine des § 134 BAO kannte, wird vom Senat nicht bezweifelt, ist aber verfahrensgegenständlich nicht ausschlaggebend.

Von einem Steuerberater kann man erwarten, wenn er damit rechnet, dass Fristen nicht eingehalten werden können, entsprechende Anträge zu stellen, um entsprechende Säumnisfolgen abzuwenden. Mit dieser Untätigkeit hat er es für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass es zu Verkürzungen kommt.

Zum Versuch, mit einem Nachtatverhalten zu begründen, dass „aus diesem Verhalten eindeutig erkennbar ist, dass hier keinesfalls ein vorsätzliches Verhalten gegeben war. Auch ergibt sich die angeführte Nachzahlung für 2015 in Höhe von 96.210,- nur aufgrund des fehlerhaften Schätzungsbescheides und kann ja keinesfalls dem Verhalten des Abgabepflichtigen ausgelastet werden,“ ist festzuhalten, dass

Mit Eintritt der Erklärungspflicht am 15. Mai 2017 und Unterlassung der Einreichung einer Einkommensteuererklärung 2015 der abgabepflichtige durch den Beschuldigten zur Vollendung der Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer 2015 bestimmt wurde, deren Vollendung eben mit Zustellung des Bescheides vom 31. August 2017 eingetreten ist. Hätte der Beschuldigte vor diesem Zeitpunkt eine richtige Erklärung eingereicht, wäre dies ein Rücktritt vom Versuch gewesen und hätte zur Strafaufhebung geführt.

Die Erlöslage hat sich im Jahr 2015 letztlich gänzlich anders dargestellt als in den Vorjahren und es kam zu einer Verdoppelung der Erlöse. Die Nichtabgabe der Jahreserklärung zog, wie die abgabenbehördliche Prüfung letztlich zahlenmäßig aufgedeckt hat, eine vollendete Verkürzung im Ausmaß von 2/3 der angefallenen Einkommensteuer nach sich

Der Beschuldigte hat demnach durch sein Untätigbleiben in der Erklärungslegung zur Einkommensteuer 2015 den Abgabepflichtigen zu einer namhaften Verkürzung bestimmt.

Hat es der Beschuldigte ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Verkürzung vollendet wird?

Dazu ist zur Beweiswürdigung auf die im Akt erliegenden Ausführungen des Dr. B. zu verweisen, der in Abrede stellt, von der drohenden Schätzung in Kenntnis gewesen zu sein. Es gibt in der Folge eine umfangreiche Auflistung durch Dr. B. (siehe u.a. oben) zum Nachtatverhalten im Zusammenhang mit der Beschwerdeerhebung und den Kontakten mit der Prüferin, aus der aber auch Schlüsse auf das Verhalten im Tatzeitraum gezogen werden können. So wird seitens des Beschuldigten nur festgehalten, dass man eine sehr günstige Schätzung erhalten habe, aber nichts dazu ergänzt, dass man dem Vertretenen ohnehin schon mehrmals gesagt habe, dass die Erklärungen längst einzureichen gewesen wären und dadurch ein Finanzvergehen bewirkt worden sei.

Es wird daher dem Vorbringen von Dr. B. Glauben geschenkt, dass es im Verschuldensbereich des Beschuldigten lag, dass vor Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Behörde eine Erklärungslegung unterblieben ist.

Im Übrigen spricht auch das Nachtatverhalten des Beschuldigten für 2015 für die Ansicht des Senates, dass das Verschulden an der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2015 gegen ist. Der Beschuldigte hat gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 (da er ja offenbar gewusst hat, dass der Abgabebetrag zu niedrig war) Beschwerde eingebracht (*vgl. TZ 4 des oben angeführten Berichtes der Betriebsprüfung zum Einkommensteuerbescheid für 2015. Es wurde vom steuerlichen Vertreter eine Beschwerde eingebracht, dem Mängelbehebungsauftrag jedoch nicht entsprochen, sodass die Beschwerde als zurückgenommen gilt*), ist jedoch weder seiner Ankündigung, bis Ende Oktober 2017 die erforderlichen Unterlagen nachzureichen, nachgekommen noch hat er den Mängelbehebungsauftrag vom Finanzamt fristgerecht beantwortet, sodass aufgrund seiner Untätigkeit die zu niedrige Festsetzung der Einkommensteuer 2015 rechtskräftig wurde.

Für 2014 wurde jedenfalls keine Beschwerde eingebracht, obwohl die Schätzung vom Beschuldigten gegenüber Dr. B. als günstig bezeichnet wurde, womit ihm klar sein musste, dass die Aufdeckung der Tat einer möglichen Betriebsprüfung vorgehalten war.

Der Senat ist somit zum Schluss gekommen, dass es der Beschuldigte hinsichtlich Einkommensteuer 2015 ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass durch die Nichteinreichung der entsprechenden Jahreserklärung eine Verkürzung bewirkt würde und er Dr. B. dazu bestimmt hat, indem er als dessen steuerlicher Vertreter die Erklärungen nicht nach Abberufung eingereicht hat.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass zum Tatbild der Steuerhinterziehung keineswegs die endgültige Verkürzung von Abgaben gehört; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz Anspruch darauf gehabt hat (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242). Der Verkürzungsbetrag wurde vom Abgabepflichtigen zwischenzeitig entrichtet.

Der Antrag der Amtsbeauftragten auf Einvernahme des Dr. B. und seiner Frau zum Beweis eines sorgfaltswidrigen Verhaltens des Beschuldigten wurde abgewiesen, da sich der Senat nach Durchführung der Verhandlung und aufgrund des Akteninhaltes schon ein entsprechendes Bild über eine vorsätzliche Handlungsweise des Beschuldigten machen konnte, sodass grobe Fahrlässigkeit nicht mehr als alternative Annahme zu prüfen war.

Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

§ 21 Abs. 3 FinStrG: Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist, wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft, für das er nach der Zeit der Begehung schon in dem früheren Verfahren hätte bestraft werden können, so ist eine Zusatzstrafe zu verhängen. Diese darf das Höchstmaß der Strafe nicht übersteigen, die für die nun zu bestrafende Tat angedroht ist. Die Summe der Strafen darf jeweils die Strafen nicht übersteigen, die nach dem Abs. 1 und 2 zulässig und bei gemeinsamer Bestrafung zu verhängen wären.

Gemäß § 33 Abs. 5 erster Satz FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschriften) geahndet.

Gemäß der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sind.

Bei der Strafbemessung waren als mildernd die vollständige Schadensgutmachung (wenn auch nicht durch den Beschuldigten, sondern durch den Abgabepflichtigen) und es sich hier nur um eine vorübergehende Verkürzung handelte sowie die behauptete berufliche Überlastung des Beschuldigten zu werten. Als erschwerend waren die unten angeführten einschlägigen Bestrafungen zu beurteilen, wobei die weitere Verurteilung vom 24. April 2019 Grund für die Verhängung der Zusatzstrafen ist.

Aus dem Finanzstrafregister sind folgende verwaltungsbehördliche Bestrafungen des Beschuldigten ersichtlich:

Erkenntnis vom 12. November 2010 wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG für E 2005, U 2006, U 2008, U 2009, Verkürzungsbetrag von gesamt rund € 30.000,00; Geldstrafe € 6.400,00, Rechtskraft 30.11.2010. (Anmerkung: eine Geldstrafe von nur etwas mehr als 10% des Strafraumens, somit am Rande der Mindestgeldstrafe, kann bei einem Steuerberater nur als sehr mild bezeichnet werden.) Die Geldstrafe wurde entrichtet.

Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. Oktober 2012 wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für Ust 2006, 2007 und Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für DB 2006; Verkürzungsbetrag gesamt über € 200.000,00; Geldstrafe € 36.000,00 Rechtskraft 29.1.2013. (Die Voraussetzungen für eine Zusatzstrafe sind vorgelegen). Die Tilgungsfrist gemäß § 186 Abs. 3 FinStrG ist noch nicht abgelaufen, da zur Entrichtung der Geldstrafe laut Bescheid vom 2. März 2021 eine aufrechte Zahlungserleichterung bis 1. März 2022 bewilligt ist.

Erkenntnis des Spruchsenates vom 24. April 2019, SpS19, mit dem über den Beschuldigten wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG bei einem Strafraumen von € 132.409,14 eine Geldstrafe von € 18.000,00 bzw. eine Ersatzfreiheitsstrafe von 45 Tagen verhängt wurde. Auch für die Entrichtung dieser Strafe ist eine aufrechte Zahlungserleichterung bewilligt. Anmerkung auch hier: Eine Geldstrafe von nur 13,59% des Strafraumens für einen Steuerberater bei dem steuerunredlichen Vorleben kann nur als sehr mild bezeichnet werden.

Die hier gegenständlichen Strafen waren als Folge der zuletzt genannten Bestrafung vom 24. April 2019 gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG als Zusatzstrafen auszusprechen, da nach dem Zeitpunkt der Tatbegehung diese Finanzvergehen in der Entscheidung mitberücksichtigt werden hätten können. Damit ist der Erschwerungsgrund aber nur für diese einschlägige Vorstrafe weggefallen.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass auch die Voraussetzungen einer Bestrafung wegen Rückfall geprüft wurden.

§ 41 Abs. 1 FinStrG: Ist der Täter schon zweimal wegen eines der in den §§ 33, 35 oder 37 Abs. 1 bezeichneten Finanzvergehen bestraft worden und wurden die Strafen wenigstens zum Teil, wenn auch nur durch Anrechnung einer Vorhaft, vollzogen, so kann, wenn er nach Vollendung des neunzehnten Lebensjahres neuerlich ein solches Finanzvergehen begeht, das Höchstmaß der angedrohten Freiheitsstrafe, bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, das der angedrohten Geldstrafe um die Hälfte überschritten werden.

§ 41 Abs. 2 FinStrG: Eine frühere Strafe bleibt außer Betracht, wenn seit ihrem Vollzug bis zur folgenden Tat mehr als fünf Jahre vergangen sind. In diese Frist werden Zeiten, in denen der Bestrafte auf behördliche Anordnung angehalten worden ist, nicht eingerechnet. Ist die Strafe nur durch Anrechnung einer Vorhaft vollzogen worden, so beginnt die Frist erst mit Rechtskraft der Entscheidung.

Es liegen zwar einschlägigen Vorstrafen vor, aufgrund der Wertung als Zusatzstrafe und der nunmehr zu verhängenden Zusatzstrafe liegen jedoch keine zwei einschlägigen Vorstrafen vor, die Voraussetzung für eine Rückfallsqualifikation im Sinne des § 41 Abs.1 FinStrG (bereits zweimaliger – teilweiser – Vollzug der Bestrafung wegen Abgabenhinterziehungen) sind.

In diesem Fall war bei der Strafhöhe auch die Spezialprävention ausschlaggebend, da selbst Bestrafungen Herrn ***Bf1*** trotz Ausbildung als Steuerberater nicht von der Begehung eines weiteren Finanzvergehens abgehalten haben und eine spezialpräventive Wirkung angesichts des finanzstrafrechtlichen Vorlebens des Beschuldigten bisher offenbar nicht erzielt werden konnte. Auch soll aus generalpräventiven Erwägungen die Bestrafung geeignet sein, andere Parteienvertreter angesichts der Vorbildwirkung von steuerrechtlich ausgebildeten Fachkräften von der Begehung vergleichbarer Taten abzuhalten.

Allerdings wird im Zweifel zugunsten des Beschuldigten als Milderungsgrund das lange Zurückliegen der Taten gewertet, wobei explizit festgehalten wird, dass eine überlange Verfahrensdauer nicht vorliegt.

Bei Gesamtbetrachtung der Strafzumessungsgründe unter Bedachtnahme auf die aktuelle wirtschaftliche Lage wäre eine Geldstrafe von € 40.000,00 angemessen gewesen. Aufgrund der Verhängung als Zusatzstrafe war unter Berücksichtigung der bereits rechtskräftigen Geldstrafe somit die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe festzusetzen.

Unter den gleichen Strafbemessungsgründen war die Ersatzfreiheitsstrafe des Beschuldigten mit 45 Tagen neu zu bemessen, wobei aufgrund der Qualifikation als Zusatzstrafe die Dauer der Ersatzfreiheitsstrafe mit insgesamt 90 Tagen (siehe § 20 Abs. 2 FinStrG) limitiert ist, sodass als Ersatzfreiheitsstrafe hier nur eine (Rest-)Dauer von 45 Tagen möglich war. Dabei kommt den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten von € 500,00 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 Finanz Strafverfahrens werden gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das Straf-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre bei der Finanzstrafbehörde (Amt für Betrugsbekämpfung, Bereich Finanzstrafsachen) 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. Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war bei der Entscheidungsfindung nicht relevant.

Wien, am 5. Oktober 2021