

GZ. FSRV/0009-L/05

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 4 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer OMR Dr. Matthias Skopek und Dipl. Ing. Klemens Weisz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Mag. X, vertreten durch Dr. Hans Helmut Moser, Wirtschaftstreuhänder in 4910 Ried im Innkreis, Kapuzinerberg 7, wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 1. Februar 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. November 2004, StrNr. 2004/00013-001, nach der am 8. Juni 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Kurt Brühwasser sowie der Schriftführerin Sibertschnig Klaudia durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten wird insoweit Folge gegeben, als die bekämpfte Entscheidung gemäß § 161 Abs.4 FinStrG **aufgehoben** und die Finanzstrafsache zu ergänzenden Erhebungen an das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz in den Stand des Untersuchungsverfahrens **zurückverwiesen** wird.

## **II. Im Übrigen wird die Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.**

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 26. November 2004 wurde Mag. X durch den Spruchsenat III als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz wegen grob fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 iVm § 34 Abs.3 FinStrG schuldig gesprochen, weil er als Wirtschaftstreuhänder in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung seiner Klientin Dr. SCH im Amtsbereich des genannten Finanzamtes grob fahrlässig eine Verkürzung an Einkommensteuer für 2002 betreffend seine Klientin in Höhe von € 4.601,30 bewirkt habe, indem er keine Steuererklärung eingereicht habe, weswegen über ihn gemäß § 34 Abs.4 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 500,-- und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Tagen auferlegt wurde.

Ebenso wurden Mag. X pauschale Verfahrenskosten gemäß § 185 [Abs.1 lit.a] FinStrG in Höhe von € 50,-- vorgeschrieben.

Gegen diese Entscheidung hat der Beschuldigte innerhalb offener Frist berufen, wobei er die Einstellung des Verfahrens begehrte.

Inhaltlich führte er im wesentlichen aus, sein Irrtum, die ihm bekannt gewordene Mitteilung der B GmbH über die Meldung der Bezüge an das Finanzamt im Sine des § 109a EStG 1998 für das Jahr 2002 hätte gleichsam seine eigene Anzeige- bzw. Offenlegungspflicht substituiert, sei entschuldbar. Jedenfalls läge kein schweres Verschulden vor. Ein unterlassener Antrag auf Zuteilung einer Steuernummer könne schwerlich als Verhaltensmuster eines ungewöhnlich sorglosen, ja äußerst nachlässigen Wirtschaftstreuhänders gewertet werden, dessen Handlungen weit von der Norm eines durchschnittlichen Steuerberaters abweichen. Eine Verkürzung der Einkommensteuer für 2002 wäre für ihn außerhalb jeglicher Vorstellungskraft gelegen.

Eine Berufung durch den Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde der strafrelevante Sachverhalt ausführlich erörtert.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Den vorgelegten Akten ist zum Erkenntnis des Erstsenates folgender Sachverhalt zu entnehmen, wozu in Einem die ebenfalls nachstehenden rechtlichen Anmerkungen beizufügen sind:

Mit Wirkung ab dem 1. August 2001 arbeitete die Studentin der Pharmazie Dr. SCH bis Ende Juli 2003 (tatsächlich bis Oktober 2003) im Rahmen einer Dissertationsförderungsvereinbarung mit der Fa. B GmbH, der späteren S GmbH, in den Räumlichkeiten des Unternehmens in K an der Fertigstellung ihrer Dissertation mit dem Titel "Neue antibakteriell aktive Verbindungen aus der Klasse des tricyclischen Diterpens Pleuromutilin", wobei sie sich verpflichtet hatte, gegen ein monatliches Entgelt von brutto ATS 18.500,-- die Ergebnisse ihrer Forschung der B GmbH zur Verfügung zu stellen (Förderungsvereinbarung vom März bzw. April 2001, Finanzstrafakt des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Mag. X, Bl. 57 ff; Auszug Sozialversicherungsdaten, Finanzstrafakt des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Dr. SCH, Bl. 1).

Das Vertragsverhältnis unterlag einerseits dem ASVG (Finanzstrafakt Mag. X, Bl. 58), war aber andererseits einkommensteuerlich als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren (Finanzstrafakt Mag. X, Bl. 61).

Gemäß §§ 120 Abs.2, 121 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (wie hier im gegenständlichen Fall Dr. SCH) binnen Monatsfrist dem für die Erhebung der Abgaben vom Umsatz zuständigen Finanzamt den Umstand bzw. den Beginn einer selbständigen Tätigkeit anzuzeigen. Dies ist nicht geschehen (Veranlagungsakt des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Dr. SCH, StNr. 109/0742).

Nachdem etwa in der Zeit Februar / März 2002 Dr. SCH von der Fa. B GmbH ein Schreiben erhalten hatte, wonach über deren Zahlungen im Jahre 2001 aus der Dissertationsförderungsvereinbarung eine Kontrollmitteilung an den Fiskus gegangen sei,

suchte in weiterer Folge ihr Vater seinen Steuerberater Mag. X auf und übergab ihm dieses Schreiben zur Einsicht (Aussage der Dr. SCH als Beschuldigte am 24. März 2004, Aussage des Mag. X als Zeuge am 24. März 2004, Finanzstrafakt Dr. SCH, Bl. 40).

Das Informationsschreiben der B GmbH betreffend die Zahlungen im Jahre 2001 war noch keine Mitteilung über eine Pflichtmeldung nach § 109a EStG 1998, weil die diesbezügliche Verordnung, BGBl II 417/2001, sich erst auf Entgelte ab dem 1. Jänner 2002 bezogen hat (siehe unten).

Laut Erinnerung der Dr. SCH erklärte Mag. X ihrem Vater gegenüber dabei, dass "sich daraus keine steuerliche Auswirkung ergeben würde" (Aussage der Dr. SCH als Beschuldigte am 24. März 2004, Finanzstrafakt Dr. SCH, Bl. 40).

Laut Erinnerung des Mag. X erklärte er gegenüber dem Vater der Dr. SCH dabei, dass er die Steuererklärung betreffend Dr. SCH für 2001 erst nach Vorlage der restlichen Unterlagen fertig stellen könne (Aussage des Mag. X als Zeuge am 24. März 2004, Finanzstrafakt Dr. SCH, Bl. 40), woraus sich auch ein Mandat zur Erstellung einer solchen und die Übernahme der Wahrnehmung deren steuerlichen Interessen erschließen lässt.

Mag. X, der in seiner Kanzlei die Lohnverrechnung der väterlichen E-Apotheke führte, wusste jedoch, dass Dr. SCH seit 1. Februar 2002 in dieser Apotheke fix angestellt war und daher daraus neben ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit im Rahmen des freien Dienstvertrages bei der B GmbH entsprechende namhafte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog (Schlussfolgerung aus der Aussage der Dr. SCH als Beschuldigte am 24. März 2004 und bestätigende Anmerkung des Verteidigers von Dr. SCH und nunmehr des Mag. X, Aussage des Mag. X als Zeuge am 24. März 2004, Finanzstrafakt Dr. SCH, Bl. 40)).

Der Berufungssenat geht davon aus, dass Mag. X – wie es einfach einem logischen Verhalten eines um Hilfe ersuchten Steuerberaters in dieser Lebenssituation entsprochen hätte – hinsichtlich der näheren Details der genannten Dissertationsförderungsvereinbarung (Leistungsdauer, Entgeltshöhe, Höhe der Aufwendungen und Ausgaben in groben Umrissen) versucht hat, von seinem Gesprächspartner Auskunft zu erhalten. Umstände, warum der Vater von Dr. SCH im Gespräch nicht zumindest in groben Zügen entsprechende Angaben hätte machen können bzw. auch tatsächlich gegeben hat oder allenfalls warum Dr. SCH nicht erforderlichenfalls fernmündlich ergänzend befragt hätte werden können, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

In Anbetracht der unzweifelhaften Fachkunde und der beruflichen Erfahrung des Mag. X besteht für den Berufungssenat der dringende Verdacht, dass Mag. X diesen ihm vorgelegten steuerlichen Sachverhalt der einfachsten Art selbstverständlich auch korrekt steuerlich interpretiert hat und auch – bei unveränderten Lebensumständen seiner Mandantin (für deren allfälligen Veränderung aus der Sicht des Beschuldigten im Frühjahr 2002 sich aus der Aktenlage kein Hinweis ergibt) – die realistische Wahrscheinlichkeit erkannt hat, dass die gleichzeitige selbständige und unselbstständige Tätigkeit der Dr. SCH zum Entstehen einer Einkommensteuerschuld für 2002 führen musste (was er immerhin bei einem solcherart gleichen Informationsstand im Frühjahr 2003 für diesen Zeitpunkt selbst eingeräumt hat, siehe seine Aussage als Zeuge am 24. März 2004, Finanzstrafakt Dr. SCH, Bl. 40).

Aufgrund seiner Fachkunde hat Mag. X – so der dringende Verdacht – ebenso um die abgabenrechtliche Verpflichtung von DR. SCH zur unverzüglichen Anzeige ihrer selbständigen Tätigkeit gewusst.

Der Berufungssenat geht ebenso davon aus, dass Mag. X dem Vater von Dr. SCH auch pflicht- und wahrheitsgemäß von der wahrscheinlich entstehenden Einkommensteuerschuld für 2002 und von der Verpflichtung zur unverzüglichen Anzeige mitgeteilt hat. Ebenso ist es realistisch, dass Dr. SCH selbst davon erfahren hat.

Hätte er nicht ordnungsgemäß beraten, hätte er seinen Status als Vertrauensperson und Berater seines Klienten gefährdet und hätte möglicherweise auch mit Schadenersatzforderungen der Beratenen rechnen müssen.

Eine Anzeige der selbständigen Tätigkeit der Dr. SCH an den Fiskus im Sinne des § 120 Abs.2 BAO erfolgte aber auch nach der Beratung durch den Steuerberater Mag. X nicht.

Da diese Anzeigeverpflichtung steuerliches Basiswissen darstellt, der Beschuldigte dieser aber offensichtlich, obwohl ihm die steuerliche Relevanz der Einkunftsquelle also bekannt gewesen ist und er sich mit dem konkreten Lebenssachhalt notwendigerweise auseinandergesetzt hat, nicht entsprochen hat, liegt auf der Hand, dass man übereingekommen ist, vorerst abzuwarten, wobei der Beschuldigte die Verletzung der Anzeigepflicht bewusst in Kauf genommen hat.

Gemäß § 51 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer – ohne hiedurch den Tatbestand eines etwaigen anderen Finanzvergehens zu erfüllen –

vorsätzlich eine derartige abgabenrechtliche Anzeigepflicht im Sinne des § 120 Abs.2 BAO verletzt.

Mag. X hat eine solche Finanzordnungswidrigkeit zu verantworten, wobei aber noch zu klären ist, ob nicht etwa deren Strafbarkeit infolge der Bestrafung von in der Folge begangenen weiteren Verfehlungen konsumiert ist.

Was mit der Kontrollmitteilung der B GmbH eigentlich passiert ist, kann den vorgelegten Akten nicht entnommen werden. Möglicherweise ist sie nicht beim Wohnsitzfinanzamt betreffend Dr. SCH eingelangt. Das für die Erhebung der Einkommensteuer betreffend Dr. SCH zuständige Finanzamt war daher möglicherweise weiterhin in Unkenntnis von der zukünftigen Entstehung des diesbezüglichen Anspruches an Einkommensteuer und nicht in der Lage, für die Abgabepflichtige eine Steuernummer zu vergeben und allenfalls den üblichen Fragebogen Verf24 zuzustellen, der – ans Finanzamt retourniert und wahrheitsgemäß beantwortet – der Abgabenbehörde die realistische Möglichkeit eröffnet hätte, eine Einkommensteuervorauszahlung vorzuschreiben.

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige (wie Dr. SCH) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch die Einkommensteuererklärungen gehören.

Gemäß § 134 Abs.1 BAO in der damals geltenden Fassung war die Einkommensteuererklärung bis zum Ende des Monats März jedes Folgejahres einzureichen, wobei die Frist allgemein oder im Einzelfall erstreckt werden konnte. Im Erlasswege wurde die Einreichungsfrist betreffend die Einkommensteuererklärung für 2002 allgemein auf den 15. Mai 2003 erstreckt (siehe Veranlagungsakt Dr. SCH, Veranlagung 2002, Erläuterung zur Einkommensteuererklärung).

Gemäß § 45 EStG 1998 in der damals geltenden Fassung war das Finanzamt bis zum 30. September 2002 auch berechtigt, mit Bescheid Vorauszahlungen an Einkommensteuer (fällig am 15. Mai, 15. August und 15. November 2002) festzusetzen, deren Höhe es der Einkommensteuer anzupassen hatte, die sich für das laufende Kalenderjahr 2002 voraussichtlich ergeben würde. Es entspricht – was wiederum dem Wirtschaftstreuhänder aufgrund seiner Fachkunde bekannt gewesen ist – die Vorschreibung von Einkommensteuervorauszahlungen im Schätzungswege vor Bestehen eines

Einkommensteuerbescheid, von welchem die für einen späteren Zeitraum vorzuschreibenden Vorauszahlungen abgeleitet werden könnten, nach erfolgter Meldung einer selbständigen Tätigkeit, eines in weiterer Folge zugesandten und entsprechend beantworteten Fragebogens oder Vorhaltes über die aktuellen Bemessungsgrundlagen der üblichen Verwaltungspraxis.

Eine abgabenrechtliche Verpflichtung zur Einreichung einer etwaigen Erklärung betreffend Einkommensteuervorauszahlungen besteht hingegen nicht, weshalb eine Verletzung der Verpflichtung zur Anzeige des Beginnes einer selbständigen Tätigkeit für sich alleine vorerst keine Verkürzung von Einkommensteuervorauszahlungen bewirken kann.

Gemäß § 33 Abs.1 FinStrG macht sich hingegen einer Hinterziehung von Einkommensteuervorauszahlungen schuldig, wer als Abgabepflichtiger bzw. als Wahrnehmender (beispielsweise ein damit beauftragter Steuerberater) der steuerlichen Interessen des/derselben (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, aber auch Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen eine Verkürzung von derartigen Vorauszahlungen bewirkt, indem er beispielsweise einen Vorhalt oder Fragebogen, von dem er weiß, dass die darin von ihm gemachten Angaben zur Vorschreibung der Vorauszahlungen dienen werden, unrichtig oder nicht beantwortet in der Hoffnung, diese würden mit einem zu geringen Wert oder mit Null festgesetzt werden, oder beispielsweise beantragt, keine oder zu niedrige Vorauszahlungen festzusetzen.

Hingegen macht sich derjenige auch einer Hinterziehung an Einkommensteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht die Verkürzung einer Einkommensteuer bewirkt, indem rechtswidrig erreicht, dass diese bescheidmäßig festzusetzende Abgabe infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches (beispielsweise weil weder der Anzeigepflicht nach § 120 Abs.2 BAO, noch der Verpflichtung nach § 134 Abs.1 BAO entsprochen wurde) die Einkommensteuer nicht mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (am 31. März 2003; Gesetzesfassung BGBl I 1999/28) festgesetzt werden konnte.

Derjenige, der die oben dargestellten Taten nach dem § 33 Abs.1 FinStrG lediglich fahrlässig begeht, macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG schuldig, wobei ein Wirtschaftstreuhänder in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder

Beratung in Abgabensachen wegen einer solchen nur dann strafbar ist, wenn ihn ein schweres Verschulden trifft (§ 34 Abs.3 FinStrG).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen Hinterziehung an Einkommensteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert in der Regel eine solche wegen Hinterziehungen an Einkommensteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.1 FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Einkommensteuervorauszahlung in der verkürzten Einkommensteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen wie die Verletzung der Anzeigepflicht nach § 120 Abs.2 BAO, welche für sich – siehe oben – allenfalls als Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG zu bestrafen wäre.

Unter den gleichen Voraussetzungen wird die Strafbarkeit wegen fahrlässiger Verkürzung an Einkommensteuer die Strafbarkeit wegen fahrlässiger Verkürzung an Einkommensteuervorauszahlungen bzw. auch wegen entsprechender Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG konsumsieren.

Zumindest bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

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

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

Mit Art 7 Z.33 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 142/2000, wirksam ab dem 30. Dezember 2000, war im Einkommensteuergesetz (EStG) 1998 – an die Stelle einer vormals mit Wirksamkeit vom 23. April 1997 als verfassungswidrig aufgehobenen Bestimmung – ein (neuer) § 109a eingefügt worden, welcher im Rahmen einer Verordnungsermächtigung eine Mitteilungsverpflichtung von Unternehmern im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 (hier: der B GmbH) an die Abgabenbehörden über an bestimmte Gruppen von Selbständigen ausbezahlte Honorare anordnete, womit im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine dem Lohnzettelverfahren analoge Meldepflicht erreicht werden sollte (Erl. RV, 311 BlgNR 21. GP).

Erst mit Wirksamkeit vom 1. Dezember 2001, BGBl II 417/2001 wurde die diesbezügliche Verordnung, BGBl II 9/1997, dahingehend angepasst, dass erstmals für Leistungen, die – wie im gegenständlichen Fall – im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht wurden und der Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs.4 ASVG unterliegen und für die das Entgelt ab dem 1. Jänner 2002 geleistet wurde, durch den Unternehmer eine entsprechende Mitteilung im Sinne des § 109a EStG 1988 an die Abgabenbehörden (bis Ende Jänner 2003) zu erstatten war (siehe auch "Information zur Meldeverpflichtung gem. § 109a EStG", Finanzstrafakt Mag. X, Bl. 18 ff).

Aufgrund von technischen Problemen vereinbarte die Fa. B GmbH am 31. Jänner 2003 mit dem Meldefinanzamt Kufstein, dass die Mitteilungen nach § 109a EStG 1988 in Schriftform ergehen sollten, und zwar an das Finanzamt Innsbruck (Finanzstrafakt Mag. X, Bl. 55).

Mit Datum vom 20. Februar 2003 erging an Dr. SCH folgendes Schreiben der B GmbH (Finanzstrafakt Mag. X, Bl. 54):

"Meldung an das Finanzamt nach § 109 EStG"

Sehr geehrter Herr,

nach § 109a Einkommensteuergesetz sind wir verpflichtet, das im Rahmen Ihres freien Dienstvertrages im Jahre 2002 an Sie ausbezahlte Honorar an das Finanzamt zu melden. Berücksichtigt wurden dabei jene Honorare, die vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002 an Sie ausbezahlt wurden.

Sie erhalten daher eine Fotokopie der an das Finanzamt von uns übermittelten Mitteilung.

Es empfiehlt sich, sofern Sie aufgrund unserer Mitteilung bzw. gemeinsam mit anderen Einkünften steuerpflichtig werden, beim Ausfüllen der Steuererklärung eine Einnahmen- Ausgabenrechnung zu erstellen, unter Zugrundelegung der steuerlichen Abschreibungen.

Mit freundlichen Grüßen

B GmbH

[firmenmäßige Zeichnung]"

Eine Ablichtung der Mitteilung, wonach Dr. SCH im Kalenderjahr 2002 € 16.133,40 ausbezahlte erhalten hatte, war dem obigen Schreiben beigeschlossen (Finanzstrafakt Mag. X, Bl. 56).

Mit diesem Schreiben der B GmbH suchte der Vater von Dr. SCH in den folgenden Tagen nach dem 20. Februar 2002 neuerlich Mag. X auf, welcher nunmehr (nochmals) ausdrücklich die Wahrnehmung der steuerlichen Interessen der Dr. SCH übernahm (Aussage der Dr. SCH als Beschuldigte am 24. März 2004, Aussage des Mag. X als Zeuge am 24. März 2004, Finanzstrafakt Dr. SCH, Bl. 40).

Für Mag. X war es – (nunmehr auch) laut seinen eigenen Angaben – absehbar, dass sich für seine Mandantin betreffend 2002 eine steuerliche Auswirkung ergeben würde (Aussage des Mag. X als Zeuge am 24. März 2004, Finanzstrafakt Dr. SCH, Bl. 40).

Dennoch verständigte er noch immer nicht im Sinne des § 120 Abs.2 BAO die Abgabenbehörden von der nunmehr von seiner Mandantin schon seit eineinhalb Jahren ausgeübten selbständigen Tätigkeit (genannter Veranlagungsakt betreffend Dr. SCH).

Mit Schreiben vom 18. November 2003 des Finanzamtes Grieskirchen [nunmehr Grieskirchen Wels] wurde DR. SCH mitgeteilt, dass der Abgabenbehörde bekannt geworden war, dass sie ab 2001 neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auch solche aus einem freien Dienstvertrag erziele, und sie aufgefordert, die beschlossenen Einkommensteuererklärungen für 2001 und 2002 bis zum 15. Dezember 2003 ausgefüllt und unterschrieben zu retournieren (Veranlagungsakt Betreffend Dr. SCH, Veranlagung 2001).

Die Kritik des Berufungswerbers in Bezug auf den spruchgegenständlichen Vorwurf einer grob fahrlässigen Verkürzung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2002 erweist sich – bedenkt man die konkreten Umstände des Falles – letztendlich berechtigt:

Der zu führende Nachweis hätte nämlich gelautet, Mag. X habe grob fahrlässig nicht erkannt, dass er einen Sachverhalt verwirklichte, womit er am 31. März 2003 eine Verkürzung der diesbezüglichen Einkommensteuer betreffend seine Klientin bewirkt, indem infolge Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches die Einkommensteuer für 2002 durch das zuständige Wohnsitzfinanzamt nicht festgesetzt werden konnte.

Der Berufungswerber war aber offenbar in den Wochen zuvor – lässt man die ominöse Kontrollmitteilung vom Frühjahr 2002 einmal außer Acht – in Kenntnis von der dargestellten erstatteten Meldung im Sinne des § 109a EStG 1988, womit ja grundsätzlich letztendlich die zuständige Abgabenbehörde ganz konkret über einen bestimmten Abgabenanspruch gegen Dr. SCH in Kenntnis gesetzt werden sollte und – wenngleich weitaus später – auch worden ist.

Gerade die dem Beschuldigten unterlegte Fachkunde, welche in Bezug auf die Verletzung der Anzeigepflicht zu seinen Lasten geht, hindert an der Annahme, Mag. X habe allenfalls die grundsätzlichen Zusammenhänge des Geschehens nicht verstanden.

Es spricht nichts dagegen, dass Mag. X es für wahrscheinlich erachtet hatte, dass die Meldung nach § 109a EStG 1998 binnen Monatsfrist beim Wohnsitzfinanzamt einlangen würde. Ein Ignorieren des objektiv verbleibenden Unsicherheitselementes ist mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht als grobe Sorglosigkeit des Beschuldigten zu werten.

Im Ergebnis sind daher folgende Überlegungen anzustellen:

Eine grob fahrlässige Verkürzung an der spruchgegenständlichen Einkommensteuer ist dem Beschuldigten nach der derzeitigen Akten- und Beweislage nicht mit ausreichender Sicherheit nachzuweisen.

Ob eine fahrlässige oder vorsätzliche Verkürzung an Einkommensteuervorauszahlungen für 2002 durch den Beschuldigten stattgefunden hat, ist noch zu ermitteln.

Gemäß § 161 Abs.4 FinStrG kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält.

Wie ausgeführt, ist über das Schicksal der Kontrollmitteilung der B GmbH betreffend ihre Zahlungen an die Dr. SCH im Jahre 2001, ob diese das für die Erhebung der Einkommensteuer betreffend Dr. SCH zuständige Finanzamt erreicht hat, ob etwa in der Folge der Dr. SCH Formulare für die Einkommensteuererklärung 2001 oder ein Fragenbogen betreffend Betriebseröffnung zugesandt worden sind (welcher nicht oder unrichtig beantwortet worden wäre), ist der Aktenlage nichts zu entnehmen.

Eine derartiger in einem ergänzenden Untersuchungsverfahren zu klärender Sachverhalt ist somit im gegenständlichen Fall das Schicksal der Kontrollmitteilung betreffend 2001 und die Frage, ob ein diesbezügliches Vorhalteverfahren stattgefunden hat, ob sich daraus etwa eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in Bezug auf die Verkürzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2002 ergibt und mit welche Höhe diese Verkürzung – allenfalls in freier Beweiswürdigung – zum Ansatz zu bringen ist.

Sollten diese Erhebungen keine Aufklärung bringen, was nach dem Dafürhalten des Berufungssenates eher wahrscheinlich sein wird, verbleibt als strafbar eine Vorbereitungshandlung zur vorgeworfenen Einkommensteuerverkürzung, nämlich die vorsätzliche Verletzung der beschriebenen Anzeigepflicht durch Mag. X in der Zeit von März 2002 bis zum November 2003, als Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG.

Dabei ist infolge der rechtzeitigen Einleitung mit Bescheid vom 22. April 2004 noch keine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Gemäß § 25 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen, wenn – wie im gegenständlichen Fall bei Zutreffen der obigen Überlegungen – das Verschulden des Täters geringfügig ist und die Tat nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Sie hat dem Täter jedoch mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Nach Meinung des Berufungssenates liegen – bei Zutreffen der obigen Überlegungen – die Voraussetzungen zur Anwendung des § 25 FinStrG vor, wobei angesichts der nur zögerlichen Einlassungen des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung, wie er aktuell die Umsetzung der Anzeigepflicht handhabe, die Erteilung einer Verwarnung zu empfehlen ist.

Durch das Zurücksetzen in den Stand des Untersuchungsverfahrens ist im gegenständlichen Fall – unter dem Aspekt der Verfahrensökonomie – auch der Strafreferent zur Durchführung einer derartigen Maßnahme nach § 25 FinStrG berechtigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den

gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Linz, 8. Juni 2006