

weitere GZ. RV/6300011/2016

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Peter Binder und die fachkundigen Laienrichter Dipl.-Ing. Rainer Herbrich und Mag. Anton Möslinger-Gehmayr in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, XXXX, Unternehmensberater und Geschäftsführer, whft. XXX, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, wegen des Verdachtes gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden des Amtsbeauftragten vom 15. April 2016 und des Beschuldigten vom 19. April 2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als belangte Finanzstrafbehörde vom 14. Dezember 2015, Strafnummer (StrNr.) 091/2015/00323-001, in der Sitzung am 23. Februar 2017 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, des Steuerberaters Mag. Johannes Prillinger für die Verteidigerin, des Amtsbeauftragten Mag. Dr. Wolfgang Pagitsch sowie im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl am 2. und am 23. Februar 2017 durchgeföhrter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und das im Übrigen unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Schuld- und Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

A ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Amtsreich des Finanzamtes Salzburg-Stadt in den Jahren 2007 bis 2010 vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2006 bis 2009 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 11.374,52 (2006: € 3.369,20 + 2007: € 2.595,71 + 2008: € 2.750,78 + 2009: € 2.658,83) bewirkt, indem er seine einkommensteuerpflichtigen selbständigen Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der B-GmbH nicht in entsprechenden Steuererklärungen bis zum Ablauf der jeweiligen gesetzlichen Erklärungsfrist gegenüber dem österreichischen Fiskus offengelegt hat, weshalb die sich daraus ergebenden bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in der genannten Höhe infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht mit dem jeweiligen Ablauf dieser Fristen festgesetzt werden konnten, und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1

FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 8.000,00

(in Worten: Euro achttausend)

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

zwei Wochen

verhängt werden.

Hinsichtlich der bislang betreffend die Veranlagungsjahre 2006 bis 2009 vorgeworfenen Mehrbeträge und hinsichtlich der ebenfalls vorgeworfenen Hinterziehung einer Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG für das Veranlagungsjahr 2010 wird das gegen A unter der StrNr. 091/2015/00323-001 überdies anhängige Finanzstrafverfahren im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten nach § 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

A. Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des genannten Finanzamtes als Finanzstrafbehörde vom 14. Dezember 2015, StrNr. 091/2015/00323-001, wurde A nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen, betreffend die Veranlagungsjahre 2006 bis 2010 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzender Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 43.519,69 (2006: € 10.697,00 + 2007: € 10.785,96 + 2008: € 10.835,73 + 2009: € 9.883,00 + 2010: € 1.318,00) bewirkt habe, indem er die Einkünfte aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der B-GmbH nicht erklärt habe, weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm § 21 [Abs. und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 17.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in Höhe von vier Wochen verhängt worden sind.

Überdies wurde dem Beschuldigten gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Hinsichtlich des ebenfalls erhobenen Vorwurfs einer Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 8.325,00 betreffend das Veranlagungsjahr 2005 nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen verheimlichter gleichartiger Einkünfte wurde das unter der StrNr. 091/2915/00323-001 auch diesbezüglich anhängige Finanzstrafverfahren gemäß § 136 [Abs. 1] FinStrG [ergänzt laut Begründung: iVm § 82 Abs. 3 lit. c 1. Alt. FinStrG] eingestellt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der Beschuldigte A, wurde am xxxx in X geboren. Er ist geschieden und österreichischer Staatsbürger. Er hat Sorgepflichten für einen Sohn (26 Jahre, Student) und verfügt als XXXX über ein monatliches Nettoeinkommen in Höhe von € 4.300,00 (14 mal) sowie über ein Haus in Y. Zuvor war der Beschuldigte XXXXX. Das Strafregister weist keine Eintragung auf.

Im Jahre 2002 meldete der Beschuldigte in Y1 (Deutschland) das Gewerbe der Unternehmensberatung an, über das er in den Jahren 2002 und 2003 nur drei kleinere Projekte (Beratungen mit Honorar von insgesamt € 1.440,00) abwickelte.

Neben seiner nichtselbständigen Arbeit als Magistratsbeamter war der Beschuldigte vom 15. März 2005 bis 3. Februar 2009 auch Geschäftsführer der B-GmbH mit Sitz in Z. Für seine Geschäftsführertätigkeit erhielt der Beschuldigte mittels Überweisung auf sein österreichisches Girokonto monatlich € 2.000,00 mit dem Verwendungszweck „GF Entschädigung“. In den Jahren 2009 und 2010 lukrierte er zudem noch Vertragshonorare von je € 500,00.

Am 9. November 2006 habe der Beschuldigte eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung für das Jahr 2005 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht. Diese enthielt einen Geschäftsführerbezug in Höhe von € 16.650,00 und den Hinweis des Beschuldigten, dass das Projekt abgeschlossen sei und die Gesellschaft liquidiert werden würde. Eine Einkommenssteuererklärung habe der Beschuldigte nicht abgegeben.

Am 9. Februar 2007 sei das Finanzamt Salzburg-Stadt vom Finanzamt DX (Deutschland) darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass der Beschuldigte im Jahr 2005 Geschäftsführervergütungen von der österreichischen B-GmbH in Höhe von € 16.650,00 bezogen habe und Österreich nach Art 16 Abs 2 DBA das Besteuerungsrecht zustehe. Daraufhin habe sich der Beschuldigte dahingehend gerechtfertigt, dass seine Unternehmensberatung bisher als Liebhaberei beurteilt wurde und der Überschuss im Jahr 2005 bloßer Zufallsgewinn gewesen sei.

Am 16. Juni 2009 reichte der Beschuldigte [Steuererklärungen zur] Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2005 bis 2008 ein, wobei er die Geschäftsführerbezüge ebenfalls nicht deklarierte. Einen Tag später wurde er erklärungsgemäß veranlagt.

Im September 2010 kontaktierte das Finanzamt DX nochmals das Finanzamt Salzburg-Stadt und teilte diesem mit, dass A weiterhin Geschäftsführervergütungen beziehe und

diese weder in Österreich noch in Deutschland versteuern würde. Der Beschuldigte erwiderte auf die Beanstandung durch das Finanzamt Salzburg-Stadt, dass sich die Art der Bewirtschaftung seiner Unternehmensberatung nicht geändert habe und diese deswegen immer noch als Liebhaberei zu qualifizieren sei. Überdies reichte er am 21. Februar 2011 [neuerlich Steuererklärungen zur] Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2009 und 2010 ein und habe dabei wiederum keine Geschäftsführerbezüge bekannt gegeben. Der Beschuldigte wurde vom Finanzamt erneut erklärungsgemäß veranlagt.

Aufgrund weiterer Ermittlungen durch das Finanzamt stellte dieses fest, dass keine Liebhaberei vorliegen konnte und die Geschäftsführerbezüge bisher nicht in den Steuererklärungen Eingang gefunden hätten. Daher wurden am 22. Dezember 2011 die Einkommenssteuerverfahren betreffend die Veranlagungsjahre 2005 bis 2008 nach § 303 Bundesabgabenordnung (BAO) wieder aufgenommen, die Einkommenssteuerbescheide 2009 und 2010 nach § 299 BAO aufgehoben und jeweils neue Sachbescheide erlassen.

Am 23. Jänner 2012 habe der Beschuldigte gegen diese Bescheide berufen und eine mündliche Verhandlung beantragt, da sich an der Liebhabereiqualifikation seiner Unternehmensberatung nichts geändert habe. Daraufhin fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 7. Mai 2014 statt, in der der Bescheid über die Wiederaufnahme des Einkommenssteuerverfahrens 2005 aufgehoben, die restlichen Bescheidbeschwerden abgewiesen und die Bescheide 2006 bis 2010 (mit Durchführungsdatum 27. Mai 2014) der Höhe nach nur geringfügig abgeändert wurden. Dabei errechnete das Bundesfinanzgericht einen Gewinn in den Jahren 2006 bis 2010 in Höhe von insgesamt € 166.915,54 (2006: € 21.394,00 + 2007: € 21.571,93 + 2008: € 21.671,46 + 2009: € 19.898,00 und 2010: € 1.825,26) und seien dabei auch die Betriebsausgaben ausreichend berücksichtigt worden, wodurch sich die im Spruch aufgezeigte Verkürzung an Einkommenssteuer ergeben habe.

Hinsichtlich des Jahres 2005 seien die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme formell nicht vorgelegen, da dem Finanzamt bereits mit Schreiben vom 24. Juli 2007 die neuen Tatsachen bekannt gewesen wären. Hier sei insbesondere zu berücksichtigen, dass bezüglich des Jahres 2005 der Beschuldigte eine Offenlegung in Form der Abgabe einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung einschließlich seines Geschäftsführergehaltes durchgeführt habe.

Mit Beschluss vom 22. Oktober 2015, Zl. Ra 2014/15/0019-12, habe der Verwaltungsgerichtshofes die Revision des Beschuldigten gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zurückgewiesen. Das Vorbringen des Beschuldigten, seine Tätigkeit sei als Liebhaberei zu behandeln, sei bei der gegebenen Sachlage und der beruflichen Vorbildung des Beschuldigten als Schutzbehauptung gewertet worden.

Der Beschuldigte habe somit für die Jahre 2006 bis 2010 nur Arbeitnehmerveranlagungserklärungen abgegeben und dabei seine Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit verschwiegen. Er habe somit die Offenlegung der für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände unterlassen.

Er habe daher in den Jahren [gemeint offensichtlich: betreffend die Jahre] 2006 bis 2010 eine Abgabenverkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 43.519,69 (2006: € 10.697,00, 2007: € 10.785,96, 2008: € 10.835,73, 2009: € 9.883,00 und 2010: € 1.318,00) bewirkt.

Die Verkürzungsbeträge wurden im Zuge des Strafverfahrens im Nachhinein beglichen, sodass vollständige Schadensgutmachung erfolgt sei.

A wäre bewusst gewesen, dass er durch die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2010 und das Verschweigen seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit in den 2006 bis 2010 in den abgegebenen Arbeitnehmerveranlagungen die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt habe. Es sei ihm darauf angekommen, den mit der Steuerpflicht verbundenen finanziellen Aufwand zu vermeiden und die unrechtmäßig zurückbehaltenen Geldmittel für den eigenen Lebensunterhalt zu verwenden.

Es werde jedoch nicht davon ausgegangen, dass der Beschuldigte geradezu beabsichtigt habe, sich durch die Geschäftsführertätigkeit eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Der Beschuldigte habe als XXXX über ein sehr hohes monatliches Einkommen verfügt und sei ohne besonderes Zutun seitens seines Dienstgebers für die zusätzliche Geschäftsführertätigkeit nominiert worden. Eine Absicht des Beschuldigten, sich die Geschäftsführerposition zu verschaffen, um hieraus fortlaufende Einnahmen zu gewinnen, sei nicht anzunehmen.

Betreffend das Veranlagungsjahr 2005 könne dem Beschuldigten kein Vorsatz angelastet werden, da er für dieses Jahr sämtliche Einnahmen aus seiner Geschäftsführertätigkeit in der dem Finanzamt vorgelegten Einnahmen-/Ausgabenrechnung offengelegt habe.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die [finanzstrafrechtliche] Unbescholtenheit des Beschuldigten und die erfolgte Schadensgutmachung, als erschwerend einen langen Tatzeitraum.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates haben sowohl der Amtsbeauftragte als auch der Beschuldigte fristgerecht Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben.

B. Der Amtsbeauftragte bekämpft die Entscheidung zur Gänze, wobei konkret die Einstellung des Finanzstrafverfahrens betreffend das Faktum verkürzte Einkommensteuer 2005, die Nichtqualifizierung des verfahrensgegenständlichen Verhaltens des Beschuldigten als gewerbsmäßige Hinterziehungen und die Höhe der verhängten Strafe thematisiert werden.

Im Einzelnen führt der Amtsbeauftragte aus:

Nach ha. Ansicht habe der Spruchsenat eine unrichtige Beweiswürdigung vorgenommen. Hätte er den Sachverhalt und alle Beweise richtig gewürdigt, wäre er zu dem

Ergebnis gekommen, dass der Beschuldigte auch hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung begangen habe, da er – wie in den anderen inkriminierten Jahren – bis zur gesetzlichen Erklärungsfrist keine Einkommensteuererklärung eingereicht und dadurch seine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt habe.

Daran änderte auch die am 9. November 2006 eingereichte Einnahmen- und Ausgabenrechnung nichts, in denen der Beschuldigte zwar die Geschäftsführerbezüge in Höhe von € 16.650,00 (nach Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes: € 18.000,00) angegeben habe, aber die Abgabenbehörde insofern getäuscht hätte, als er diesen als „Zufallsgewinn“ deklarierte und in Bezug auf die Liebhabereibeurteilung darauf hingewiesen habe, dass das Projekt abgeschlossen sei und die Gesellschaft liquidiert werden würde, obwohl dies nicht der Fall gewesen wäre. Zudem sei diese Einnahmen-/ Ausgabenrechnung nur durchschriftlich an das Finanzamt Salzburg-Stadt und zur Information betreffend einen Progressionsvorbehalt gemäß Art 23 (2) lit. d des DBA Österreich-Deutschland ergangen.

Erst am 16. September 2009 habe der Beschuldigte die Arbeitnehmerveranlagungen (= Einkommensteuererklärungen) für die Jahre 2005 bis 2008 eingereicht, wobei er aber seine Geschäftsführerbezüge nicht erklärte, wodurch er erneut seine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt habe. Dass die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des abgabenrechtlichen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 formell nicht vorlagen, sei zudem irrelevant, da im Finanzstrafverfahren keine Bindung an abgabenrechtliche Bescheide bestehet. Aufgrund dieser Täuschungshandlungen bzw. Irreführungen könne nur der einzige Schluss gezogen werden, dass der Beschuldigte auch 2005 seinen Geschäftsführerbezug nicht versteuern wollte, da er ihn an sonst – wie jeder andere pflichtbewusste Bürger – in seiner Steuererklärung aufgenommen und innerhalb der gesetzlichen Erklärungsfrist erklärt hätte.

Auch liege eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG vor, da aufgrund der Ergebnisse des Untersuchungsverfahrens die Handlungsweise des Beschuldigten geradezu darauf abgezielt habe, seine Geschäftsführerbezüge nicht zu versteuern. Nicht zuletzt auch aufgrund der beruflichen Qualifikation des Beschuldigten (XXXX) und seiner ausgezeichneten steuerlichen Kenntnisse blieben keine Zweifel offen, dass der Beschuldigte mit der Absicht handelte, sich durch die wiederkehrende Begehung einen nicht bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen.

Zudem habe der Spruchsenat bei der Strafbemessung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Milderungs- und Erschwerungsgründe unzureichend abgewogen und insbesondere die besondere berufliche Stellung des Beschuldigten als XXXX zu wenig berücksichtigt, was aber gerade aus general- und spezialpräventiven Gründen notwendig gewesen wäre.

Es werde daher eine tat- und schuldangemessene Bestrafung des Beschuldigten beantragt.

C. Der Beschuldigte hat in einem ersten Schriftsatz vom 19. April 2016 die Aufhebung des Erkenntnisses des Spruchsenates, insoweit erkennbar die Einstellung des gegen ihn verbleibend anhängigen Finanzstrafverfahrens, gefordert, weil er die ihm zur Last gelegten Taten einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung [Abgabenverkürzung] nicht begangen habe. Vielmehr habe er bei der Abgabe aller Einkommensteuererklärungen stets aufgrund einer vertretbaren Rechtsauffassung gehandelt. Gemäß § 9 FinStrG hätte daher kein Schulterspruch ergehen dürfen.

Bereits im Abgabenverfahren sei das Desinteresse sowohl der Abgabenbehörde als auch des Finanzgerichtes an einem rechtlich korrekten Verfahren evident gewesen. Dazu seien entweder aktenmäßige Sachverhaltselemente zu Unrecht nicht beachtet sowie zum Teil ein aktenwidriger Sachverhalt als erwiesen angenommen worden bzw. was die rechtliche Beurteilung betrifft, die bekannte Judikatur sowie die sonst relevante Rechtslage nicht oder unrichtig angewendet worden; an dieser Tatsache könne auch die nur dürftige und unter unrichtigen Sachverhaltsannahmen ergangene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (Vorsitz Dr. C) vom Herbst 2015 über die erhobene ao. Revision nichts ändern. Insgesamt habe bereits hier eine außergewöhnliche selektive Sachverhalts- und Rechtsprechungsrezeption stattgefunden, die sich in Tatsachenverdrehung und Auslassungen manifestierte. Der Senat habe es nunmehr durch seine unrichtige Darstellung sowohl des Sachverhalts als auch der Rechtslage verunmöglicht, eine Richtigstellung ohne erheblichen Aufwand zu gestalten. [...]

Neben ausführlichen Unmutsäußerungen über das Verfahrensgeschehen und den daran beteiligten Personen führt der Beschuldigte im Wesentlichen wie folgt aus:

Ein vom Beschuldigten beantragter Zeuge, D, wäre vom Spruchsenat nicht zur Befragung zugelassen worden, obwohl er am Verhandlungstag nachweislich im Hause [im Finanzzentrum Salzburg] zugegen gewesen wäre.

Die Feststellung des Spruchsenates, dass er im Jahre 2002 in Y1 das Gewerbe der Unternehmensberatung angemeldet habe, über welches in den Jahren 2002 und 2003 nur drei kleinere Projekte [...] abgewickelt worden wäre, sei in unzulässiger Weise verkürzt dargestellt.

Der Beschuldigte nach Wiedergabe von Textpassagen aus einem Schreiben vom 24. Juli 2007 an Frau E, aus einem E-Mail an F vom 14. April 2010 und einem weiteren Schreiben vom 22. Oktober 2010 an F: Zusammenfassend könne man also mit Fug und Recht sagen, dass seine Unternehmensberatung, nicht wie vom Spruchsenat behauptet, mit der Gewerbeanmeldung in Y1 2002 begonnen habe, sondern mit der Gewerbeanmeldung in Österreich 1998, die im Übrigen gegenüber der Gewerbebehörde niemals eingeschränkt und daher weiterhin aufrecht sei, während das Gewerbe in Y1 rückwirkend per 2002 gelöscht worden sei.

„Offenbar hat der Senat ein außerordentlich großes Interesse daran, den Sachverhalt entgegen dieser Aktenlage anzunehmen, um von dem Umstand abzulenken, dass ich mich gegen die Liebhabereibetrachtung bis Anfang 2005 gewehrt habe und zwangswise in die Arbeitnehmerveranlagung geschickt wurde, nachdem ich nach einem Gewinnjahr 3 Jahre hintereinander Verluste erlitten habe. Noch in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für 2002 habe ich zur Vermeidung von Liebhaberei auf einen kleinen zu erwartenden Gewinn für 2003 hingewiesen (die Unterstellung von Liebhaberei bei einer § 1 Abs. 2 LVO Tätigkeit ist absolut die Ausnahme).“

In der Folge, also nach der Veranlagung 2002 im Februar 2005 ohne Verluste aus selbständiger Arbeit, habe ich seinerzeit im Frühjahr 2005 ab April 2005 nach Beratungsübernahme / Geschäftsführung alle wesentlichen Rahmenbedingungen, insbesondere meine rechtliche Sichtweise und die Form, wie ich vorzugehen beabsichtigte, im Detail mit dem Fachbereichsleiter D besprochen; dazu gab es folgende wesentliche Eckpunkte:

Nachdem die Fachbereichsleiterin veranlasst hat, dass einerseits für 2002 keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mehr in die ESt-Veranlagung aufgenommen wurden und darüber hinaus der Steuerakt an die Arbeitnehmerveranlagung abgetreten wurde, habe ich Herrn D mitgeteilt, dass ich künftig nur mehr beim Finanzamt DX meine selbständigen Einkünfte erklären würde, da [ich] in D. meine Betriebsstätte unterhalten würde und das Gewerbe ebenfalls angemeldet war; im weiteren Zusammenhang wurden zwei Aspekte im Besonderen betrachtet:

Zum einen sollte die Gesellschaft nach dem Willen der Gesellschafter Bund, Land und Stadt unverzüglich nach Beendigung des Vorhabens liquidiert werden, für diesen Zeitraum so die zweite Überlegung, sollten die Gewinne aus der Beratung nur in D. versteuert werden und die anschließenden Verluste (welche nach Liquidation der Gesellschaft wieder zu erwarten waren) letztlich unberücksichtigt bleiben, weil in Ö. weiterhin von Liebhaberei auszugehen sein würde und in D. keine Einkünfte gegen zu verrechnen wären. Diese Überlegungen wurden mit D ausdrücklich so besprochen und dem Finanzamt DX Herrn G schriftlich mitgeteilt, ebenso Frau E vom Finanzamt Salzburg Stadt schriftlich, sowie Frau F 2 mal schriftlich (14.04.2010, 22.11.2010) + auf dem Wege der Übermittlung eines zusätzlichen Konvoluts von Unterlagen (10.12.2010); dennoch behaupten die involvierten Behörden, von der Geschäftsführung erst nach Erklärungseinreichung erfahren zu haben, es handelt sich also hierbei nachweislich um unwahres Tatsachenvorbringen.“

[...] „Richtig sei, dass die Eintragung als Liquidator bis zur Löschung im Firmenbuch im Februar 2010 aufrecht war; demgegenüber endete aber das honorierte Auftragsverhältnis bereits im November 2009, da das Projekt als beendet betrachtete wurde und daher mit Mitte November letztmalig ein Geschäftsführerhonorar verrechnet wurde. Dadurch wird auch das Pramat der Projektbegleitung gegenüber der Geschäftsführung deutlich, da trotz aufrechter Funktion in der Gesellschaft keine Honorare mehr verlangt wurden, da das Projekt aus der Sicht der Geschäftsführung als abgeschlossen behandelt wurde.“

Keinesfalls habe er sich gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Stadt gerechtfertigt, nachdem das Finanzamt DX eine Mitteilung hinsichtlich seiner Beratungstätigkeit übermittelt habe. [...] Von der Diktion des BFG im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO auf einen finanzstrafrechtlichen Kontext zu schließen, zeige von eklatanter juristischer Ungenauigkeit.

Der Verwaltungsgerichtshof habe nicht von einer Schutzbehauptung gesprochen, sondern formuliert: "Die subjektive Einschätzung des Abgabepflichtigen, es handle sich bei seiner Betätigung um Liebhaberei, macht nämlich die Verfügung der Wiederaufnahme nicht unbillig." [...]

„Die Judikatur zur vertretbaren Rechtsansicht zielt im Besonderen darauf ab, ob die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen gegenüber dokumentiert hat, dass sie von einer Abgabepflicht ausgeht. Inkriminiert ist also das wissentliche Handeln gegen die bekannte Rechtsansicht der Behörde (so u.a. UFS 14.05.2009, FSRV/0010-G/O9). Die Behörde kann dabei in zweierlei Hinsicht mit ihrem Verwaltungshandeln daneben liegen, zum einen, indem sie sich verschweigt und auf Informationen, die sie vom Bürger erhält, nicht reagiert, zum anderen, in dem sie die Rechtslage unrichtig interpretiert.

Gegenständlich hat, wie zwischenzeitlich wohl nicht mehr überraschend, beides zugetroffen.

Die von mir eingereichten lt. Strafsachenstelle und Senat angeblich unrichtigen (meines Erachtens allerdings vollkommen korrekten) Abgabenerklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2005 bis 2010 berücksichtigen im Ergebnis die bis dahin und bis heute gültige Rechtslage. Die Behörde hat auf diese von mir wiederholt dargestellten rechtlichen Umstände bis weit nach Erklärungseingang aber kein einziges Mal substantiell reagiert. Auch nicht auf mein Vorbringen, dass ich nicht einsehe, dass ich mit den Verlusten übrig bleiben und ich für vorübergehende Gewinne Steuern zahlen soll.“

„VwGH vom 17.03.2005, 2004/16/0252, stellt fest, dass eine als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit wieder in die Einkunftsquellenbetrachtung wechseln kann, wenn sich die Art der Bewirtschaftung ändert oder Maßnahmen gem. § 2 (1) Z. 1-6 LVO getroffen wurden, wenn es sich bei der Tätigkeit um eine nach § 1 Abs. 1 LVO handelt; das Erkenntnis sagt dagegen nicht aus, dass die Einkunftsquelleneigenschaft schon dann (wieder) eintritt, wenn bisherige Verluste aufgeholt werden oder erstmals ein Gesamtgewinn erzielt wird; dieses, Kriterium ist gem. § 2 Abs. 4 LVO nur für Betätigungen gem. § 2 Abs. 2 LVO maßgeblich; für Tätigkeiten gem. § 1 Abs. 1 LVO dienen Gewinne lediglich als Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht; genau diesen Unterschied missachtet das BFG in seiner Entscheidung wohl bewusst wider besseren Wissens, die Strafsachenstelle und der Senat (wohlwollend betrachtet) eher in Folge mangelnder Fachkenntnis. Im konkreten Fall handelte es sich um einen Gastronomiebetrieb (§ 1 (1) LVO), so dass eine Gewinnerzielungsabsicht wie bei einer Unternehmensberatung an Hand der Kriterien des § 2 (1) Z 1 bis 6 LVO zu beurteilen war.“

Nachdem das Finanzamt ab 2002 zwar von Liebhaberei ausgegangen ist, diese Annahme aber nicht wirklich begründet, sondern nur dadurch Ausdruck verliehen hat, dass keine negativen Einkünfte aus der Beratertätigkeit berücksichtigt wurden und der Akt in die Arbeitnehmerveranlagung „geschmissen“ wurde (Originalzitat einer Finanzamtsmitarbeiterin), war es natürlich nicht leicht, festzustellen, inwiefern die Situation durch einen einzigen Beratungsauftrag anders zu beurteilen wäre als zur Veranlagung 2002, 2003 und 2004. Naheliegend war daher, zu überlegen und zu kommunizieren, dass die Gründe für die bisherigen Verluste in den bisherigen mangelnden Akquisitionsmöglichkeiten bestanden und dass sich an diesem Umstand durch die vorübergehende Überschusserzielung keine Änderung ergeben würde; im Gegenteil: es würden später wieder Verluste anfallen und zwar innerhalb eines zeitlich doch überschaubaren Rahmens, nämlich ab Fertigstellung des Projekts und Abwicklung der Gesellschaft.

[...]

- insofern ist das Vorbringen der Strafsachenstelle, für einen ehemaligen XXXXX wäre es erkennbar gewesen, dass „die Tätigkeit von der Liebhaberei in die Einkunftsquelle kippt“ schon deshalb völlig unangebracht, weil gerade die Behörde, die die Liebhabereibetrachtung veranlasst hat: (nämlich das Finanzamt), es bei dieser Auffassung belässt.

Wenn die Strafsachenstelle von Kippen spricht, vermeint sie offensichtlich, es handle sich um eine bloße Rechenoperation, je nachdem, ob die Verluste von Gewinnen aufgesogen und/oder übertroffen wurden (das kann auch ein Hauptschüler ausrechnen!)

Mit etwas Sachverstand (etwas mehr als ein Hauptschüler vermutlich hat) wäre aber erkennbar gewesen, dass das Kriterium der Verlustaufholung lediglich für Tätigkeit gilt, für die grundsätzlich die Liebhabereivermutung gilt, sobald Verluste auftreten, wobei diese Vermutung eben widerlegbar ist (§ 1 (2) LVO in Verbindung mit § 2 (4) leg. cit.). Eine Unternehmensberatung ist immer nach § 1 (1) LVO zu beurteilen und da ist die subjektive Gewinnabsicht maßgeblich, sonst nichts. Eine Absicht ist ein innerer Willensvorgang, der für Außenstehende nur aus Indizien zu erfassen ist (§ 2 (1) Z. 1-6), da gibt es nichts, was für außenstehende ein „Kippen“ erkennen lässt. Wenn die Strafsachenstelle des Finanzamtes vermeint, die Lösung des gegenständlichen Steuerrechtsproblems könne in einer einfachen Rechenoperation zu finden sein, dann bewegen wir uns hier fachlich nicht wesentlich über Hauptschulniveau, was schade und unangemessen ist.

- auch dem BFG war es offenbar nicht möglich (oder genehm) zwischen einer Tätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO und § 1 Abs. 2 LVO zu unterscheiden. Denn auch das BFG vermeint, bereits in der Verlustaufholung die Grundlage einer (wiederum) Einkunftsquelle sehen zu können. Dem kann aber nicht so ein, denn andernfalls müsste der Gesetzgeber ja nicht genau diese Sichtweise für § 1 Abs. 2 Betätigungen normieren, wenn das für alle Tätigkeiten gelten würde (argumentum e contrario).

- richtiger schon der VwGH, der den oben beschriebenen Unterschied erkennt, die Revisionsabweisung aber auf eine Tatsache stützt, die nicht Akteninhalt war. Er vermeint feststellen zu können, dass die Geschäftsführung auch auf eine längere Dauer ausgerichtet war. Und schließt daraus auf den Willen zur Gewinnerzielungsabsicht.

Dadurch, dass klar war, dass die Gesellschaft nach 2006 so schnell wie möglich zu liquidieren war, ergibt sich, dass die Geschäftsführung gar nicht auf längere Dauer eingerichtet sein konnte, sondern so kurz wie möglich sein sollte. Am hinderlichsten für eine rasche Löschung war übrigens die Tatsache, dass die UB der Finanz doch geraume Zeit auf sich warten ließ.

Die anzustrebende rasche Liquidierung hatte natürlich Auswirkung auf die Betrachtung eines möglichen Gesamtgewinns.

Diese ist nämlich keine Momentaufnahme, sondern die LRL 1997 verweisen in Z. 7.1. zu § 3 Abs. 1 der LVO darauf, dass der Gesamtgewinn das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation) ist; von einer Beendigung oder nur beabsichtigten Beendigung meiner Unternehmensberatung ist nirgendwo im Akt die Rede, wohl aber von der Beendigung der Gesellschaft.

Genau diese beiden Aspekte habe ich neben anderen dem Finanzamt in meinem Schreiben vom 24.07.2007 dargelegt, wobei ich einerseits darauf hingewiesen habe, dass ich im Rahmen meiner Unternehmensberatung eine GF übernommen habe (Projekt bezogen) und ab Beendigung des Projekts wieder Verluste erzielen werde, jedenfalls während meiner aktiven Zeit als XXXX. [...]

Auf dieses Schreiben erfolgte seitens des FA keine Reaktion, vielmehr wurde ich in der Arbeitnehmerveranlagung (seit 2005) belassen, die Arbeitnehmerveranlagung erfolgte mit Erklärungen (2005 bis 2008) vom 17.06.2009, also 23 Monate, nachdem ich die Finanz am 24.07.2007 hinsichtlich des Sachverhaltes im Sinne des § 120 BAO vollständig informiert hatte und insbesondere meine fundierte Rechtsansicht dargelegt habe, ohne dass dieser widersprochen wurde.

Bis zur nächsten Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2009 sowie 2010 vom Februar 2011 (für diese Jahre bestand ein Auftragsverhältnis mit der GmbH bereits seit geraumer Zeit nur als Liquidator und nur mehr bis 11/2009), für 2010 bestand überhaupt kein Auftrag mehr, sondern ich erhielt lediglich eine geringfügige finanzielle Zeitabgeltung für Informationsgespräche mit dem Bundesrechnungshof nach der Firmenbuchlöschung) erfolgten wiederholt Anfragen und Offenlegungen an das Finanzamt [...] vom 14.04.2010, vom 22.11.2010, vom 10.12.2010, ohne dass eine Antwort erfolgte.

Erst am 22.12.2011 (1 Woche bevor 2005 verjährt wäre) erfolgte nun eine erstmalige Reaktion des Finanzamtes (also lange nachdem alle Arbeitnehmerveranlagungen anstandslos durchgeführt wurden), in dem ein Bescheid mit einem völlig unrichtigen Sachverhalt und einer verfehlten rechtlichen Einschätzung erging.“

[...]

„die Finanz vermeinte, aus meiner freiberuflichen Tätigkeit als Unternehmensberater die Geschäftsführung herausschälen zu können in Richtung § 22 Z 2. TS 1 EStG um die Unternehmensberatung (in Ö. als Liebhaberei behandelt) der deutschen Betriebsstätte ohne die Geschäftsführung zuordnen zu können, was aber insofern nicht möglich ist, weil die Unternehmensberatung sowohl eine Projektbegleitung als auch ein Management auf Zeit umfassen kann; eindeutiger als im Falle der GF (kurze Zeit später bereits als Liquidator) einer Projektgesellschaft zur Errichtung eines einzigen Vorhabens (Opernhaus) kann ein innerer Zusammenhang zwischen Unternehmensberatung (freiberuflich) und Geschäftsführung wohl nicht bestehen und sohin auch eindeutig alle Kriterien des Erlasses AÖF 1992/265 erfüllen, im konkreten Fall hat die Finanz also die generelle Weisung des BMF schlicht ignoriert, um einen ausländischen Betriebsstättenverlust, der noch dazu auch eindeutige österreichische (!) Aufwendungen wie Kammerbeiträge enthalten hat, bei Seite schieben zu können und diesen nicht im Sinne des VwGH 99/14/0217 vom 25.09.2001 steuermindernd anerkennen zu müssen; eine Zuordnung der Geschäftsführung zu den vermögensverwaltenden Tätigkeiten wäre nur ohne die Eingliederung in die freiberufliche Unternehmensberatung möglich, wenn nämlich neben der vermögensverwaltenden Tätigkeit keine Beratung stattgefunden hätte; in diesem Fall wäre aber lt. eindeutiger Judikatur wg. Weisungsgebundenheit und Eingliederung in die Gesellschaft Dienstnehmereigenschaft vorgelegen und kein Werkvertrag, der für Geschäftsführer nur projektbezogen anerkannt wird (siehe dazu u.a. *Doralt*, EStG³, § 22 TZ 113 sowie *Fellner*, KommStG⁴ (§ 2) RZ 48.

Dieser Rechtsauffassung ist das BFG insofern gefolgt, als es von einer einheitlichen Betätigung (Unternehmensberatung) ausgeht, unterstellt aber die Beendigung der Liebhaberei, obwohl keine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten ist bzw. auch keine Maßnahmen gem. § 2 (1) Z. 1-6 LVO getroffen werden konnten; dass sich die (auch im Hinblick auf § 2 (1) Z. 1-6 LVO Bewirtschaftungsmöglichkeiten in Folge meiner Haupttätigkeit als Beamter langfristig nicht ändern werden, habe ich immer wieder betont und zwar bereits erstmals im Schreiben vom 24.07.2006 an E ohne dass die Finanz dem widersprochen hätte, auch in allen späteren Eingaben an den Fachbereich habe ich diese Tatsache vom Finanzamt unwidersprochen vorgebracht;

während der Jahre der verschiedenen Eingaben (von 2006 bis Ende 2010) war wohl insbesondere VwGH vom 17. 03.2005, 2004/16/0252 (Betrieb einer Weinbar, Jugendtreff mit Clubbings) die wesentliche Erkenntnisquelle; entscheidend ist demnach die Änderung der Wirtschaftsführung; eine bloße Verlustaufholung (oder Überschreitung der bisherigen Verluste durch Einnahmen) wird in diesem Erkenntnis keineswegs als ausreichend für eine Einkunftsquellenvermutung erachtet, zumal ja lt. LVO/LRL eine Gesamtbetrachtung über den gesamten Betätigungszeitraum anzustellen ist; etwas anderes ist jedenfalls *Rauscher*, *Grübler*, steuerliche Liebhaberei², nicht zu entnehmen.

Zum VwGH: Dieser liefert in seiner Ablehnung meiner Revision leider rechtlich nichts Substantielles, sondern beschränkt sich im Wesentlichen auf eine Verdrehung des Sachverhaltes um die Ablehnung der Revision irgendwie zu rechtfertigen; die Frage, ob konkret von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen ist, lässt sich so beantworten, dass ich natürlich nichts dagegen hatte, in den Streitjahren aus einem einzigen zeitlich begrenzten Auftrag Gewinn zu erzielen, mich aber subjektiv damit abfinden musste, dass nach Projektbeendigung wieder Verluste anfallen, weil mir auf Grund meiner hauptberuflichen Position wiederum entsprechende Aquisitionsmöglichkeiten fehlen würden;

der VwGH spricht im Zusammenhang mit meiner Liebhaberei vollkommen kryptisch von einem Bemessungszeitraum, obwohl die Judikatur von Beobachtungszeitraum oder allenfalls von einem Veranlagungszeitraum spricht.

Ich habe gegenüber dem Finanzamt stets argumentiert, dass Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zusammen gesehen werden müssen, wenn der VwGH vermeint, der Betreff eines Schreibens sage mehr aus als dessen Inhalt, so zitiere ich aus dem betreffenden Schreiben vom 24.07.2007 zur Beantwortung der Frage, ob sich das Schreiben so wie der VwGH behauptet, nur auf 2005 bezogen hätte:

„Nach der Absicht der Gesellschafter soll in der nächsten Generalversammlung im Oktober 2007 bereits die Auflösung der Gesellschaft beschlossen werden.“

„Nach der Liquidierung der Gesellschaft werden sich aus meiner Unternehmensberatung wieder Verluste ergeben“

Wenn der VwGH meint, das Schreiben habe sich nur auf das Jahr 2005 bezogen, so fragt man sich, glaubt der VwGH etwa, man könne eine GmbH vor dem Auflösungsbeschluss liquidieren? - wohl kaum!

Der VwGH hat offenbar den inhaltlichen (zeitlich relevanten) Gehalt der Textpassagen aus dem Bezug habenden Schreiben vom 24.07.2007 „Auflösung der Gesellschaft ... im Oktober 2007“ und bis zur „Liquidierung der Gesellschaft“ einfach nicht beachtet.

Zur Feststellung des VwGH zur Längerfristigkeit der Geschäftsführertätigkeit und Gesamtüberschuss:

Die Tätigkeit war nicht wie der VwGH behauptet „auch längerfristig“ vorgesehen, sondern das Projekt Errichtung des HX musste im Sommer 2006 abgeschlossen sein und anschließend war die Gesellschaft so rasch wie möglich zu liquidieren, woher der VwGH seine anders lautenden Informationen hat, ist aus dem Akt nicht ersichtlich.

Ein Gesamtüberschuss(gewinn) wurde entgegen der Auffassung des VwGH nicht bereits 2005 erzielt, sondern sind zur Beurteilung eines Gesamtgewinnes alle bis zur Beendigung der Betätigung voraussichtlich anfallenden Verluste zu berücksichtigen § 3 (1) LVO (in der Interpretation der Z. 7. Gesamtgewinn der LRL); diesbezüglich gibt es von Seite des BFG weder valide Feststellungen noch Prognosen.

die LVO ist jedenfalls auch für den VwGH bindend;“

[...]

„V. Conclusio:

Obige Überlegungen und die Bezug habenden Unterlagen belegen, dass meinerseits während des gesamten Zeitraumes 2005 bis 2011 eine vertretbare Rechtsmeinung gegenüber dem Finanzamt (immer wieder auch schriftlich) kommuniziert wurde (zuletzt durch die Arbeitnehmererklärungen vom Februar 2011) und alle vom Finanzamt im Bescheid vom Dezember 2011 verwendeten Akteninhalte von mir zur Verfügung gestellt wurden (so unter anderem vom 14.04.2010 sowie 10.12.2010, die Arbeitnehmerveranlagung erfolgte dann 2/2011, also 2 Monate später, die ESt-Veranlagung 12/2011, also über 1 Jahr später).

Gem. § 9 FinStrG war es mir also unbenommen und ein Bürgerrecht (und nicht nur im Sinne eines Schuldausschließungsgrundes), mich entsprechend meiner eigenen persönlichen Rechtsauffassung zu verhalten und Erklärungen einzureichen, wie ich sie für richtig gehalten habe. Hätte das Finanzamt eine Steuerpflicht aus selbständiger Arbeit unterstellt, hätte es genug Gelegenheiten gehabt, meiner Rechtsauffassung zu widersprechen und meinen Akt in die betriebliche Veranlagung zu geben, so wie seinerzeit 2005 der Wechsel von der betrieblichen Veranlagung in die Arbeitnehmerveranlagung nicht von mir initiiert, sondern seitens des Finanzamtes veranlasst wurde.

Das hätte mir wiederum Gelegenheit gegeben, eine für mich andere Lösung mit den Gesellschaftern auszuhandeln (zB. auch als Dienstnehmer, weil die Gesellschaft über genug Mittel verfügte, auch eine höhere finanzielle Belastung zu verkraften, es erschien aber der von mir gewählte Weg der für alle Beteiligte günstigste und administrativ einfachste zu sein). Daher war die Verweigerung seitens des Finanzamtes, klar Position zu beziehen und später unter Vorspiegelung unwahrer Tatsachen (wie z.B. von einer Geschäftsführung nichts gewusst zu haben) die Wiederaufnahme zu verfügen, allemal unbillig, auch wenn dies das Finanzamt / das BFG sowie der VwGH anders sehen; zumindest akzeptiert der VwGH in seinem Erkenntnis die subjektive Annahme vom Fortbestand der Liebhaberei, was abgabenrechtlich jetzt zwar auch nicht mehr hilft, aber immerhin im gegenständlichen Verfahren entsprechend als Schuld ausschließend zu berücksichtigen sein wird.

Aus diesen Gründen stelle ich wie bereits eingangs festgehalten im Sinne einer vertretbaren Rechtsansicht den Antrag, die Entscheidung der Finanzstrafbehörde vom 14.12.2015 aufzuheben.“

D. In einem weiteren Schriftsatz vom 20. September 2016 hat der Beschuldigte, nunmehr durch seine neu hinzugezogene Verteidigerin, wie folgt ausgeführt:

"Herr A ging davon aus, dass sich diese Einkünfte im Rahmen seiner Unternehmensberatung niederschlagen, die von der Finanzverwaltung für den Zeitraum bis inkl 2004 bereits als Liebhaberei eingestuft worden war. Seine Rechtsauffassung,

wonach die Liebhabereiestufung auch für die Folgejahre 2005 bis zur Projektbeendigung aufrechtzuerhalten sei sowie die Höhe der Einkünfte aus der Projektbegleitung für das Jahr 2005 hat Herr A dem Finanzamt gegenüber mit Schreiben vom 24.7.2007 offengelegt. In diesem Schreiben hielt Herr A ausdrücklich fest, dass er auch für künftige Veranlagungsperioden davon ausgeht, dass aufgrund der Liebhabereiestufung kein Veranlagungstatbestand erfüllt ist und sein Steuerakt daher weiterhin in der Arbeitnehmerveranlagung zu verbleiben habe.

Nachdem das Offenlegungsschreiben widerspruchlos zur Kenntnis genommen wurde und das zuständige Finanzamt keine abweichende Einkommensteuerfestsetzung vorgenommen hat, ist Herr A davon ausgegangen, dass seine Rechtsansicht betreffend Liebhabereiestufung auch vom Finanzamt geteilt wird. Aus diesem Grund wurden für die Jahre 2005 bis 2008 keine Einkommensteuererklärungen eingereicht, sondern lediglich Arbeitnehmerveranlagungen mit 16.6.2009 eingereicht, die am 17.6.2009 erklärungsgemäß (ohne die Einkünfte aus der Projekttätigkeit) veranlagt wurden. Für Herrn A waren bis inklusive Veranlagung 2008 keine Umstände erkennbar, die den Rückschluss auf eine abweichende Rechtsauffassung der Abgabenbehörde hinsichtlich der Liebhabereiestufung zugelassen hätten.

Erst im Oktober 2010 wurde Herr A erstmals vom Finanzamt (Frau F) kontaktiert und um Aufklärung hinsichtlich der Einkünfte aus der Projektbegleitung des HX gebeten. Daraufhin übermittelte er am 12.10.2010 und 22.11.2010 die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen (nachfolgend „EAR“) der Jahre 2006 bis 2010 und hielt nochmals fest, dass er an seiner Rechtsauffassung festhalte, wonach mangels Änderung der Bewirtschaftung der Unternehmensberatung bis inklusive 2010 lediglich nicht steuerbare „Zufallsgewinne“ aufgetreten sind.

Nachdem auch diese neuerlichen Offenlegungsschreiben widerspruchlos zur Kenntnis genommen wurden, reichte Herr A für die Jahre 2009 und 2010 am 21.2.2011 Arbeitnehmererklärungen ein, die am 22.2.2011 erklärungsgemäß (ohne die Einkünfte aus der Projekttätigkeit) festgesetzt wurden.

Erst am 22.12.2011 ist die Finanzverwaltung erkennbar davon ausgegangen, dass die Einkünfte aus der Projektbegleitung des HX keine steuerliche Liebhaberei zu begründen vermögen und abweichende Einkommensteuerfestsetzungen vorzunehmen sind.

In weiterer Folge wurde von der belagten Finanzstrafbehörde hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2010 Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG angenommen.

Das angefochtene Erkenntnis der belagten Finanzstrafbehörde ist jedoch aus folgenden Gründen mit Rechtswidrigkeit behaftet und daher aufzuheben und das Finanzstrafverfahren gegen Herrn A einzustellen:

2.2 Objektiver Tatbestand §§ 33, 34 FinStrG

Die Annahme eines Finanzvergehens nach § 33 FinStrG (Abgabenhinterziehung) oder § 34 FinStrG (grob fahrlässige Abgabenverkürzung) setzt bereits auf Ebene des objektiven Tatbestands voraus, dass neben der Abgabenverkürzung auch einen abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt wurde.

Nach der Rechtsprechung des VwGH kann der Steuerpflichtige der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht nicht nur durch Verwendung der amtlichen Steuerformulare nachkommen, sondern der Abgabenbehörde auch auf andere Weise die steuerrelevanten Informationen übermitteln. Diesen entscheidungserheblichen Umstand übersieht das angefochtene Erkenntnis zur Gänze, weil es die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht lediglich darauf reduziert, dass Herr A im Zeitraum 2006 - 2010 keine Einkommensteuererklärungen abgab bzw. die Einnahmen aus seiner Geschäftstätigkeit für diese Jahre in seinen Arbeitnehmerveranlagungen nicht anführte.¹

Im konkreten Fall hat Herr A der Abgabenbehörde mehrfach Informationen übermittelt, die eine von der Rechtsansicht von Herrn A abweichende Abgabenfestsetzung ermöglicht hätten. Das angefochtene Erkenntnis setzt sich jedoch nicht präzise mit den von Herrn A außerhalb der Abgabenerklärungen übermittelten Informationen und Unterlagen auseinander.

Bei richtiger Würdigung des gegenständlichen Sachverhalts liegt bereits auf Ebene des objektiven Tatbestands im Zeitraum 2006 bis 2010 keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht iSd §§ 33, 34 FinStrG vor.

2.2.1 Einkommensteuer 2005-2008

So hat Herr A in seinem Schreiben an das Finanzamt Salzburg-Stadt vom 24.7.2007 wörtlich festgehalten: „Insgesamt gehe ich davon aus, dass sich in der Art meiner Bewirtschaftung nichts Grundlegendes geändert hat, da ich nach Abschluss des Projektes 2007/2008 weiterhin keine Zeit für Beratung haben werde... Ich ersuche daher höflich, nicht von der bisherigen Behandlung als Liebhabereitätigung abzugeben und denke, dass die Abgabe einer Einkommensteuererklärung nicht notwendig ist.“ Als Beilage zu diesem Schreiben hat Herr A auch ein mail vorgelegt (mail 6.4.2005, I), aus dem die Eckdaten seiner monatlichen Entschädigung für die Projekttätigkeit hervorgehen (EUR 1.850,00 zzgl 150,00 Sekretariatskosten = EUR 2.000,00 Brutto). Aufgrund der Angaben dieses Offenlegungsschreibens war für die Behörde einerseits ersichtlich, dass die Projekttätigkeit auch die Folgeperioden bis 2008 betrifft und zum anderen wäre es für die Abgabenbehörde ohne großen Aufwand möglich gewesen abweichende Einkommensteuerbescheide zu erlassen. So hält selbst das BFG im Erkenntnis zum Abgabenverfahren fest, dass Herr A von 4/2005 bis 2010 „betraglich konstante Einnahmen aus seiner Geschäftsführungstätigkeit“ bezogen hat. Von den Betriebseinnahmen hätte die Behörde unter Ansatz des Betriebsausgabenpauschales (§ 17 EStG) ohne großen Aufwand zu einem steuerlichen Ergebnis kommen können und den Steuerpflichtigen

hinsichtlich weitergehender Betriebsausgaben auf den Veranlagungsweg verweisen können.

Es sei an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass das Offenlegungsschreiben dem zuständigen Finanzamt bereits rund zwei Jahre vor der erstmaligen bescheidmäßigen Festsetzung der Einkommensteuer 2005-2008 übermittelt wurde.

Die Offenlegung erfolgte im vorliegenden Fall auch rechtzeitig vor Deliktsvollendung. Hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006 ist das 0a Offenlegungsschreiben vom 24.7.2007 zwar erst nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (30.6.2006 bzw 30.6.2007) ergangen, jedoch tritt nach ständiger Rechtsprechung des OGH der Vollendungszeitpunkt des § 33 Abs 3 lit a zweiter Fall FinStrG (Unterlassensvariante bei Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist) im Fall der nachfolgenden Bescheidfestsetzung hinter den Vollendungszeitpunkt des § 33 Abs 3 lit a erster Fall FinStrG zurücktritt.

Hinsichtlich der zu niedrig festgesetzten Einkommensteuer 2005 und 2006 ist es daher entgegen der Ausführungen des angefochtenen Erkenntnis nicht bereits mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (am 30.6.2006 bzw 30.6.2007) sondern erst mit der Bescheidfestsetzung am 17.6.2009 zur Deliktsvollendung gekommen, weshalb die Offenlegung mit Schreiben vom 24.7.2007 jedenfalls rechtzeitig erfolgt ist. Aufgrund der offen kommunizierten Vorgehensweise gegenüber der Abgabenbehörde verbleibt für die Jahre 2005 und 2006 auch kein Spielraum für die Annahme einer Versuchsstrafbarkeit, weil Herrn A diesbezüglich kein Vorsatzvorwurf gemacht werden kann (vgl Ausführungen unter Pkt 2.3.1).

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 und 2008 erfolgte die Offenlegung ohnehin rechtzeitig vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (30.6.2008 bzw 30.6.2009), sodass in diesem Fall ohnehin nur der Vollendungszeitpunkt des § 33 Abs 3 lit a erster Fall FinStrG (=Abgabenfestsetzung am 17.6.2009) in Betracht kommt und die Offenlegung mit Schreiben vom 24.7.2007 jedenfalls rechtzeitig erfolgt ist.

2.2.2 Einkommensteuer 2009-2010

Für die Jahre 2009 und 2010 erfolgte eine Übermittlung der EAR 2009 bzw EAR 2010 am 12.10.2010 bzw 22.11.2010 und sohin ebenfalls rund vier bis fünf Monate vor der Abgabenfestsetzung (22.2.2011!). Auch für die Jahre 2009 und 2010 wäre es der Abgabenbehörde daher mühelos möglich gewesen eine von der Rechtsansicht von Herr A abweichende Einkommensteuerfestsetzung vorzunehmen.

Die Offenlegung erfolgte im vorliegenden Fall auch rechtzeitig vor Deliktsvollendung. Hinsichtlich Einkommensteuer 2009 ist das oa Offenlegungsschreiben vom 12.10.2010 zwar erst nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (30.6.2010) ergangen, jedoch tritt nach ständiger Rechtsprechung des OGH der Vollendungszeitpunkt des § 33 Abs 3 lit a zweiter Fall FinStrG (Unterlassensvariante bei Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist) im Fall der nachfolgenden Bescheidfestsetzung hinter den Vollendungszeitpunkt des § 33 Abs 3 lit a erster Fall FinStrG zurücktritt. Hinsichtlich der zu niedrig festgesetzten Einkommensteuer 2009 ist es daher entgegen der Ausführungen des angefochtenen

Erkenntnis nicht bereits mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (am 30.6.2010), sondern erst mit der Bescheidfestsetzung am 22.2.2011 zur Deliktsvollendung gekommen, weshalb die Offenlegung mit Schreiben vom 12.10.2010 jedenfalls rechtzeitig erfolgt ist. Aufgrund der offen kommunizierten Vorgehensweise gegenüber der Abgabenbehörde verbleibt für das Jahr 2009 auch kein Spielraum für die Annahme einer Versuchsstrafbarkeit, weil Herrn A diesbezüglich kein Vorsatzvorwurf gemacht werden kann (vgl Ausführungen unter Pkt 2.3.1).

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 erfolgte die Offenlegung ohnehin rechtzeitig vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (30.6.2011), sodass in diesem Fall ohnehin nur der Vollendungszeitpunkt des § 33 Abs 3 lit a erster Fall FinStrG (=Abgabenfestsetzung am 22.2.2011) in Betracht kommt und die Offenlegung mit Schreiben vom 22.11.2010 jedenfalls rechtzeitig erfolgt ist.

2.2.3 Zusammenfassung

Zusammengefasst, ist das angefochtene Erkenntnis schon deshalb aufzuheben, weil hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2010 keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht vorliegt und daher bereits der objektive Tatbestand eines Finanzvergehens nach § 33 oder § 34 FinStrG nicht erfüllt ist.

2.3 Subjektiver Tatbestand

2.3.1 Keine vorsätzliche Abgabenverkürzung

Die im angefochtenen Erk enthaltenen Ausführungen zum subjektiven Tatbestand sind weder schlüssig begründet noch stehen sie im Einklang mit der Lebenserfahrung. Darüber hinaus erkennen sie den bereits zu Pkt 2.2 angeführten entscheidungserheblichen Umstand, dass der Steuerpflichtige der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht nicht nur durch Verwendung der amtlichen Steuerformulare nachkommen kann. Die wesentlichen Ausführungen des angefochtenen Erk zur subjektiven Tatbestand lauten wie folgt:

„Insbesondere aus der früheren Tätigkeit des Beschuldigten als XXXXX der Finanzverwaltung und der damit einhergehenden intensiven steuerlichen Vorbildung musste dieser wissen, dass ab dem Jahr 2005 der Einnahmenüberschuss aus der Geschäftsführertätigkeit nicht mehr als Liebhaberei zu qualifizieren gewesen sein kann. Trotz dieses Wissens gab der Beschuldigte in den Jahren 2006-2010 keine Einkommensteuererklärungen ab bzw verschwieg er die Einnahmen aus seiner Geschäftsführertätigkeit für diese Jahre in seinen abgegebenen Arbeitnehmerveranlagungen ... Die subjektive Tatseite ist erfüllt, da der Beschuldigte als ehemaliger XXXXX der Finanzverwaltung die Verwirklichung der Abgabenverkürzung durch Nichterfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zumindest ernstlich für möglich hielt und sich damit abfand“.

Vor dem Hintergrund, dass Herr A der Abgabenbehörde seine abweichende Rechtsansicht jeweils rechtzeitig vor Bescheiderlassung mehrfach kundgetan hat und die Abgabenbehörde aufgrund der Angaben von Herrn A selbständig in der Lage gewesen

wäre im Zeitraum 2005-2010 eine abweichende Steuerfestsetzung vorzunehmen, kann Herrn A hinsichtlich der zu niedrig festgesetzten Einkommensteuer jedenfalls keine vorsätzliche ‚Verwirklichung der Abgabenverkürzung durch Nichterfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht‘ angelastet werden.

Wie das BFG zum Abgabenverfahren bereits zutreffend formuliert hat, trifft ‚das FA durchaus eine gewisse Mitverantwortung für die rechtswidrigen Erstbescheide‘. Vor dem Hintergrund, dass Herr A mit seiner abweichenden Rechtsansicht nicht hinterm Vorhang geblieben ist, sondern diesen der Behörde jeweils proaktiv vor der Steuerfestsetzung mitgeteilt hat, sind im vorliegenden Sachverhalt keine Anhaltspunkte für einen Vorsatzvorwurf ersichtlich. Die Ausführungen des angefochtenen Erkenntnis vergleichen den vorliegenden Sachverhalt mit den klassischen Fällen der ‚verschwiegenen‘ Einkunftsquelle und sind daher weder einschlägig noch inhaltlich überzeugend.

2.3.2 Keine grob fahrlässige Abgabenverkürzung

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde die Strafbarkeitsschwelle der fahrlässigen Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) mit 1.1.2016 auf grobe Fahrlässigkeit angehoben. Aufgrund des strafrechtlichen Günstigkeitsprinzips gelangt die angehobene Strafbarkeitsschwelle auch auf alle bei der Finanzstrafbehörde davor anhängigen Finanzstrafverfahren zur Anwendung (§ 4 Abs 2 FinStrG).

Im gegenständlichen Verfahren kann Herrn A daher nur dann ein finanzstrafrechtlicher Vorwurf gemacht werden, wenn er hinsichtlich der Abgabenverkürzung ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig gehandelt hätte, sodass der Eintritt einer Einkommensteuerverkürzung geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war (§ 8 Abs 3 FinStrG). Nach ständiger Rechtsprechung des OGH liegt grobe Fahrlässigkeit dann vor ‚wenn das Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere oder Häufigkeit nur bei besonderer Nachlässigkeit und nur bei besonders nachlässigen oder leichtsinnigen Menschen vorkommt sowie nach den Umständen die Vermutung des ‚bösen Vorsatzes‘ naheliegt‘.

Grobe Fahrlässigkeit erfordert neben einer qualifizierten Pflichtwidrigkeit auch eine qualifizierte Vorhersehbarkeit des tatbestandsmäßigen Erfolges. Nach herrschender Auffassung ist grobe Fahrlässigkeit auch nur dann anzunehmen, wenn ein besonderes Veranlassungsmoment gegeben ist: nur wenn besondere Umstände vorliegen, die dem Normadressaten die konkrete Gefahr einer spezifizierten Rechtsgutsverletzung vor Augen führen und ein Einschreiten nahelegen, ist eine qualifizierte Vorhersehbarkeit zu bejahen.

Im konkreten Fall ist keinesfalls von grober Fahrlässigkeit auszugehen. Nachdem die Offenlegungsschreiben von Herrn A widerspruchslos von der Abgabenbehörde zur Kenntnis genommen wurden und keine abweichende Einkommensteuerfestsetzung vorgenommen wurde, ist Herr A untadelig davon ausgegangen, dass seine Rechtsansicht betreffend Liebhabereiestufung auch vom Finanzamt geteilt wird. Folglich wurden Einkünfte aus der Projektätigkeit im Zeitraum 2006 bis 2010 auch nicht in seine Einkommensteuererklärungen aufgenommen. Nachdem der Abgabenbehörde aufgrund der Angaben von Herrn A jederzeit eine abweichende Einkommensteuerfestsetzung

möglich gewesen wäre, waren für Herrn A (im Sinne des oben angesprochenen Veranlassungsmoments) keine Umstände erkennbar, die die konkrete Gefahr einer Rechtsgutsverletzung vor Augen geführt hätten und ein Einschreiten erfordert hätten. Schon deshalb ist der Vorwurf eines grob fahrlässigen Verhaltensfehlers zu verneinen ist. Das atypische Verhalten der Behörde (Unterbleiben einer Reaktion auf die mehrfachen Offenlegungsschreiben) war für Herrn A nicht vorhersehbar und kann ihm daher nicht als Sorgfaltswidrigkeit angelastet werden.

2.4 Strafaufhebende Selbstanzeige

Im Übrigen erfüllen die oa Offenlegungsschreiben vom 24.7.2007, 12.10.2010 und 22.11.2010 für den Fall, dass man – in unzutreffender Weise – in den Veranlagungsjahren 2005, 2006 und 2009 von einer Deliktsverwirklichung ausgeht die Anforderungen einer strafbefreienden Selbstanzeige, sodass das angefochtene Erk schon aus diesem Grund aufzuheben und das Finanzstrafverfahren gegen Herrn A einzustellen ist.“

E. In einer am 2. und 23. Februar 2017 im Beisein des Beschuldigten durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzstrafsenat Salzburg 1 des Bundesfinanzgerichtes wurde die verfahrensgegenständliche Aktenlage ausführlich erörtert, wobei ergänzend als Zeugen D und F vernommen worden sind.

E.1. D hat dabei auf Befragen angegeben:

Er habe mit A im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit für die B-GmbH [Anmerkung des Vorsitzenden: also im Jahre 2005] laufend Gespräche geführt, zumal im Zusammenhang mit der GmbH entsprechende Umsatzsteuerfragen zu klären waren. Bereits damals war er Fachbereichsleiter für Umsatzsteuer gewesen.

A habe ihm seine steuerliche Sichtweise geschildert, dass nämlich er seine Geschäftsführertätigkeit im Rahmen der Unternehmensberatung ausüben wolle und der Ansicht war, dass insgesamt von Liebhaberei in der Einkommensteuer auszugehen wäre, dies deswegen, da das Ganze ja nur vorübergehend wäre und dann wieder Verluste eintreten. Besprochen haben wir insbesondere den umsatzsteuerlichen Aspekt seiner Betätigung, weil ja noch lange nicht gesagt ist, dass bei einer Liebhaberei in der ESt auch eine solche in der USt bestünde. Das Ganze wurde aber dann nicht weiter verfolgt, weil ohnehin die Kleinunternehmengrenze nicht überschritten worden ist.

Auf die Frage, ob er diese Besprechungen in amtlicher Eigenschaft oder privat als Freund des A geführt habe: In amtlicher Eigenschaft konnte ich allenfalls in Bezug auf die USt sprechen. A und er seien befreundet, sie kennen uns schon lange, nämlich aus dessen Zeit beim Finanzamt. Umsatzsteuerrechtliche Fragen hätten sie mehrmals im Jahr zusammen gebracht.

Er sei mit den Schwierigkeiten des A, die er mit dem Finanzamt bekommen hat, vertraut. Er hat mir auch erzählt, dass die Sache noch immer nicht erledigt war und später dann von der Abweisung von seiner Beschwerde erzählt.

Ihm ist vorab vor der Einvernahme eine Ablichtung des Mailverkehrs vom 14. April 2010 vom Vorsitzenden übermittelt worden.

Dazu befragt: Es sei richtig, dass Herr A ihm das Schreiben an F am 14. April 2010 geschickt und um Weiterleitung gebeten habe. Wie der Vorsitzende bemerkt hat, sei dies doch komisch, so ähnlich habe er das auch A gesagt und ihn ersucht, er solle doch das Schreiben an F selbst versenden.

Auf die Frage, warum A diese Vorgangsweise gewählt habe und ob vorher etwa eine Art Konzept, Schlachtpläne etc. besprochen worden wäre: Warum er das gemacht habe, könne er nicht konkret sagen, vielleicht habe er seinen Rat, ob er etwa das Schreiben unhöflich formuliert hätte, einholen wollen. Ein Konzept oder dergleichen sei auch nicht besprochen worden. Sehr wohl hat er ihm aber vorher erzählt, dass er jetzt dem Finanzamt schreiben wollte.

Was denn der Grund dafür gewesen ist, dass Herr A dieses Schreiben an das Finanzamt senden wollte, wisse er jetzt ehrlich gesagt nicht mehr genau. Aber vermutlich sei dies im Zusammenhang damit gestanden, dass seine Geschäftsführertätigkeit jetzt zu einem Ende gekommen war bzw. die GmbH aufgelöst worden ist.

Er sei sich ziemlich sicher dass ich das E-Mail nicht an F weitergeleitet habe.

Er gehe davon aus, dass er dann selbst dieses E-Mail an F gesendet hat.

Auf Befragen, ob er später auch noch irgendwelche E-Mails von A zur Weiterleitung bekommen habe: Er glaube nicht, wohl aber sei er in Gesprächen mit ihm immer über den Fortgang der Sache informiert worden.

Auf die Frage, ob er über den Fall A bzw. dessen steuerliche Liebhaberei mit F gesprochen habe: Geredet nicht, weil sie sich unter Druck gesetzt gefühlt habe. "Unter Druck gesetzt" soll bedeuten, sie hat sich unter Druck gesetzt gefühlt in zeitlicher Hinsicht, wenn man gefragt hat, ob das schon erledigt sei. F dann: Ja, das müsse sie auch noch machen.

Das, was er jetzt gesagt habe, mit den Anfragen, ob etwas schon erledigt wäre, beziehe sich auf die Zeit vor diesem E-Mail vom April 2010. Es könne natürlich auch später gewesen sein, den Zeitpunkt kann er jetzt nicht genau eingrenzen.

Auf Befragen durch den Verteidiger: A habe ihm erklärt, dass er der Meinung gewesen ist, dass das Projekt ganz kurzfristig, nämlich schon 2006, wieder beendet sein sollte.

D weiter: Er wäre damals im Gespräch mit A im Bezug auf die Frage, ob Liebhaberei eine vertretbare Rechtsansicht wäre, dieser Meinung gewesen, ja das habe er ihm auch gesagt. Die Frage, ob man die Geschäftsführertätigkeit und die Unternehmensberatung etwa bei der Betrachtung trennen müsste oder nicht, wäre nicht wirklich ein Thema

gewesen, weil sie davon ausgegangen seien, dass die Geschäftsführertätigkeit von ihm im Rahmen der Unternebenstätigkeit ausgeübt werde, zumal das auch vertraglich abgesichert gewesen wäre.

Auf Frage des Amtsbeauftragten, auf Grund welcher Unterlagen oder Informationen er zu dieser Meinung einer vertretbaren Rechtsansicht gelangt sei: Unterlagen habe er keine gehabt. A hat ihm erzählt, dass er vorher Verluste aus der Unternehmensberatung hatte, dann seine Geschäftsführertätigkeit als Teil der Unternehmensberatung begonnen habe, dabei relativ kurzfristig Einnahmen erzielen würde, die dann aber wieder wegfallen und er wieder Verluste haben würde. Sodass das Liebhaberei wäre.

Auf die Frage, ob er konkret als Organwälter des Finanzamtes im Zuge der Erhebung an ESt 2005 bis 2010 betreffend A tätig geworden sei: Bei der ANV-Veranlagung und Festsetzung der späteren ESt-Bescheide nicht. Die Rechtsmittel gegen diese Bescheide habe ich dann sofort an F weiter gegeben, weil er befangen gewesen sei.

A hat mit ihm über seine Arbeitnehmerveranlagungen 2009 und 2011 nicht gesprochen.

Auf Frage des Beschuldigten: Kann es sein, dass wir öfter gesprochen haben, dass für mich wichtig wäre, ob sich das Finanzamt meiner Rechtsansicht, die ich im Schreiben im Juli 2007 an Frau E geäußert habe, anschließen wird oder nicht: Ja das sei so.

Angemerkt wird, dass dem Zeugen der Inhalt des Schreibens vom 24. Juli 2007 des Beschuldigten an Frau E vorgetragen worden ist.

E.2. F hat dabei auf Befragen angegeben:

Sie sei Fachexpertin u.a. für internationales Steuerrecht, Steuerrecht für Vereine und gemeinnützige Körperschaften.

Sie sei im Februar 2005 erstmals mit der Steuersache A befasst worden, weil es einen Auslandsbezug gegeben hat.

Konkret angesprochen auf das E-Mail vom 3. Februar 2005: Sie hätten sich dem Inhalt des Mails entsprechend geeinigt und für sie wäre die Sache dann wieder erledigt gewesen.

Angesprochen auf die Info vom Finanzamt DX vom 19. Februar 2007: Ja damals wäre sie dann wieder mit der Sache befasst gewesen, weil eine Mitarbeiterin mit diesem Schreiben zu ihr gekommen sei.

Was sie dann veranlasst hätte: Es ist sicher so, dass sie dann Kontakt mit A aufgenommen hätten. Es habe persönliche Gespräche und Telefonate gegeben, im Detail könne sie das aber nicht mehr sagen, zumal nichts protokolliert wurde und sie auch keinen diesbezüglichen Akt mehr habe.

Auf Nachfrage des Amtsbeauftragten: A habe bei den Gesprächen aber von einer Angelegenheit gesprochen, die 1 bis 2 Jahre dauere. Er habe von Zufallsgewinnen gesprochen und gesagt, dass jetzt die Liquidation vorbereitet werde. A wurde aufgefordert,

Unterlagen, konkret Verträge, vorzulegen, es gab aber dann nur E-Mails zwischen A und seinen Geschäftspartnern, was sie verwundert habe, weil es in der Privatwirtschaft eine andere Gepflogenheit gibt. Ebenso habe er die Einnahmen-/ Ausgabenrechnung 2005 vorgelegt.

Auf die Frage, ob ihr das Schreiben des A vom 24. Juli 2007 an Frau E zur Kenntnis gelangte: Ja, Frau E und sie, möglicherweise auch Frau J als 2. Teamleiterin hätten das damals besprochen und gesagt, dass sie sich das einmal anschauen müssen nach dem Motto: Lasst die Sachen da, sie hätten das Besteuerungsrecht, sie werde sich darum kümmern.

Ob mit A damals über sein Schreiben gesprochen wurde, könne sie sich jetzt nicht mehr erinnern. Sie gehe aber davon aus, dass es zumindest ein Gespräch gegeben hat.

Der Akt ist liegen gelassen worden, weil sie beim Finanzamt eklatant unterbesetzt waren.

Mit der Arbeitnehmerveranlagung des A habe sie nichts zu tun gehabt.

Angesprochen auf das E-Mail vom 14. April 2010: Sie könne sich nicht erinnern, dass sie [damals] dieses E-Mail gelesen hätte. Einerseits wäre es ungewöhnlich, wenn sie sich da nicht erinnerte, weil der Akt ja ihr "schon unter den Nägeln gebrannt" habe. Andererseits würden sie mit E-Mails zugeschüttet. Denkbar sei es, dass sie dieses E-Mail nicht wahrgenommen habe. Zusammenfassend: Sie habe das E-Mail nicht wahrgenommen, auszuschließen sei es aber nicht, dass es an sie abgesendet worden sei.

Zum Schreiben des Finanzamtes DX vom 22. September 2010: Ihr Kollege beim deutschen Finanzamt, Herr K, habe sie angerufen und ihr mitgeteilt, dass er jetzt die Causa A am Tisch habe und inhaltlich das dargelegt, was er dann auch im Schreiben ausgeführt hat. Da sei sie dann erstmals aufgewacht und habe gesehen, dass jetzt Handlungsbedarf bestehe, weil nicht nur die Jahre 2005 bzw. 2006 erfasst waren, sondern es sich auf weitere Jahre bezogen hat. Herr K habe ihr dann die zitierten Unterlagen gesendet.

Auf die Frage was sie dann gemacht habe: Sie habe ihn [den Beschuldigten] vermutlich angerufen. Sie gehe davon aus, dass sie ihm bekannt gegeben hat, dass [das Finanzamt Salzburg-Stadt] jetzt diese Unterlagen von Deutschland bekommen hat, weshalb sie von ihm zusätzliche Unterlagen angefordert habe. Sie habe es nicht mehr erinnerlich, sie gehe aber davon aus, dass sie ihn aufgefordert habe, er möge ihr die Einnahmen und Ausgaben für jedes Jahr darlegen und die ganzen Unterlagen beibringen. Sie sei 100-prozentig sicher, dass sie ihm gesagt habe, dass der Sachverhalt steuerlich relevant ist. Dies schon deswegen, weil sie keine Unterlagen benötige, wenn es steuerlich ohne Bedeutung ist.

Dann habe sie auch ein E-Mail von A erhalten, in welchem eine Einnahmen-/ Ausgabenrechnung für 2009 beigeschlossen war, er für 2005 bis 2009 entsprechende Gewinne erklärt habe und für 2010 und 2011 Verluste angekündigt habe.

Am 6. Dezember 2010 sei er dann persönlich zu ihr gekommen mit einem Ordner, in welchem nochmals die ganzen Einnahmen-/ Ausgabenrechnungen, im Ergebnis aus ihrer Sicht alle relevanten Unterlagen, enthalten waren.

Auf die Frage, ob sie mit D über den Steuerfall gesprochen habe: Inhaltlich nicht, weil für Auslandssachverhalte sie die Fachfrau sei. A hat sich öfter auf den D berufen, weshalb sie zu ihm gegangen sei und ihn gefragt habe, was er mit ihm besprochen habe. Antwort D: Er habe eine USt-Anfrage bekommen für das HX von A und die habe er beantwortet.

Auf die Frage, ob er sie etwa bedrängt hätte, dass sie endlich etwas erledigen sollte: Nein.

Auf Vorhalt des Verteidigers der Formulierung im Schreiben an Frau E vom 24. Juli 2007 "insgesamt gehe ich davon aus, dass sich in der Art meiner Betätigung nichts Grundlegendes geändert hat, da ich nach Abschluss des Projektes 2007/2008 weiterhin keine Zeit für Beratung haben werde." Ob sie das überlesen habe: 2006 wäre das HX schon fertig gewesen, 2006 war das XXXXXX. Es wäre für sie daraus nicht zwingend gewesen, dass 2007 und 2008 noch Bezüge geflossen sind.

Auf die Frage, warum denn, wenn schon im Oktober 2010 die Information von A per E-Mail und in der Folge auch von ihm der Ordner mit den Unterlagen übermittelt worden ist, noch für 2009 und 2010 am 22. Februar 2011 Erstbescheide ergangen sind, in welchen der Rechtsansicht des A gefolgt worden sei: Wenn über FinanzOnline ANV-Erklärungen einlangen, werden diese normalerweise elektronisch auf formale Kriterien überprüft und in der Regel erklärungsgemäß verarbeitet. So war es auch hier. Möglicherweise hätte es eine elektronische Möglichkeit gegeben, die automatische Bescheiderlassung zu verhindern, dass wurde aber nicht gemacht.

Auf die Frage, ob sie jemals dem A mitgeteilt habe, dass das Finanzamt seiner Rechtsansicht folge, wonach die Geschäftsführertätigkeit ein Teil seiner Unternehmensberatung sei, es sich um Zufallsgewinne handle und keine Einkommensteuererklärungen abzugeben seien: Nein. Wenn sie mit ihm gesprochen habe, habe sie ihm immer zu verstehen gegeben, dass seine Geschäftsführertätigkeit in Österreich von steuerlicher Relevanz sei.

Auf die Frage, ob sie anhand der vom A im Oktober 2010 und Folgewochen übermittelten Unterlagen sofort eine Feststellung machen konnte, dass im Sinne der späteren Rechtsansicht der Abgabenbehörde eben keine Liebhaberei vorgelegen habe: Ja.

Auf die Frage, ob sie anhand der Unterlagen eine sofortige Festsetzung der diesbezüglichen Einkommensteuern in richtiger Höhe vornehmen hätte können: Sie musste es sich schon anschauen, weil sehr viele Ausgaben dabei waren, die dann nicht akzeptiert wurden. Sie habe sich das konkret anschauen müssen. Unterlagen musste Herr A dann nicht mehr nachbringen.

Herr A habe keine Selbstanzeige erstattet.

Sie habe dann auf Grund der Aktenlage entschieden.

Extra vorgehalten habe sie ihm das nicht mehr, weil sie schon so lange gesprochen hätten.

Auf Befragen durch den Verteidiger, wann sie konkret dem A die Rechtsansicht des Finanzamt mitgeteilt habe, dass seine Einkünfte der Besteuerung unterliegen: Es sei nicht üblich, dass vorab das Finanzamt dem Abgabepflichtigen eine solche Auskunft erteilt, wenn ohnehin Bescheide zu erlassen sind. Sie gehe aber davon aus, dass Herr A schon damit gerechnet habe, dass die Geschäftsführerbezüge in Österreich steueranhangig werden, nachdem sie sich so lange mit ihm beschäftigt haben.

Auf Vorhalt, dass sie eingangs aber angegeben habe, dass sie dann, wenn sie mit A gesprochen hat, ihm immer zu verstehen gegeben habe, dass seine Geschäftsführertätigkeit in Österreich von steuerlicher Relevanz sei: Sie gehe davon aus, dass sie A schon gesagt habe, dass seine Geschäftsführertätigkeit steuerpflichtig sei, soll heißen, keine Liebhaberei sei, nachdem sie sich so lange mit seiner Sache beschäftigt habe und eigentlich immer erkläre, warum sie von jemanden etwas haben möchte.

Auf Vorhalt, wie das zu verstehen wäre, wenn es jahrelang Gespräche gegeben hätte mit A und dabei ihm zu verstehen gegeben worden wäre, dass seine Geschäftsführertätigkeit in Österreich steuerpflichtig wäre, und andererseits eingangs besprochen wurde, dass etwa erst im Oktober 2010 die entsprechende Information vom deutschen FA gekommen wäre: Sie verweise auf das von ihr eingangs Gesagte und wiederhole, dass sie zwar für 2005 und etwa 2006 eine Info hatte, aber nicht für die Folgejahre.

Frage des Beschuldigten an die Zeugin, ob sie vor Bescheiderlassung sich jemals ihm gegenüber geäußert habe, dass seine Geschäftsführertätigkeit in Österreich keine Liebhaberei sei: Sie könne sich nicht mehr genau erinnern, aber sie gehe davon aus, dass sie gesagt habe, dass sind Geschäftsführerbezüge, was haben die denn mit der Unternehmensberatung zu tun.

F. Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat der Beschuldigte auf Befragen ergänzend angegeben:

Er ist XXXX, ist XXXXXX, diese Abteilung hat einschließlich seiner Person XX Mitarbeiter. Ihr Aufgabengebiet ist die Erhebung aller Gemeindeabgaben, die Betreuung der BAO-Verfahren (zB Zahlungserleichterung bei Kanalanschlußgebühren), Insolvenzverfahren, sowie aller Strafverfahren im Zusammenhang mit Abgaben, darunter auch Landesabgaben.

Ebenso ist er XXXXXXX

Er ist auch sporadisch tätig als Fachautor. Der Bereich seiner fachlich schriftstellerischen Tätigkeit beziehe sich auf XXXXXXXX

Er sei wohnhaft in Y [...]. Das Z Objekt gehöre seiner geschiedenen Gattin, wo er sich auch von Zeit zu Zeit aufhalte.

Er sei noch sorgepflichtig für seinen 27jährigen Sohn, welcher Recht und Wirtschaft in Z studiert.

Er beziehe ein monatliches Gehalt von netto rund € 4.600,00 monatlich (14 x); weitere Einkünfte beziehe er derzeit nicht.

Seine Gewerbeberechtigung als Unternehmensberater habe er zurückgelegt, konkret: die Gewerbeberechtigung sei gelöscht. Er habe mit Sicherheit jedenfalls nicht vor, etwa vor seiner Pensionierung diesbezüglich wieder aktiv zu werden.

Er sei auch noch Prokurist bei der L-GmbH, erhalte aber dafür kein zusätzliches Entgelt. Der Eintrag als Mitglied des Aufsichtsrates sei ein Irrtum.

Gesundheitlich gehe es ihm gut.

G. Zur Sache hat der Beschuldigte sich ergänzend wie folgt geäußert:

Er habe niemals daran gedacht, dass er sich hier in dieser Sache als Finanzstraftäter verantworten müsste. Er habe keine Hinterziehungsabsicht gehabt und wäre der Ansicht gewesen, dass er in Anbetracht der umfangreichen Kommunikation mit den Behörden seinen Standpunkt, dass seine Unternehmensberatung auch die Geschäftsführertätigkeit beinhaltete und dieses insgesamt Liebhaberei sei, ausreichend mitgeteilt habe. Daran habe er sich gehalten, zumal ihn Frau F 2005 in die Liebhaberei "geworfen" habe.

Auf Vorhalt, dass er ja als ehemaliger Prüfer der XXXXX und Fachautor über die Rechtsfigur der Liebhaberei im strafrelevanten Zeitraum eigentlich Bescheid hätte wissen müssen und er doch dem Finanzamt nach grundsätzlicher Änderung seiner selbständigen Betätigung, welche sich letztendlich nur mehr auf seine Tätigkeit als Geschäftsführer zurückgezogen hat, dem Finanzamt mitteilen hätte müssen, dass seine Betätigung, folgt man der Einschätzung des BFG im Abgabenverfahren, sich in eine steuerlich relevante Betätigung verändert hatte:

Erstens wäre er als Prüfer der XXXXX wohl nicht mit Liebhabereifällen beschäftigt gewesen, zweitens habe er auch in seiner späteren beruflichen Tätigkeit bei der Stadt Z mit Liebhaberei nichts zu tun gehabt. Dort geht es im Gemeindebereich um Betriebe gewerblicher Art, welche eben nicht Liebhaberei sind. Mit dem Thema der Liebhaberei habe er sich erst ab Februar 2005 beschäftigt. Dies deshalb, weil das im Februar 2005 im Gespräch mit Frau F als Thema aufgetaucht sei.

Aus meiner Sicht habe ich gegenüber dem österreichischen Fiskus keine Offenlegungspflicht verletzt.

Die in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen 2005 bis 2009 gegenüber dem deutschen Finanzamt erklärten Gewinne habe er, ohne viel Aufwand zu treiben, errechnet, er habe aber damals nach besten Wissen und Gewissen gehandelt und sei davon ausgegangen, dass diese ermittelten Beträge richtig sind.

Auf Vorhalt, dass, wenn der Gewinn für 2005 als "Zufallsgewinn" bezeichnet worden ist und er der Meinung gewesen wäre, dies wäre ein eher einmaliges Ereignis, dann aber lt. seiner eigenen Berechnung im nächsten Jahr, im übernächsten Jahr, im überübernächsten Jahr und im überüberübernächsten Jahr wiederum entsprechende Gewinne auszuweisen waren, er möglicherweise doch seine Einschätzung seiner Betätigung als Liebhaberei ändern hätte müssen:

Er wäre der Ansicht gewesen, das wesentliches Element einer Liebhaberei sei, dass diese Betätigung nicht auf Dauer ausgerichtet sein darf. Dies habe nach seiner Ansicht für die Unternehmensberatung zugetroffen, weil ja dann der Auftrag wieder beendet worden wäre, wenn die Firma der B-GmbH wieder gelöscht würde. In diesem Sinne sei auch mit dem Finanzamt kommuniziert worden, dass dann nachher wieder Verluste anfallen würden.

Natürlich, er stimme zu, man muss während einer wirtschaftlichen Betätigung immer auch schauen, ob etwa tatsächlich noch die Kriterien einer Liebhaberei erfüllt sind. Dabei habe man aber immer die bisherige Gesamtdauer der Betätigung und das voraussichtliche Ende zu bedenken. Man müsse auch mit der Behörde kommunizieren, damit man Klarheit hat. Für ihn damals und heute wichtig in diesem Zusammenhang sei das Kriterium einer Änderung der Bewirtschaftungsart. In Ergebnis habe er daher aus seiner Sicht alles richtig gemacht.

Wenn dies nicht sein Steuerfall wäre, sondern er diese Angelegenheit zur Begutachtung hätte, würde er der betreffenden Behörde raten, entsprechende ESt-Erklärungen einzufordern und den Abgabepflichtigen nicht im Unklaren zu belassen. In seinem Fall habe ihm die Behörde erstmals 2011 mitgeteilt, dass sie seiner Rechtsauffassung nicht folge. Diese Information sei nicht in einem Gespräch mit Frau F geschehen. Er habe ihr sogar vorgeworfen, dass sie das Parteiengehör nicht entsprechend gewahrt hat.

Er wäre vor Ende 2011 nicht informiert gewesen, dass die Behörde seiner Auffassung, dass seine selbständige Betätigung Liebhaberei sei, nicht mehr folgt.

Warum er am 12. Oktober 2010 Frau F ein E-Mail gesendet habe, in welchem er seine errechneten Gewinne für 2005 bis 2009 offengelegt habe und eine Vorschau und Planung für 2010 und 2011 mit Verlusten angestellt habe, könne er jetzt nicht mehr beantworten. Vielleicht sei auch die Initiative von ihm ausgegangen, dass es zu einem Telefonat oder Gespräch gekommen ist. Ein direktes Gespräch mit Frau F wäre möglich, weil ihr Büro vis-a-vis vom Büro von D gewesen sei.

Auf die Frage, ob es nicht in Anbetracht z.B. der Gewährleistungsfristen etc. sehr ungewöhnlich gewesen wäre, für die B-GmbH nur eine solche kurze Bestandsfrist zu wählen: Es wäre damals vereinbart gewesen, dass die GmbH gleich wieder aufgelöst werden sollte und alle Rechte so schnell als möglich übertragen werden sollten. Gewährleistungsfristen oder dergleichen wären damals kein Thema gewesen.

Auf die Frage, aus welchen Umständen er konkret die Schlussfolgerung gezogen habe, dass das Finanzamt Salzburg-Stadt seiner rechtlichen Beurteilung, wonach die

Geschäftsführertätigkeit ein Teil der Unternehmensberatung wäre und dies insgesamt Liebhaberei darstellen würde, auch nach Kenntnis der Höhe der Geschäftsführerbezüge, folgen würde: Er habe ein Judikat des VwGH gelesen. Im Übrigen habe er seine Ansicht, wie schon vorgetragen, immer wieder mitgeteilt und weil vom Finanzamt kein Widerspruch gekommen ist, habe er das als Zustimmung gedeutet.

Auf die Frage, ob er die von ihm erzielten Gewinne der Jahre 2006 bis 2009 vor dem Oktober 2010 (dem E-Mail an F und Übermittlung der Unterlagen) dem Finanzamt Salzburg-Stadt konkret bekannt gegeben habe: Nein, aber dem deutschen Finanzamt habe er das mitgeteilt.

Warum er das Schreiben vom 24. Juli 2007 an Frau E verfasst hätte: Ich nehme an, weil mich Frau E angerufen hat.

Warum er denn Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung eingereicht habe: Dies habe er gemacht, um entsprechende Sonderausgaben und Absetzbeträge absetzen zu können.

Ich habe auch 2 Jahre zugewartet, bis er die AN-Erklärungen abgegeben habe.

Warum er die Einnahmen-/Ausgabenrechnungen 2006 bis 2009 am 12. Oktober 2010 übermittelt habe: Er könnte nicht mehr sagen, ob er vorher kontaktiert worden sei, es könnte auch sein, dass er das aus eigenem Anlass gemacht habe.

Ich habe die Ausgaben in der Höhe angegeben, die er für richtig gehalten habe.

Auf die Frage des Amtsbeauftragten, warum er dem Finanzamt vor dem 12. Oktober 2010 nicht mitgeteilt habe, dass er auch 2007 bis 2009 Geschäftsführerbezüge bezogen habe: Das habe er in Deutschland erklärt.

Auf Nachfrage, in welcher Form er diese Bezüge gegenüber dem deutschen Finanzamt offengelegt habe: Mittels Einkommensteuererklärung. Er habe die Verluste und Gewinne aus der Unternehmensberatung offengelegt und das waren nichts anderes als die Verluste und Gewinne aus seiner Geschäftsführertätigkeit.

H. Aus den vorgelegten Akten erschließt sich für den Finanzstrafsenat folgender Sachverhalt:

H.1. A, XXXX und Fachautor in Steuersachen, ist seit April 1998 beim Finanzamt Salzburg-Stadt auch als Unternehmensberater steuerlich erfasst gewesen (Veranlagungsakt StNr. XXYY).

Dabei hat er im Veranlagungsjahr **1998** ein Umsatzsteuerseminar veranstaltet und daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ATS 17.673,00 (umgerechnet € 1.284,35) erzielt (Einkommensteuererklärung 1988, Berufung, Veranlagung 1998).

Im Veranlagungsjahr **1999** hat er als Unternehmensberater Einnahmen von ATS 44.000,00 (umgerechnet € 3.197,60) und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ATS 13.504,00 (umgerechnet € 981,37) erzielt, weswegen ihm noch eine Einkommensteuer von ATS 5.997,00 (umgerechnet € 435,82) vorgeschrieben worden ist

(Einkommensteuererklärung 1999, Veranlagung 1999, Abgabenkonto des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend den Beschuldigten).

Im Veranlagungsjahr **2000** hat er bis Ende September keine Unternehmensberatung durchgeführt, sondern lediglich am Umsatzsteuerkommentar XXXXXXXX als Autor mitgearbeitet. Er erzielte Autorenhonorare in Höhe von ATS 4.400,00 (€ 319,76) und sonstige Einnahmen von ATS 4.942,32 (€ 293,77), woraus sich ein erklärter Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von ATS -32.490,00 (€ -2.361,14) und letztendlich eine Gutschrift an Einkommensteuer in Höhe von ATS 8.357,00 (€ 607,33) ergab (Einkommensteuererklärung 2000, Veranlagung 2000, genanntes Abgabenkonto, Finanzstrafakt Bl. 65).

Im Veranlagungsjahr **2001** hat A ebenfalls keine Unternehmensberatung durchgeführt, sondern lediglich beim XXXXX einen Vortrag zur Liegenschaftsverwaltung von Gemeinden gehalten und in der XXXXX steuerliche Fachartikel veröffentlicht. Zu dem Seminar wurde er eingeladen, weil er in mehr als zehn Jahren XXXXXX entsprechende praktische Erfahrungen in der kommunalen Liegenschaftsverwaltung und Betreuung von Errichtungsvorhaben erworben hatte. Seine Tätigkeit als Fachautor und Vortragender sieht A als verschiedene Einkunftsquellen. Der von ihm erklärte Verlust beträgt ATS -32.805,00 (€ -2.384,03 bzw. laut Berechnung ATS -38.005,52 (€ -2.761,97), woraus sich letztendlich - nach beanstandeter Geltendmachung von Kosten für ein Arbeitszimmer - noch eine Gutschrift an Einkommensteuer in Höhe von € 1.172,50 beim Finanzamt Salzburg-Stadt ergab (Einkommensteuererklärung 2001, Veranlagung 2001, Berufungsverfahren, Abgabenkonto, Finanzstrafakt Bl. 65 verso). Im Zuge des diesbezüglichen Berufungsverfahrens hat A anlässlich einer Urgenz gegenüber F ausgeführt: "*... wollte noch mitteilen, dass sich die Arbeitszimmerproblematik ab 10/2003 ohnehin von selbst gelöst hat, da ich das Arbeitszimmer aufgegeben und statt dessen ein kleines Büro in Y1 gemietet habe, von wo aus ich neben meiner Tätigkeit als Unternehmensberater (aufrechte Gewerbeberechtigung in der BRD) auch meine Arbeit als Fachautor und Vortragender ausüben werde.*" (Veranlagungsakt, Veranlagung 2001, Bl. 20).

Im Veranlagungsjahr **2002** hat A wiederum keine Unternehmensberatung durchgeführt, sondern lediglich ein Honorar für die Beratung eines Rechtsanwaltes in einer Steuersache vor dem Verwaltungsgerichtshof (Gegenstand: Kosten doppelter Haushaltsführung eines Magistratsbeamten als Werbungskosten) in Höhe von € 500,00 lukriert. Weiters hat er als Autor am 4. Teil des Kommentars XXXXXXXX mitgewirkt; Honorare an Beratungsleistungen oder als Autor sind keine angefallen. Der erklärte Verlust aus seiner selbständigen Arbeit hat € -1.643,67 betragen. Die am 1. Oktober 2003 beim Finanzamt Salzburg-Stadt vom Beschuldigten nach Androhung einer Zwangsstrafe nachgereichte Einkommensteuererklärung wurde aber aufgrund des Auslandsbezuges vorerst nicht mehr abgefertigt und gelangte zur Sachbearbeiterin F (Veranlagungsakt, Steuererklärung 2002).

Am 2. Februar 2005 erfolgte im Finanzamt Salzburg-Stadt eine Besprechung zwischen A und F, wobei der Beschuldigte der Finanzbeamtin erklärte, dass er ab 2002 seinen

Wohnsitz und seine Betriebsstätte als Unternehmensberater in Deutschland habe (Aktenvermerk vom 3. Februar 2005, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 11).

Am 3. Februar 2005 sandte der Beschuldigte an F ein E-Mail, in welchem er ausführte (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 11):

"Sehr geehrte Frau F,

ich beziehe mich auf unser Gespräch von gestern und teile höflich mit, dass ich unter dem Vorbehalt, dass meine ESt 2001 wie besprochen erledigt wird, damit einverstanden bin, dass die ESt-Veranlagungen 2002 sowie 2003 hinsichtlich meiner Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Unternehmensberatung/Fachautorentätigkeit) auf 0,- gestellt werden und mein Steuerakt an die Arbeitnehmerveranlagung abgetreten wird.

Begründung:

Seit 2002 (Gewerbeanmeldung am Standort Y) betreibe ich meine Unternehmensberatung/Fachautorentätigkeit von dort aus und werde vom Finanzamt DX zur dortigen Est. veranlagt.

*Besten Dank für ihre Mühe,
mit freundlichen Grüßen.*

A"

Der dadurch veranlasste Aktenvermerk von F lautete wie folgt (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 11):

"AV:

2.2.05: Gespräch mit A:

ab 2002 Wohnsitz und Betriebsstätte in Deutschland. Daher 2002 mit 0 veranlagen. VZ auf 0 stellen. 2003 sperren und in Arbeitnehmerveranlagung abtreten!

Unterschrift"

Dass, wie vom Beschuldigten ausgeführt, F seine Beratungstätigkeit zu diesem Zeitpunkt tatsächlich als Liebhaberei qualifiziert habe, ist in der Aktenlage nicht abgebildet und wird von der Zeugin F auch nicht bestätigt. Lebensnah und wohl auch naheliegend erscheint aber, dass auch eine Prüfung der selbständigen Betätigung des A als Liebhaberei bei der Erörterung des Sachverhaltes für den Fall angesprochen worden ist, dass der Abgabepflichtige weiterhin seine Verluste in Österreich absetzen hätte wollen. So gesehen ist A mit seinen Darlegungen diese ihm als Steuerfachmann naheliegenden Beurteilung seiner Betätigung durch das Finanzamt Salzburg-Stadt nur zuvorgekommen.

Betreffend das Veranlagungsjahr **2003** hatte A - wie in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für 2002 angekündigt - ein Autorenhonorar von € 1.400,00 erzielt, dem jedoch entsprechende Ausgaben gegenüberstanden, wodurch sich wiederum ein Verlust von € -2.564,03 ergeben hat. Eine konkrete Unternehmensberatung ist nicht erfolgt (offengelegt gegenüber dem Finanzamt DX, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 71).

Betreffend das Veranlagungsjahr **2004** hatte A Einnahmen aus der Vortragstätigkeit an der XXXXXX in Höhe von € 1.600,00 erzielt, denen jedoch wiederum entsprechende Ausgaben gegenüberstanden, wodurch sich wiederum ein Verlust von € -2.437,50 ergeben hat. Eine Unternehmensberatung ist nicht erfolgt (offengelegt gegenüber dem Finanzamt DX, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 71 verso).

Ergänzend hat der Beschuldigte gegenüber dem deutschen Finanzamt angegeben:

"Sehr geehrte Damen und Herren,

seit 15.02.2005 (siehe Meldebestätigung) habe ich meinen Hauptwohnsitz im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Ö/BRD wieder nach Österreich verlegt. (Erreichung des Arbeitsortes täglich von dort), besitze aber weiterhin mein Haus in der Y (Benutzung vorwiegend am Wochenende), in dem ich weiterhin einen Kellerraum als Arbeitsraum (ca. 16 % der Gesamtfläche) benütze.

Ich denke, dass daher lt. EStG weiterhin eine unbeschränkte Steuerpflicht in der BRD besteht, im Sinne des DBA aber Österreich als Wohnsitzstaat gilt.

Die Unternehmensberatung übe ich allerdings nur von Y1 aus, da mein Gewerbe in Ö. ruhend gemeldet ist und nur in der BRD eine aufrechte Berufserlaubnis existiert.

Mein Büro in der Y2 habe ich per 31.07.2004 aufgegeben.

Einen Lohnzettel betreffend meine nichtselbständige Tätigkeit beim XXX1 reiche ich umgehend nach.

[...]" (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 71 verso).

Der Stand der Dinge war also nun so, dass A in Österreich beim Finanzamt Salzburg-Stadt mit seinem Beamtengehalt als Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wurde und seine selbständige Betätigung, sei es bezeichnet als Unternehmensberatung, Autorentätigkeit oder Vortragstätigkeit, in Anbetracht der Art und Weise, wie sie vom Beschuldigten geführt worden ist, offenkundig als nicht geeignet befunden wurde, auf Dauer besehen Gewinne zu erzielen, und damit einkommensteuerlich als irrelevant angesehen wurde. Beim deutschen Finanzamt hingegen haben ihm zu diesem Zeitpunkt die Verluste, auch wenn sie vom Finanzamt DX anerkannt worden sind, mangels positiver Einkünfte (noch) nichts eingebracht.

H.2. Im Jahre **2005** hat sich jedoch in der Art der selbständigen Betätigung des A eine wesentliche Veränderung ergeben:

Er wurde mit Beschluss der Gesellschafter der B-GmbH vom 15. März 2005 neben dem bereits bestehenden Geschäftsführer L mit sofortiger Wirkung zum weiteren Geschäftsführer ernannt (Kopie Gesellschafterbeschluss, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 37).

Zweck dieser Gesellschaft ist ausschließlich die Förderung der Allgemeinheit auf dem Gebiet der Kunst und Kultur, vor allem der Musik, des Theaters und des Musiktheaters gewesen (§ 2 Gesellschaftsvertrag, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 23).

Gegenstand des Unternehmens zur Erreichung des in § 2 des Gesellschaftsvertrages genannten Zweckes war - anders als es der Beschuldigte glauben machen will

- neben der Durchführung des Umbaus des XXXXXX zu einem HX und damit verbundener Tätigkeiten (Pkt. 3.1 des Gesellschaftsvertrages, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 23) auch die Verwaltung des HXX zum Zweck der Durchführung von kulturell und künstlerisch wertvollen Veranstaltungen für die Allgemeinheit. Insbesondere die Durchführung folgender öffentlich zugänglicher Veranstaltungen sollte ermöglicht werden: Theateraufführungen, Opernaufführungen, Konzerte (Pkt. 3.2 des Gesellschaftsvertrages, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 23). Auch war die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet (Pkt. 5.1 des Gesellschaftsvertrages, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 23 verso). Lediglich die Funktionsperiode der Baubeiratsmitglieder war begrenzt bis zur Fertigstellung des Umbaus des HXX, welches mit Ende 2005 projektiert gewesen ist (Pkt. 14.3 des Gesellschaftsvertrages, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" Bl. 31).

Am 1. April 2005 hat A an den XXXXXX der Stadt Z betreffend seine Geschäftsführerentschädigung folgendes E-Mail gerichtet:

"Lieber Josef,

wie soeben tel. besprochen darf ich Dir kurz eine Variante vorstellen, wie aus der Sicht der Gesellschaft [der B-GmbH] eine Abwicklung der GF-Entschädigung aussehen könnte, falls diese auch vom Herrn Bgm. so gewünscht wird.

Ausgehend von den Kosten für eine Überstunde von 46,16 Euro würde dies bei 10 Stunden wöchentlich eine monatliche Gesamtbelaistung von 1846,4 Euro für die Stadt ergeben.

Das wäre der Betrag, den man seitens der Stadt der Gesellschaft zB. über eine Wirtschaftsförderung refundieren könnte.

Ich würde dann über meine Unternehmensberatung in Y1 eine pauschale Werkvertragshonorarnote über 2000,- Euro an die Gesellschaft legen mit dem Hinweis, dass damit alle meine Abgaben und pauschal mit 150,- auch alle Sekretariatskosten abgegolten sind. [...] (E-Mail an I, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 50).

Am 6. April 2005 hat er ein weiteres E-Mail an I gerichtet und dessen diesbezügliche Zustimmung eingeholt:

"Lieber Josef,

*Deine Zustimmung vorausgesetzt, würde ich folgendes Schreiben an L richten,
'Lieber Heinrich,*

Laut Rspr. mit Herrn I ist Bgm. M mit der Verrechnung der GF-Entschädigung über meine Unternehmensberatung einverstanden.

Ausgehend von den Kosten für 10 wöchentliche Mehrstunden darf ich monatlich 1.850,- + 150,- für Sekretariatskosten in Rechnung stellen, sämtliche Abgaben sind über die Unternehmensberatung von mir selbst zu leisten.

Die Refundierungsfrage ist zur gegebenen Zeit im Rahmen der existierenden Zusagen zu lösen.' [...] (E-Mail an I, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 51).

Irgendeine zeitliche Begrenzung ist diesen Vereinbarungen nicht zu entnehmen.

Ab betreffend April 2005 hat der Beschuldigte auch tatsächlich einen monatlichen Geschäftsführerbezug von € 2.000,00 im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit als zusätzlicher Geschäftsführer der B-GmbH ausbezahlt erhalten.

Man könnte nun der Meinung sein, dass eine solche Tätigkeit als Geschäftsführer einer GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von der Betätigung eines Unternehmensberaters als Einkunftsquelle zu trennen ist (wie auch vom Beschuldigten zeitweise argumentiert, siehe oben), weil das Wesen einer Beratung wohl darin besteht, dass man eine dritte Person und nicht sich selbst, etwa als Entscheidungsträger einer Gesellschaft im Innenverhältnis, unternehmerisch berät und im Übrigen "jemanden beraten" nicht gleichzusetzen ist mit "für jemanden entscheiden". Eine derart wesensfremde Konstellation einer Unternehmensberatung kann also nur eine besondere Ausnahme sein. Nach der Aktenlage erscheint solches aber im gegenständlichen Fall zumindest im Zweifel für den Beschuldigten als Faktum.

Folgt man aber insoweit den Darlegungen des Beschuldigten in Verbindung mit der Akten- und Beweislage, ergibt sich sohin zumal im Zweifel zu seinen Gunsten eine selbstständige Betätigung des A als Unternehmensberater, im Zuge dessen er auch nunmehr ab April 2005 monatliche Auszahlungen in Höhe von € 2.000,00 als Geschäftsführer der erwähnten GmbH erhalten hat.

Ist dem so, war aber zu prüfen, ob die in der vorherigen Zeit unter dem selben Titel einer Unternehmensberatung vom Beschuldigten durchgeführte Betätigung ab April 2005 in einer Form gestaltet wurde, dass - wie vom Beschuldigten ausführlich und kritisch in seinem Schriftsatz vom 19. April 2016 an das Bundesfinanzgericht dargelegt - weiterhin von einer Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung, BGBI 1993/33, ausgegangen werden durfte.

Gemäß § 1 Abs 1 der genannten Verordnung liegen [steuerbare] Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen und nicht bestimmte besondere Sachverhalte (Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, sowie die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten) betrifft. Sind bei der Betätigung Verluste angefallen, so ist die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen: 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste, 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen, Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben bzw. Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird, 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung, sowie 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (§ 2 Abs. 1 der zitierten VO).

Prüft man die skizzierte selbständige Betätigung des A nach diesen Gesichtspunkten, war diese - laut seiner eigenen Darstellung - offenkundig nicht von der Absicht getragen, einen Gesamtgewinn zu erzielen: Dazu hätte er infolge seines begrenzten Zeitbudgets seine erfolgreiche hauptberufliche beamtliche Tätigkeit beinträchtigend, diese entsprechend einschränken müssen, wofür er sich aber nicht entschieden hat. Ebenso hätte er entsprechende Werbung betreiben müssen etc., was er zumal mangels vorhandener Zeit, ebenfalls unterlassen hat. Der Beschuldigte selbst spricht von einer grundsätzlichen Befangenheit, die ihn ob seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Beamter hindere, Beratungsaufträge anzunehmen. Das Ergebnis ist auch gewesen, dass er jahrelang gar keine oder nur geringfügige sporadische Einnahmen als Fachautor oder aus Vortragstätigkeit erzielt hat.

Ab April 2005 ist alles anders geworden, ab nun war er kontinuierlich neben seinem Hauptberuf als Beamter auch als Geschäftsführer einer GmbH tätig und hat Monat für Monat gesichert dafür € 2.000,00 bezogen, womit ab nun sehr wohl bis zu einer neuerlichen Änderung seiner Gewinnerzielungsabsicht (wenn er etwa seine ihm nicht oder nur eingeschränkt mögliche Beratertätigkeit nach Abwicklung seiner Geschäftsführertätigkeit fortführen wollte) ein Gesamtgewinn zu erwarten war.

A stellt sich laut Aktenlage - übereinstimmend mit dem von ihm in der mündlichen Verhandlung vermittelten Eindruck - auch dar als exzenter Steuerfachmann mit scharfem Verstand, der zumal in seinen schriftlichen Eingaben keinen Zweifel daran lässt, dass er die steuerliche Rechtslage hinsichtlich einer Voluptuartätigkeit im Detail kennt bzw. zumindest nach Februar 2005 (ab der Besprechung mit F) gekannt hat.

Er ist auch im für ihn zuständigen Finanzamt Salzburg-Stadt bestens vernetzt, kennt die Interna und die handelnden Personen und weiß um deren Stärken und Schwächen.

Er wusste auch - siehe nachstehend das Fax vom 9. Jänner 2007 an das Finanzamt DX - genauestens Bescheid, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser seiner tatsächlich steuerbaren Geschäftsführerbezüge dem österreichischen Fiskus zugekommen ist.

Dennoch hat er 2005 und 2006, offenkundig wider besseres Wissen, diese wesentliche Änderung seiner selbständigen Betätigung der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Salzburg-Stadt, nicht mitgeteilt (Veranlagungsakt).

Er hat wider sein besseres Wissen als Steuerfachmann auch nicht innerhalb der ihm bekannten Frist, nämlich bis zum 30. Juni 2006, wie verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2005 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht bzw. allenfalls auf andere Weise diese seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit offengelegt, weshalb die Abgabenbehörde auch die diesbezügliche Einkommensteuer in Höhe von € 6.334,19 (basierend im Zweifel zugunsten des Beschuldigten auf seinen eigenen Angaben bezüglich der Betriebsausgaben) bis zu diesem Zeitpunkt nicht festsetzen konnte (Veranlagungsakt).

Er hat daher zu diesem Zeitpunkt eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 6.334,19 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen (zur Begrifflichkeit siehe unten).

Sein Plan ist es gewesen, zur Verschleierung des Sachverhaltes diese nunmehr steuerbaren Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit, im Ergebnis die Bezüge aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der B-GmbH nicht gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt, sondern gegenüber dem deutschen Finanzamt anzugeben, wobei dort der erklärte Gewinn in Höhe von € 13.220,00 mangels Progressionsvorbehaltes zu keiner steuerlichen Belastung führen sollte. Die österreichische Einkommensteuer hingegen sollte durch die Nichtberücksichtigung der Geschäftsführerbezüge im Höchstmaß verkürzt werden, - was auch geschehen ist.

Dazu hat A im November 2006 an das Finanzamt DX eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung für das Veranlagungsjahr 2005 übermittelt, in der er angegeben hat:

"1) Beratungshonorar für Projektbegleitung laut Erl. D. BMF vom 16.07.1992, Z 06 1202/2-

*IV/6/92, Pkt. B.1. -Management auf Zeit**

in der Zeit von April bis Dezember 2005

€ 16.650,-

Ausgaben [...]

Gewinn 2005 13.220,5

**Das Projekt ist abgelaufen, die Errichtungsgesellschaft wird liquidiert.*

Ergeht durchschriftlich an Finanzamt Salzburg-Stadt [...]

Zur Information betreffend Progressionsvorbehalt gem. Art 23 (2) lit d.) des DBA-Ö-Deutschland." (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 52).

Dem Finanzamt Salzburg-Stadt ließ der Beschuldigte auch tatsächlich am 9. November 2006 eine Ablichtung dieser Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zukommen.

Die Behauptung des Beschuldigten in der Eingabe im November 2006, dass die "Errichtungsgesellschaft", also die B-GmbH liquidiert werde, war gelogen: Tatsächlich hat die Gesellschaft nämlich erst am 27. Mai 2008 den Beschluss gefasst, sich aufzulösen und ist ein entsprechender Antrag an das Firmenbuchgericht erst am 4. Dezember 2008 bei diesem eingelangt und - nach Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch erst am 3. Februar 2009 im Firmenbuch angemerkt worden (Firmenbuchauszug, Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 62 ff).

Selbstverständlich wusste der Beschuldigte im November 2006 auch, dass allenfalls der Umbau des HX beendet war, nicht aber seine Tätigkeit als Geschäftsführer "abgelaufen" war.

Das solcherart getäuschte Finanzamt Salzburg-Stadt hat die Sache auf sich beruhen lassen.

H.3. Auch während des Veranlagungszeitraumes **2006** hat A monatlich € 2.000,00 im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als zusätzlicher Geschäftsführer der B-GmbH ausbezahlt erhalten, wobei er wusste, dass diese selbständigen Einkünfte in Österreich einkommensteuersteuerbar und -steuerpflichtig gewesen sind. Sein Plan ist es jedoch

gewesen, diese Einkünfte nicht in Österreich, sondern in Deutschland zu versteuern, wodurch sich mangels Progressionsvorbehaltes keine Einkommensteuer ergeben sollte.

Das deutsche Finanzamt DX hingegen hat sich aber zum Ärger des Beschuldigten nicht wie erwartet verhalten, sondern wollte auch den Progressionsvorbehalt für sich in Anspruch nehmen.

Dies veranlasste A am 9. Jänner 2007 zu folgendem per Fax übermittelten Schreiben an das deutsche Finanzamt (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 81 ff.):

*"An das
Finanzamt DX*

zur Steuernummer:xxxxxx, Einkommensteuer 2005

Bezug: Ihr Vorhalt vom 21.12.2006

Sehr geehrter Herr G,

in oben angeführter causa darf ich zunächst noch einmal die Sachverhaltsfrage mit den estlichen Konsequenzen ohne Berücksichtigung des DBA ansprechen.

Dies deshalb, da für den Fall, dass auch hierüber kein Konsens erzielt werden kann, ein entsprechendes Verständigungsverfahren nach dem DBA eingeleitet werden müsste.

Aber ich denke, dass wir diesbezüglich die wesentlichen Punkte ausser Streit stellen können:

Stellen wir zunächst fest, dass ich sowohl in Deutschland als auch in Österreich über einen Wohnsitz verfüge. Nach den im wesentlichen gleichlautenden Bestimmungen Ö/D bin ich dadurch in beiden Ländern unbeschränkt steuerpflichtig. Wie sie richtig festgestellt haben, kommt es dabei auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht an. Durch die nationalen Bestimmungen beider Länder kommt es also zu einer so genannten „Doppelansässigkeit“. Beide Länder hätten demgemäß nach ihrem nationalen Recht Anspruch, das Welteinkommen zu besteuern. Nach dem DBA spielt der Mittelpunkt der Lebensinteressen aber eine Rolle.

Hierzu kann ich Ihnen anbieten, falls diesbezüglich Zweifel bei Ihnen bestehen, dass ich Ihnen durch das FA Salzburg Stadt eine Bestätigung zukommen lasse, dass ich in ZX tatsächlich über einen Wohnsitz verfüge und dort auch in der XXXXXX Partei kommunalpolitisch tätig bin. Das ist insofern kein Problem, weil diese Tatsache amtsbekannt ist. Dass es noch eine Reihe weiterer Anknüpfungspunkte gibt, die eine engere Beziehung (persönlich, wirtschaftlich) zu Ö. untermauern, habe ich bereits im Einspruch dargelegt. Ich denke daher, dass wir die Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen ebenfalls ausser Streit stellen können. Ich bitte sie daher höflich, diesbezüglich eine Ausserstreichstellung auszusprechen oder weitere Belege für mein Tatsachenvorbringen zu verlangen, ,die ich gerne beibringen werde.

Nun zum DBA:

DBAs werden grundsätzlich im Wege der 3 Stufentechnik durchgeführt.

Stufe 1: Hier wird zunächst der Fall nach inländischem Recht beurteilt. Im gegenständlichen Fall hat dies ergeben, dass eine Ansässigkeit in beiden Staaten während des gesamten Steuererhebungszeitraums vorliegt. Es liegt demgemäß eine unbeschränkte Steuerpflicht in beiden Ländern vor. Dadurch folgt aber, dass das DBA anzuwenden ist.

Stufe 2: In dieser Ermittlungsphase ist nun der Frage nachzugehen, ob das DBA die Wahrnehmung des ermittelten inländischen Besteuerungsrechts zur Gänze, teilweise oder überhaupt nicht gestattet.

Diese Frage ist meines Erachtens wie folgt zu beantworten.

Mein Einkommen als städtischer Beamter: Besteuerungsrecht Ö nach dem Prinzip der Quellenzuteilung (öffentliche Kasse, Art 19).

Selbständige Tätigkeit: Da ich die Einkünfte der Betriebsstätte in D. zugerechnet habe, Besteuerungsrecht D.

Progressionsvorbehalt: Die nach der Befreiungsmethode arbeitenden Doppelbesteuerungsabkommen enthalten regelmäßig einen Progressionsvorbehalt. Dazu ist festzuhalten, dass jeglicher Progressionsvorbehalt immer seine Grundlage im nationalen Recht haben muss. Ein DBA hat nämlich nicht die Kraft Besteuerungsrechte zu schaffen, die das inländische Recht nicht vorsieht. Insofern ist auch das von Ihnen zitierte Erkenntnis des BFH vom 19.12.2001 zu verstehen (ansonsten enthält das zitierte Erkenntnis keine relevante Aussage zu meinem Fall, das im übrigen ja zum DBA/USA ergangen ist)

Es ist gegenständlich so, dass beide Länder innerstaatlich das Instrument des Progressionsvorbehaltes kennen und anwenden. Auch hinsichtlich Einkommensteile, für die ihnen das Besteuerungsrecht auf Grund internationaler Abkommen entzogen ist. Der Progressionsvorbehalt ist also nicht deshalb zulässig, weil er im DBA festgelegt ist, sondern hat seine Wurzel natürlich in den beiden nationalen Rechten.

Nun ist aber zu prüfen, ob der Progressionsvorbehalt irgendwelchen Beschränkungen durch das DBA unterliegt.

Und hier wird der Rechtsanwender tatsächlich fündig.

Aus Art 4 (2) lit a) ergibt sich nämlich eindeutig, dass eine Person nach diesem DBA nur in 1 Staat ansässig sein kann.

Und bei einer natürlichen Person, die in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, ist das eben der Staat, zu dem diese Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

Im vorliegenden Fall also Österreich.

Art 23 (1) regelt den Progressionsvorbehalt dergestalt, dass bei einer in der BRD ansässigen Person die Steuer so festgesetzt wird, dass die BRD das Recht behält (nicht erhält, sondern behält, wie innerstaatlich vorgesehen!), die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen. Voraussetzung dafür, dass ein

Progressionsvorbehalt für Deutschland nach diesem DBA zulässig ist, ist ab er, dass eine Ansässigkeit in Deutschland besteht.

Bei einer Doppelansässigkeit gibt es aber nach diesem DBA aber nur eine einzige Ansässigkeit!

Das heisst schlicht und einfach, dass nach diesem DBA entweder Ö. oder D. den Progressionsvorbehalt anwenden darf, weil es laut DBA nur eine einzige Ansässigkeit gibt! Und dass das DBA innerstaatlichem Recht vorgeht, kann als bekannt vorausgesetzt werden. DBAs haben zwar nur den Rang einfacher Bundesgesetze, gehen aber als „lex specialis“ den entgegenstehenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts vor. DBA-Recht derogiert sonach dem inländischen Recht. So unter anderem BFH 18.9.1968, IR 56/67.

Sehr geehrter Herr G, ich hoffe ich konnte Sie mit meinen Ausführungen davon überzeugen, dass der Progressionsvorbehalt Österreich zusteht, obwohl ich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bin. Das ist das Resultat aus der Anwendung des DBA.

Sollten Sie sich meiner Meinung nicht anschliessen können, müsste ich ein Verständigungsverfahren laut Art 25 des DBA in die Wege leiten, wobei das Ergebnis wohl die Tatsache wäre, dass Ö nicht nur der Progressionsvorbehalt zusteht, sondern überhaupt das Besteuerungsrecht, weil meine unternehmerische Tätigkeit im Jahr 2005 ausschliesslich in der handelsrechtlichen Geschäftsführung einer österreichischen Gesellschaft bestanden hat, die ich aus verschiedenen Gründen ab er im Rahmen meiner Unternehmensberatung ausüben wollte.

Ein Konsultationsverfahren zwischen D/Ö hat zu dieser Frage aber ergeben, dass laut DBA in diesem Fall die Gesellschaft (hier: mit Sitz in Salzburg) immer als Arbeitgeber laut DBA zu sehen ist.

Ich habe die Einkünfte wohl entgegen dieser (richtigen) Auffassung aber der Betriebsstätte in Y1 zugerechnet [Hervorhebung durch den Senatsvorsitzenden], weil die österreichische Finanz in meiner Unternehmensberatung wegen bisheriger Verluste eine Liebhabereibetätigung sieht und daher eine Veranlagung unterbleibt, woran sich auch nichts ändern dürfte, weil für 2007 bereits die Liquidation der Gesellschaft geplant ist. Ich möchte aber, dass mein Honorar aus öffentlichen Geldern abgabenrechtlich ‚erfasst‘ ist und nicht als Liebhabereibetätigung in der Luft hängt.

Wie Sie aber verstehen können, möchte ich das zum Normalsteuersatz, wie mir das nach dem DBA und davon abhängig nach deutschem innerstaatlichem Recht zusteht.

Sehr geehrter Herr G, wenn sie noch irgendwelche Fragen haben, bin unter [...] zu erreichen.

Da sich das weitere Abgabenverfahren bei ihnen in Deutschland doch sehr von der österreichischen Rechtslage unterscheidet, werde ich die weiteren Verfahrensschritte meiner Rechtsschutzversicherung übergeben.

Ich denke aber, dass wir das Verfahren bereits auf dieser Ebene durch eine Veranlagung zum normalen Steuersatz beenden können.

Quasi als Schlusssatz erlauben sie mir noch die Feststellung dass nach dem OECD-Musterabkommen für DBAs nach der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt, welchem auch das von uns anzuwendende DBA folgt, immer nur ein Staat und zwar der Ansässigkeitsstaat den Progressionsvorbehalt anwenden darf. Das wird Ihnen jede/r Expert(e)in für zwischenstaatliches Steuerrecht im Schlaf bestätigen können.

Ich gehe davon aus, dass auch Ihr Finanzamt wie jedes Finanzamt in Österreich über mindestens (oder höchstens) eine(n) Vertreter(in) dieser zugegeben raren Spezies verfügt. Ich ziehe meinen Einspruch daher nicht zurück, sondern rechne damit, dass Sie meinen Ausführungen und der Rechtslage entsprechend eine Veranlagung ohne Pro [gre] ssionsvorbehalt vornehmen werden.

Ich denke, dass damit auch Ihre Entscheidung hinsichtlich der Aussetzung zu revidieren wäre.

Sollten Sie Sich diesbezüglich jedoch ausserstande sehen, würde ich im Hinblick darauf, dass ich den bezahlten Betrag zumindest zum grössten Teil ja wieder zurückbekomme, dennoch die entsprechende Zahlung leisten, bräuchte dazu ab er eine Frist bis ca. Ende Jänner, da ich für diesen Zweck eine Auszahlung bei der Bundesschatzveranlagung der Republik Österreich geordert habe, diese aber erst am 18.01. 2007 durchgeführt wird (siehe Beilage).

Mit freundlichen Grüßen

{Unterschrift, Sbg. 9.01.07}

A"

Als Reaktion daraufhin unterließ das Finanzamt DX die Besteuerung der Geschäftsführerbezüge des Jahres 2005 und sandte nun am 19. Februar 2007 dem Finanzamt Salzburg-Stadt eine kurze Kontrollmitteilung folgenden Inhalts und ohne weitere Beilagen (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 45):

"Betrifft: A, XXXXX, [...]

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2005 wurde festgestellt, dass Herr A in 2005 Geschäftsführervergütungen von der B-GmbH in Z in Höhe von 16.650 Euro bezog. Nach Art. 16 Abs. 2 DBA Österreich steht Österreich das Besteuerungsrecht zu. Ich bitte um Beachtung.

Mit freundlichen Grüßen

{Unterschrift}"

Diesen Sachverhalt kannte man schon - wenngleich aufgrund der irreführenden Angaben des Beschuldigten in Bezug auf Liebhaberei missverstanden - insoweit, weil ja der Beschuldigte dem Finanzamt Salzburg-Stadt am 9. November 2006 seine diesbezügliche Einnahmen-/Ausgabenrechnung für 2005, gerichtet an das deutsche Finanzamt, in Ablichtung zukommen hatte lassen (siehe oben).

In persönlichen Gesprächen und Telefonaten mit F und einer weiteren Beamtin des Finanzamtes Salzburg-Stadt hat der Beschuldigte nunmehr von einer Angelegenheit

gesprochen, die ein bis zwei Jahre dauere (eben 2005 und 2006). Es habe Zufallsgewinne gegeben und jetzt werde die Liquidation der GmbH vorbereitet (Zeugenaussage F).

Infolge Arbeitsüberlastung (Zeugenaussage F) hat sich die österreichische Abgabenbehörde darauf beschränkt, den Beschuldigten im nachhinein (nach bereits erfolgter Verkürzung der Einkommensteuer für 2005) zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung für 2005 aufzufordern.

Auch für das Veranlagungsjahr 2006 hätte A von sich aus bis zum Ablauf des 30. Juni 2007 eine Einkommensteuererklärung einzureichen gehabt, in welcher er entsprechend seinem sicheren Wissen seine Geschäftsführerbezüge bzw. seinen selbst berechneten Gewinn aus seiner Unternehmensberatung in Höhe von € 7.290,50 offenzulegen gehabt hätte. Dies ist jedoch nicht geschehen, weshalb die Abgabenbehörde auch die diesbezügliche Einkommensteuer in Höhe von € 3.369,20 (basierend im Zweifel zugunsten des Beschuldigten auf seinen eigenen Angaben bezüglich der Betriebsausgaben) bis zu diesem Zeitpunkt nicht festsetzen konnte (Veranlagungsakt).

A hat somit für 2006 eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von **€ 3.369,20** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Anstelle der angeforderten Einkommensteuererklärung für 2005 (siehe oben) ist am 24. Juli 2007 ein Schreiben des Beschuldigten an Frau E beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingelangt folgenden Inhaltes (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 47 ff):

"Betrifft: ESt-Erklärung 2005 Z, 24.07.2007

Sehr geehrte Frau E,

hinsichtlich der Abgabe einer ESt-Erklärung für 2005 erlaube ich mir, folgendes festzuhalten bzw. eine Reihe von bezughabenden Unterlagen vorzulegen.

1) Unternehmensberatung ab 1998:

Im Jänner 1998 habe ich die Unternehmensberaterprüfung gem. BGBl. Nr. 254/1978 abgelegt. Im März 1998 habe ich dann das Gewerbe angemeldet, allerdings wieder ruhend gemeldet.

Ab 2002 habe ich dann das Gewerbe als Unternehmensberater mit Betriebsstätte in Y1 angemeldet.

Für das Jahr 2000 habe ich einen Verlust von ATS 32.490,- erklärt.

Für das Jahre 2001 einen Verlust von ATS 32.805,-

Ab 2002 wurden meine Verluste auch in Deutschland veranlagt (siehe hierzu mein beil. Schreiben an Herrn N vom Finanzamt DX).

Ausgehend vom Erkenntnis vom 25.09.2001, 99/14/0217, wollte ich für 2002 den Betriebsstättenverlust in Deutschland mit € 1643,67 im Wege der Veranlagung geltend machen.

Das natürlich vor dem Hintergrund, dass die deutschen Finanzbehörden im Gegensatz zur österreichischen Finanzbehörde ja über keine rückzahlbare Lohnsteuer verfügten.

Nach einer längeren Diskussion mit der Fachbereichsleiterin für zwischenstaatliches Steuerrecht am Finanzamt Salzburg Stadt wurde schliesslich von dieser entschieden, dass zwar noch für 2001 eine Veranlagung durchgeführt würde, ab 2002 aber in Österreich von Liebhaberei auszugehen sei. Mein Steuerakt wurde daher von der Betriebsveranlagung zur Arbeitnehmerveranlagung überstellt.

Schliesslich habe ich diese Entscheidung akzeptiert, obwohl meine Verluste, die weiterhin vom Finanzamt DX veranlagt wurden, in Österreich nicht als ausgleichsfähig sondern als Liebhabereibetätigung behandelt wurden und daher nicht veranlagt wurden.

Von deutscher Seite habe ich, wie gesagt, natürlich keine Rückerstattung irgendwelcher Abgaben erhalten.

In der Folge sind in Deutschland noch folgende Verluste angefallen:

2003 € 2.560,-

2004 € 2.507,-

ohne dass ich diese in Ö. geltend hätte machen können.

2) Geschäftsführertätigkeit für die B-GmbH ab 2005, Zufallsgewinn:

Ich habe mein Schreiben an Herrn N bereits erwähnt. Darin habe ich festgehalten, dass ich eigentlich keine Zeit für Beratungen habe und auch keine Werbung mache. Dass ich aber das eine oder andere Mal eine Gemeinde beraten könnte, aber eher nur manchmal einen Artikel für die SWK schreibe, für den ich ein Autorenhonorar erhalte.

Im Jahr 2005 war es dann so, dass der B-GmbH, die das HXX umgebaut hat, seitens der Stadtgemeinde, die an der GmbH mit 20 % beteiligt ist, ein zweiter Geschäftsführer zur Verfügung gestellt werden sollte.

Nachdem sich im Bereich der XXXXXXXX niemand bereit erklärte, das zu übernehmen, wandte sich der XXXXXXXXX I an mich, ob ich das übernehmen könnte, obwohl ich nicht in der XXXXX tätig bin, sondern im XXXXX.

Ich habe mich daraufhin bereit erklärt, das Projekt bis zur Fertigstellung zu begleiten, wenn ich das im Rahmen meiner Unternehmensberatung in Y1 machen könnte (siehe dazu beil. Mailverkehr).

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die Gesellschaft operativ eigentlich nicht tätig ist, sondern das HX als Ganzes mit einem einzigen Mietvertrag an den O-Verein unvermietet (also eher nur vermögensverwaltend tätig ist).

Es handelt sich bei der Tätigkeit um Projektmanagement im Sinne von Management auf Zeit lt. Pkt. B.1. des Berufsbildes für Unternehmensberater (siehe dazu den entsprechenden ESt-E).

Von Beginn an war dabei meine Überlegung die, dass die Gesellschaft nur solange aufrecht erhalten werden sollte, als dies wegen allfälliger steuerlicher Behaltefristen notwendig ist.

Die Gesellschaft wird im Rahmen des XXXXXX administriert und hat keine eigenen Beschäftigten. Daher war auch ein Dienstnehmerverhältnis zur Gesellschaft nicht opportun, da dies eine Lohnverrechnung erforderlich gemacht hätte.

Korrekt ist die Behandlung als Werkvertrag meines Erachtens insofern, als die Unternehmensberatung in Y1 bereits existierte und eine Projektbegleitung ins Berufsbild passt.

Die Gesellschaft hat lediglich das eine Projekt (Errichtung) und die Vermietung als Betätigung. In diesem Zusammenhang wird die Projektabwicklung natürlich durch die Bestellung als handelsrechtlicher Geschäftsführer erleichtert.

3) Zur Liebhabereibetätigung bzw. Änderung der Art der Bewirtschaftung/Überschusss/Einnahmequelle/Zufallsgewinn

Nach der Absicht der Gesellschafter soll in der nächsten Generalversammlung im Oktober 2007 bereits die Auflösung der Gesellschaft beschlossen werden [Anmerkung: Der tatsächliche Beschluss erfolgte laut Firmenbuchabfrage am 27. Mai 2008]. Während der Liquidation ist vor allem auf umsatzsteuerliche Aspekte zu beachten, um keine steuerpflichtige Entnahme zu bewirken.

Die diesbezüglichen Fragen sind mit dem Finanzamt geklärt, bedürfen aber einer konkreten Umsetzung.

Nach der Liquidierung der Gesellschaft werden sich aus meiner Unternehmensberatung wieder Verluste ergeben.

Grundsätzlich wäre es denkbar, mein Honorar in Projektbegleitung und GF-Entschädigung aufzuteilen, wobei das Besteuerungsrecht für die Projektbegleitung in D. wäre (Betriebsstättenort), während die GF-Entschädigung jedenfalls Ö. zufällt.

Davon habe ich aber Abstand genommen, nachdem die deutschen Finanzbehörden für sich entgegen dem DBA den Progressionsvorbehalt für die ö. nichtselbständigen Einkünfte geltend gemacht haben, obwohl sie den Mittelpunkt meiner Lebensinteressen übereinstimmend mit meinem Vorbringen in Ö. angenommen haben.

Ich habe mich daher auf das DBA unter Hinweis auf die GF-Tätigkeit berufen.

Das war insofern legitim und notwendig, als ja in Zukunft wieder Verluste anfallen und die deutschen Finanzbehörden keine einbehaltene Lohnsteuer refundieren können.

Die deutschen Finanzbehörden missachten in diesem Zusammenhang das DBA völlig und behandeln (wohl völkerrechtswidrig) Zweitwohnungsbesitzer anders als dies die österreichische Praxis ist.

Insgesamt gehe ich davon aus, dass sich in der Art meiner Betätigung nichts Grundlegendes geändert hat, da ich nach Abschluss des Projektes 2007/2008 weiterhin keine Zeit für Beratung haben werde. Die Projektbegleitung hat sich eher zufällig ergeben, als man ausnahmsweise einen GF innerhalb der XXXXX gesucht hat, was bisher nicht üblich war.

Beim Überschuss 2005 handelt es sich daher um einen klassischen Zufallsgewinn, der nach den Liebhabereikriterien keine Einkunftsquelle darstellt.

Ich ersuche daher höflich, nicht von der bisherigen Behandlung als Liebhabereibetätigung abzugehen und denke, dass die Abgabe einer Einkommensteuererklärung nicht notwendig ist.

Für 2006 sehe ich die Sachlage gleich, werde jedoch in der deutschen Erklärung dazu angeben, dass keine Einkünfte vorliegen, für welche Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht.

Mit freundlichen Grüßen,

A

Beilagen:

e-mail I [vom 1. April 2005, siehe bereits oben]

e-mail Herr N [vom 10. Juni 2003]

Einnahmen-Ausgaben Rechnung 2005 (mit Eingangsstempel des FA Salzburg Stadt vom 09.11.2006) [siehe bereits oben]"

Im Ergebnis ist A also nunmehr insoweit argumentativ umgeschwenkt, als er jetzt gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Stadt offenlegt, dass in Österreich Geschäftsführerbezüge anfallen, welche zumindest im Prinzip einkommensteuerbar wären, wenngleich er wider besseres Wissen als Fachmann eine Voluptuartätigkeit behauptet.

Das Schreibens des Beschuldigten vom 24. Juli 2007 stellt entgegen der Ansicht der Verteidigung keine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG dar: Weder liegt eine Darlegung der Verfehlung vor noch ist überhaupt ein entsprechender Erklärungswillen des Finanzstrftäters zur tatsächlichen Aufhellung des strafrelevanten Sachverhaltes erkennbar.

Die Zeugin F geht davon aus, dass es nach Einlangen des obgenannten E-Mails an die Finanzbeamtin E zumindest ein Gespräch gegeben hat (Zeugenaussage), wobei aber A offenkundig von seinen Darlegungen im E-Mail nicht abgegangen ist und F eine klärende Festlegung mangels verfügbarer Zeit zum Aktenstudium unterlassen musste. Der Akt ist infolge eklatanter Unterbesetzung des Finanzamtes liegengelassen worden (Zeugenaussage F).

Die Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2006 hat A - siehe oben - auf Dauer unterlassen.

H.4. Während des Veranlagungszeitraumes **2007** hat A monatlich € 2.000,00 im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als zusätzlicher Geschäftsführer der B-GmbH ausbezahlt erhalten, wobei er wusste, dass diese selbständigen Einkünfte in Österreich einkommensteuerbar und -steuerpflichtig gewesen sind. Sein Plan ist es nunmehr gewesen, gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Stadt vorzutäuschen, dass diese Einkünfte infolge angeblicher Liebhaberei als bloße "Zufallsgewinne" nicht zu versteuern wären.

Tatsächlich hätte er bis zum Ablauf des 30. Juni 2008 eine Einkommensteuererklärung für 2007 beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gehabt, in welcher er entsprechend seinem sicheren Wissen seine Geschäftsführerbezüge bzw. seinen selbst berechneten Gewinn aus seiner Unternehmensberatung in Höhe von € 5.743,50 offenzulegen gehabt hätte. Dies ist jedoch nicht geschehen, weshalb die Abgabenbehörde die diesbezügliche

Einkommensteuer in Höhe von € 2.595,71 (basierend im Zweifel zugunsten des Beschuldigten auf seinen eigenen Angaben bezüglich der Betriebsausgaben) bis zu diesem Zeitpunkt nicht festsetzen konnte (Veranlagungsakt).

A hat daher für 2007 eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von **€ 2.595,71** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

H.5. Während des Veranlagungszeitraumes **2008** hat A monatlich € 2.000,00 im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als zusätzlicher Geschäftsführer der B-GmbH ausbezahlt erhalten, wobei er wusste, dass diese selbständigen Einkünfte in Österreich einkommensteuerbar und -steuerpflichtig gewesen sind. Sein Plan ist es gewesen, gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Stadt vorzutäuschen, dass diese Einkünfte infolge angeblicher Liebhaberei als bloße "Zufallsgewinne" nicht zu versteuern wären.

Wäre es dem Beschuldigten mit seinen Darlegungen gegenüber der Finanzbeamten E ernst gewesen, hätte er in Anbetracht des Umstandes, dass eben die Gesellschaft im Jahre 2007 nicht ihrer Auflösung beschlossen hat (siehe Firmenbuch) und das "Projekt", also seine entgeltliche Tätigkeit bei der B-GmbH 2007 oder zumindest 2008 entgegen seinen Beteuerungen noch nicht abgeschlossen war, reagiert und eine Richtigstellung vorgenommen.

Tatsächlich hätte er bis zum Ablauf des 30. Juni 2009 eine Einkommensteuererklärung für 2008 beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gehabt, in welcher er entsprechend seinem sicheren Wissen seine Geschäftsführerbezüge bzw. seinen selbst berechneten Gewinn aus seiner Unternehmensberatung in Höhe von € 6.053,50 offenzulegen gehabt hätte. Dies ist jedoch nicht geschehen, weshalb die Abgabenbehörde die diesbezügliche Einkommensteuer in Höhe von € 2.750,78 (basierend im Zweifel zugunsten des Beschuldigten auf seinen eigenen Angaben bezüglich der Betriebsausgaben) bis zu diesem Zeitpunkt nicht festsetzen konnte (Veranlagungsakt).

A hat daher für 2008 eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von **€ 2.750,78** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

H.6. Am 16. Juni 2009 reichte A Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 bis 2008 beim Finanzamt Salzburg-Stadt ein, in welchen der Umstand der von ihm erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht offengelegt worden war. Die antragsgemäße Verbuchung führte zur fälschlichen Festsetzung und Auszahlung von tatsächlich nicht zustehenden Gutschriften an Einkommensteuer in Höhe von € -276,06 (2005), € -276,05 (2006), € -276,04 (2007) und € -276,00 (2008) (Abgabenkonto). Diese nachträglichen zusätzlichen Abgabenverkürzungen sind jedoch nicht Verfahrensgegenstand (vgl. den Schulterspruch des Spruchsenates, in welchem nur von einer Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen die Rede ist; Finanzstrafakt S. 99).

H.7. Auch während des Veranlagungszeitraumes **2009** hat A monatlich € 2.000,00 im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als zusätzlicher Geschäftsführer der B-GmbH

ausbezahlt erhalten, wobei er wusste, dass diese selbständigen Einkünfte in Österreich einkommensteuerbar und -steuerpflichtig gewesen sind. Sein Plan ist es weiterhin gewesen, gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Stadt vorzutäuschen, dass diese Einkünfte infolge angeblicher Liebhaberei als bloße "Zufallsgewinne" nicht zu versteuern wären.

Tatsächlich hätte er bis zum Ablauf des 30. Juni 2010 eine Einkommensteuererklärung für 2009 beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gehabt, in welcher er entsprechend seinem sicheren Wissen seine Geschäftsführerbezüge bzw. seinen selbst berechneten Gewinn aus seiner Unternehmensberatung in Höhe von € 5.958,50 offenzulegen gehabt hätte. Dies ist jedoch nicht geschehen, weshalb die Abgabenbehörde die diesbezügliche Einkommensteuer in Höhe von € 2.658,83 (basierend im Zweifel zugunsten des Beschuldigten auf seinen eigenen Angaben bezüglich der Betriebsausgaben) bis zu diesem Zeitpunkt nicht festsetzen konnte (Veranlagungsakt).

A hat daher für 2009 eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von **€ 2.658,83** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

H.8. Bezuglich der Entwicklung seiner selbständigen Betätigung im Veranlagungsjahr **2010** hatte A am 14. April 2010 mit F per E-Mail ganz vorsichtig, um nicht sprichwörtlich "die schlafenden Hunde zu wecken" (sein erster Plan, seinen engen Freund D und Büronachbar von F in die Sache einzubinden und ihn das E-Mail weiterleiten zu lassen, war fehlgeschlagen - siehe Zeugenaussagen D und F) wieder Kontakt aufgenommen wie folgt (vorgelegt in der Verhandlung am 2. Februar 2017):

"Sehr geehrte Frau F,

ich erlaube mir höflich, beiliegend einige aus meiner Sicht hilfreiche Unterlagen zu meinem Steuerakt [...] zu übermitteln.

Die Unterlagen beginnen mit dem ESt.-Bescheid 1999, der eine Steuernachforderung zum Inhalt hatte.

Für 2002 und 2001 folgten Lohnsteuererstattungen in Folge zweier Verlustveranlagungen.

Für 2002 wurde eine Verlustveranlagung entgegen der Erklärung nicht mehr durchgeführt, da eine solche letztmalig für 2001 zugesagt wurde (stattdessen Arbeitnehmerveranlagung).

2003 und 2004 erfolgten 2 Verlustveranlagungen (nur) in Deutschland, wobei kein Ausgleich mit deutschen oder österreichischen Einkünften stattfand.

Für 2005 bis 2006 erfolgten Veranlagungen in Deutschland mit 0,-, 2007 wurde die Veranlagung versagt, 2008 erfolgte eine Veranlagung (zum Normalsteuertarif) in Deutschland (ebenfalls mit 0,-).

Die honorierte Betätigung für die B-GmbH als Geschäftsführer/Liquidator (die Gesellschaft wurde im Februar 2010 aus dem Firmenbuch gelöscht) endete mit Ende Oktober 2009, so dass ab 2010 voraussichtlich wieder Verluste aus meiner selbständigen Tätigkeit anfallen werden, da ich neben meiner hauptberuflichen Tätigkeit als XXXX zur Vermeidung von Befangenheiten de facto keine Beratungsfälle übernehmen kann.

Ich danke Ihnen für Ihre Geduld [...]

A"

Bis August 2010 hatte sich aus der Sicht des Beschuldigten in seinen steuerlichen Belangen alles zu seiner Zufriedenheit entwickelt:

Obwohl er wusste, dass er mit seinen in der Zeit von April 2005 bis November 2009 einlangenden monatlichen Geschäftsführerbezügen beim Finanzamt Salzburg-Stadt ansich steuerpflichtig wäre, war es ihm gelungen, die Vorschreibung der diesbezüglichen Einkommensteuern für die Veranlagungsjahre 2005 bis 2009 zu vermeiden und gleichsam als Zugabe noch für diese Jahre in der Arbeitnehmerveranlagung nicht zustehende kleine Steuergutschriften zu lukrieren.

H.9. Am 11. August 2010 ist aber das Finanzamt DX aktiv geworden und hat gegenüber dem Beschuldigten angekündigt, den von ihm bezogenen Bruttoarbeitslohn [gemeint wohl die Geschäftsführerbezüge] der Jahre 2008 und 2009 in Deutschland unter Progressionsvorbehalt besteuern zu wollen, was A am 13. September 2010 unter ausführlicher abgabenrechtlicher Analyse zur einer per E-Mail übersandten Erklärung an das deutsche Finanzamt veranlasste, dass die von ihm lukrierten Einnahmen von einer GmbH mit Sitz in Z stammten, wofür Österreich laut Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht zugeordnet werde (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 59 ff).

H.10. Diese E-Mail vom 13. September 2010 leitete das Finanzamt DX nach einem offensichtlich klärenden Telefonat an F, Finanzamt Salzburg-Stadt weiter und führte aus (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 57 verso):

"Sehr geehrte Frau F,

unter Bezugnahme auf das soeben geführte Telefonat leite ich den untenstehenden Schriftsatz mit Anlagen weiter.

A hat hier unter Bezugnahme auf das Besteuerungsrecht Österreichs seine Vergütungen als Geschäftsführer bzw. Liquidator für die B-GmbH nicht in Deutschland versteuert.

Nach Aktenlage hat er folgende Beträge erhalten: 2005 16.650 €, 2006 bis 2008 je 22.200 €, 2009 19.425 €.

Auch eine Versteuerung in den angefochtenen österreichischen Steuerbescheiden 2008 und 2009 ist hier nicht erkennbar.

Der Stpf. erklärt dies mit einer angeblichen Qualifizierung als Liebhabereieinkünfte in Österreich.

Mit freundlichem Gruß

[Unterschrift]"

Aufgrund der telefonischen und schriftlichen Information des deutschen Finanzamtes ist F "aufgewacht" [Eigenzitat] und hat gesehen, dass Handlungsbedarf besteht, weil nicht nur die Jahre 2005 und 2006 erfasst waren, sondern "es" [die behauptete Liebhaberei] sich auf weitere Jahre bezogen hat. Sie hat daraufhin den Beschuldigten angerufen, ihm von den Unterlagen aus Deutschland berichtet und ihn aufgefordert, die Einnahmen und Ausgaben für jedes Jahr darzulegen und die ganzen Unterlagen beizubringen; sie hat ihm mitgeteilt, das der Sachverhalt steuerlich relevant ist (Zeugenaussage F).

H.11. Dies veranlasste A, am 12. Oktober 2010 an Frau F ein E-Mail zu senden wie folgt:

*"Sehr geehrte Frau F,
wie besprochen die E/A 2000 bis 2009, wie sie den Erklärungen beigelegen sind (ab 2003
nur BRD).*

*2006 habe ich die Erklärung für 2005 in Deutschland eingereicht und eine Kopie im
November 2006 an das FA Stadt übermittelt.*

*Zu Beginn 2007 gab es dazu ein Schreiben an Herrn G vom FA DX, das ich ebenfalls
beigelegt habe, die aus meiner Sicht wichtigen Passagen habe ich angekreuzt.*

*Weiters liegt bei ein Est-Erlass (Auszug) betr. Unternehmensberater und Management
auf Zeit + Projektbegleitung, dies im Hinblick darauf, dass die B-GmbH eine reine
Projektverwirklichungsgesellschaft war.*

*Eine über die Projektorganisation hinaus existierende Unternehmensorganisation mit
Mitarbeitern, Betriebsmitteln etc. gab es bei der B-GmbH nicht, so dass eine Eingliederung
im Sinne eines Dauerschuldverhältnisses gar nicht denkbar war.*

Mit freundlichen Grüßen, A"

Dem E-Mail vom 12. Oktober 2010 waren nun tatsächlich die beschriebenen Einnahmen-/ Ausgabenrechnungen beigeschlossen, aus welchen sich auch nach der Berechnung des Beschuldigten für seiner Geschäftsführertätig bei der B-GmbH in den Jahren 2005 bis 2009 ein Gewinn von € 13.220,50 (2005), € 7.290,50 (2006), € 5.743,50 (2007), € 6.053,50 (2008) und € 5.958,50 (2009) ergeben hat. Zusätzlich hat er für 2010 einen Verlust aus seiner Beratungstätigkeit von € -8.417,50 und für 2011 in einer Vorschau von € -14.417,50 behauptet (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 67 ff).

In einem weiteren E-Mail vom 22. November 2010 an F hat A eine förmliche Anfrage an den Fachbereich für zwischenstaatliches Steuerrecht des Finanzamtes Salzburg-Stadt nachgereicht, in welcher er - tatsächlich unzutreffend - ausführte: *"Da ich zwischen 2002 und 2009 die Art der Bewirtschaftung meiner Unternehmensberatung nicht geändert habe, gehe ich davon aus, dass seitens der Bundesfinanzverwaltung RZ 102 der EStR heranzuziehen ist, wonach 'Zufallsgewinne' (meine ab 2005) nicht zu besteuern sind."* (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt S. 87 ff).

Dann ist vorläufig wieder Ruhe eingekehrt.

Die E-Mails des Beschuldigten vom 12. Oktober 2010 und vom 22. November 2010 sind entgegen der Ansicht der Verteidigung nicht als Selbstanzeigen im Sinne des § 29 FinStrG zu werten: Weder liegen Darlegungen der Verfehlungen des Finanzstrftäters vor noch ist überhaupt ein entsprechender Erklärungswillen zur tatsächlichen Aufhellung des strafrelevanten Sachverhaltes erkennbar.

H.12. Am 21. Februar 2011 reichte A sogar noch eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beim Finanzamt Salzburg-Stadt ein, in welcher der Umstand der von ihm erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht offengelegt worden war. Die antragsgemäße Verbuchung führte zur fälschlichen Festsetzung und Auszahlung einer tatsächlich nicht zustehenden Gutschrift an Einkommensteuer in Höhe von € -479,92 (Abgabenkonto). Diese nachträgliche zusätzliche

Abgabenverkürzung ist nicht Verfahrensgegenstand (vgl. den Schuldspruch des Spruchsenates, in welchem nur von einer Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen die Rede ist; Finanzstrafakt S. 99).

H.13. Ebenfalls am 21. Februar 2011 hat A eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht, in welcher Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nicht angegeben waren. Die antragsgemäße Verbuchung führte zur Festsetzung und Auszahlung einer möglicherweise nicht zustehenden Gutschrift an Einkommensteuer in Höhe von € -480,00 (Abgabenkonto). Läge solcherart eine Abgabenverkürzung vor, wäre sie nicht Verfahrensgegenstand (vgl. den Schuldspruch des Spruchsenates, in welchem nur von einer Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen die Rede ist; Finanzstrafakt S. 99). Folgt man der Logik der Bewirtschaft der selbständigen Tätigkeit des A, haben sich mit Ende seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bzw. als Liquidator der GmbH die Verhältnisse wieder völlig geändert, sodass nun möglicherweise tatsächlich von einer Liebhaberei auszugehen gewesen wäre. Allenfalls hätte sich bei Annahme eines Verlustes aus selbständiger Tätigkeit durch dessen Nichtansatz bei der Veranlagung keine Verringerung, sondern eine Erhöhung des Einkommensteuerbetrages ergeben. Dass tatsächlich wie im korrespondierenden Steuerverfahren festgestellt, ein Gewinn aus dieser Betätigung bestanden hat, kann daher im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht bewiesen werden.

H.14. Erst am 22. Dezember 2011 sind entsprechende Wiederaufnahmsbescheide und Sachbescheide der Abgabenbehörde ergangen, in welchen nach Auswertung der von A übermittelten obigen Unterlagen die verfahrensgegenständlichen Geschäftsführerbezüge des Beschuldigten der Einkommensteuer unterworfen wurden (Veranlagungsakt, Abgabenkonto). Dabei sind wesentliche Teile der vom Beschuldigten in seinen Einnahmen-/Ausgabenrechnungen geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anerkannt worden.

H.15. Gegen die die Sachverhaltswürdigung des Finanzamtes Salzburg-Stadt klar bestätigende Entscheidung des Abgabensenates des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Mai 2014, GZ. RV/6100328/2012, hat A eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, welche jedoch mit Beschluss vom 22. Oktober 2015, Zl. Ra 2014/15/0019, zurückgewiesen worden ist.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist

oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Dieser Zweifelsgrundsatz des Finanzstrafverfahrens führt dazu, dass es aus der Sicht des des Bundesfinanzgerichtes bei Nachvollziehung der Argumentation des Abgabensenates in der korrespondierenden Steuersache in objektiver Hinsicht wohl sehr wahrscheinlich ist, dass bestimmte, in den Rechenwerken des Beschuldigten zum Ansatz gebrachte Aufwendungen bzw. Ausgaben in Zusammenhang mit seinen Bezügen als Geschäftsführer bzw. Liquidator der B-GmbH nicht gewinnmindernd zuzulassen wären, weil sie überhöht dargestellt worden sind, jedoch ist dies für den Zeitpunkt der Deliktsverwirklichung in subjektiver Hinsicht nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit erweislich.

Der Finanzstrafsenat folgt daher insoweit den eigenen Angaben des Beschuldigten, woraus sich die oben in den Punkten H.2. bis H.5. und H.7. genannten verheimlichten - im Verhältnis zum Steuerverfahren niedrigeren - Gewinne und Verkürzungen an Einkommensteuer ergeben.

2. Im Übrigen ergibt sich auch für den hier entscheidenden Finanzstrafsenat in Nachvollziehung der Argumentation des Abgabensenates des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich der Bewertung der verfahrensgegenständlichen selbständigen Betätigung des Beschuldigten in den Jahren 2006 bis 2009, dass diese Tätigkeit in Österreich eine tatsächliche, steuerbare und steuerpflichtige Einkunftsquelle dargestellt hat und dass A tatsächlich die der österreichischen Einkommensteuer zu unterwerfenden Gewinne in zumindest einer in Pkt. 1 genannten Höhe erzielt hat.

3. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben in solchen Fällen Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs. 2 BAO unter anderem Abgabenerklärungen, wozu auch Einkommensteuererklärungen gehören.

Zu diesen bedeutsamen Umständen gehören zweifellos auch der Aspekt, dass ab einem bestimmten Zeitpunkt eine selbständige Betätigung nicht mehr in der Form ausgeübt wird, dass von Liebhaberei (einem Voluptuarbetrieb) zu sprechen ist, dass sohin ein Wechsel von Liebhaberei zu einer steuerbaren Betätigung vorgelegen hat, also eine Änderung im Gewinnstreben des Abgabepflichtigen eingetreten ist, sowie weiters die Tatsachen, aus welchen sich ableitet, dass eine solche nunmehr einkommensteuerpflichtige Tätigkeit in Österreich steuerbar ist.

Diese Offenlegungspflicht gegenüber der Abgabenbehörde wird auch nicht durch das Wissen des Abgabepflichten eingeschränkt, dass die zuständige Abgabenbehörde selbst sich im Irrtum über Sachverhaltselemente und eine daraus abzuleitende bestimmte

rechtliche Beurteilung eines Steuergegenstandes befindet. Eine derartige Einschränkung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht bestünde sogar auch umso weniger, je mehr der Abgabepflichtige selbst zur Fehlbeurteilung durch die Abgabenbehörde beigetragen hat.

4. Wie hat man vorzugehen, wenn man als Abgabepflichtiger (und sei es auch, weil die Abgabenbehörde sich trotz Anfrage sich nicht dazu geäußert hätte) im Zweifel über die Richtigkeit einer steuerrechtlichen Beurteilung eines Lebenssachverhaltes ist (etwa, ob dieser einer Besteuerung unterliegt), um nicht Gefahr zu laufen, seinen abgaberechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten nicht zu entsprechen?

Man hat gegenüber der Abgabenbehörde den abgabenrechtlichen Sachverhalt auf die Weise und in der Form darzulegen, die man anzuwenden hätte, wäre gesichert, dass der Sachverhalt von steuerlicher Relevanz ist.

Darf man gegenüber der Abgabenbehörde als Abgabepflichtiger auch eine Rechtsansicht vertreten, von welcher man insgeheim weiß, dass sie unzutreffend ist, welche aber einen entsprechenden Steuervorteil bräuchte?

Das ist zulässig. Die Rechtswidrigkeit begäne erst in dem Punkt des Geschehens, in welchem der Abgabepflichtige von vornherein die Möglichkeit der Abgabenbehörde einschränkte, sich selbst ein eigenständiges Bild von der Rechtssache zu machen und solcherart die tatsächlich richtige steuerrechtliche Beurteilung des Lebenssachverhaltes zu finden.

Übertragen auf den gegenständlichen Fall hätte A rechtsrichtig gehandelt, wenn er in seinen diversen Eingaben an das Finanzamt Salzburg-Stadt zur Sache nicht die oben beschriebenen einschränkenden und als solche irreführenden, teilweise auch unrichtigen Angaben gemacht hätte, sondern gegenüber der genannten Abgabenbehörde dargelegt hätte, dass er nunmehr ab 2005 mit Aufnahme seiner gut bezahlten Geschäftsführertätigkeit bei der B-GmbH die Art seiner wirtschaftlichen Betätigung als Unternehmensberater wesentlich geändert habe und nunmehr mit der tatsächlichen Absicht handle, daraus einen Gesamtgewinn zu erzielen, und auch vor Ablauf der Erklärungsfristen die korrekt berechneten Gewinne angegeben hätte.

Dann wäre es ihm freigestanden, zu behaupten, dass aber nach seiner Ansicht diese geänderte Betätigung dennoch Liebhaberei darstelle und / oder nicht in das Besteuerungsrecht des österreichischen Fiskus falle, und diese seine Rechtsansicht darzulegen. Ein solches Verhalten des Beschuldigten ist der Aktenlage aber nicht zu entnehmen.

5. Ein grundsätzlich unbeschränkt Einkommensteuerpflichtiger (weil Wohnsitz habend in Österreich) hatte gemäß § 42 Abs. 1 Z. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) eine Steuererklärung per FinanzOnline bei der zuständigen Abgabenbehörde (hier: das Finanzamt Salzburg-Stadt) einzureichen, wenn er im strafrelevanten Zeitraum bezogen auf das Veranlagungsjahr neben seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften (hier: der Gehalt als Beamter des XXXXX)

andere Einkünfte (z.B. in Österreich der Besteuerung unterliegende selbstständige Einkünfte als Unternehmensberater bzw. als Geschäftsführer bezogen hat, deren Gesamtbetrag € 730,00 überstiegen hat, und das zu veranlagende Einkommen mehr als € 10.900,00 (bis Veranlagung 2008) bzw. € 12.000,00 (ab Veranlagung 2009) betragen hat.

6. Einer Hinterziehung von Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer solchen Einkommensteuer bewirkt, indem er die Einreichung der elektronisch zu übersendeten diesbezüglichen Steuererklärungen unterlässt, weshalb das Finanzamt von solchen selbständigen Einkünften und den daraus entstandenen Abgabenansprüchen bis zum Ablauf der jeweiligen Erklärungsfrist bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 134 Abs. 1 BAO) keine Kenntnis erlangt und deshalb die bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuern nicht bis zum Ablauf dieser Frist festzusetzen vermag (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG Variante 2).

7. Zum Verhältnis zwischen den Erscheinungsformen einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Form eines Unterlassens der Einreichung einer Steuererklärung und einer dadurch am 30. Juni des Folgejahres eintretenden Verkürzung (Abs. 3 lit. a Variante 2) und einer nachfolgenden Einreichung einer unrichtigen Steuererklärung und einer dadurch bewirkten zu Unrecht erfolgten Festsetzung einer Abgabengutschrift (Abs. 3 lit. c) in der verfahrensgegenständlichen Ausprägung ist anzumerken:

Unter der Voraussetzung, dass beide Sachverhalte Verfahrensgegenstand sind, konsumiert die Strafbarkeit einer vorsätzlichen Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung, mit welcher bezogen etwa auf einen Veranlagungszeitraum statt der korrekten Festsetzung eines Abgaben(zahlungs)anspruches die bescheidmäßige Festsetzung einer nicht zustehenden Abgabengutschrift veranlasst wird, die Strafbarkeit des zeitlich vorgelagerten Unterlassungstatbestandes. Entfällt nachträglich die Strafbarkeit in Bezug auf die eingereichte unrichtige Abgabenerklärung, lebt die Strafbarkeit der Abgabenverkürzung zum Zeitpunkt des Ablaufes der gesetzlichen Erklärungsfrist infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde vom entstandenen Abgabenanspruch wieder auf.

Insoweit Gleiches gilt, wenn wie im gegenständlichen Fall die Einreichung der zu einer Abgabengutschrift führenden unrichtigen Abgabenerklärungen gar nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht wurde (siehe den Schuldspruch des bekämpften Spruchsenatserkenntnisses) und diesbezüglich eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist: Strafbar ist lediglich die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a 2. Alt. FinStrG.

8. Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die - bei Abgabenhinterziehungen gemäß Abs. 2 leg.cit. fünfjährige - Frist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe

bedrohte Verhalten aufhört. Gehört wie im gegenständlichen Fall zum Tatbestand ein Erfolg (hier: der Eintritt der jeweiligen Verkürzung), so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Begeht aber der Täter während dieser Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf welches § 25 FinStrG (Voraussetzungen für ein Absehen von einer Bestrafung oder das Erteilen einer bloßen Verwarnung infolge Geringfügigkeit liegen vor) nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für die neue Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

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

Im gegenständlichen Fall hat das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof in der korrespondierenden Steuersache nicht das Veranlagungsjahr 2005 betroffen. Hinsichtlich der vorgeworfenen Hinterziehung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2005 ist somit am 30. Juni 2016 eine absolute Verjährung eingetreten, weshalb der Beschwerde des Amtsbeauftragten gegen die diesbezügliche Einstellung des Finanzstrafverfahrens durch den Spruchsenat nicht stattzugeben war.

9. Gewerbsmäßig hat jemand Abgabenhinterziehungen nach dem im hier strafrelevanten Zeitraum bzw. zum Zeitpunkt der gegenständlichen Entscheidung des Spruchsenates (am 14. Dezember 2015) geltenden Finanzstrafrecht (§ 4 Abs. 2 FinStrG) begangen, wenn es ihm darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung (ergänze begrifflich: der Abgabenhinterziehungen; und nicht - wie der Spruchsenat vermeint hat - durch die wiederkehrende Begehung der verheimlichten steuerbaren selbständigen Tätigkeit) eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG aF).

10. Bedingt vorsätzlich handelte 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 gehalten und sich mit ihr abgefunden hat.

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

Absichtlich handelte gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf angekommen ist, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzte.

Lediglich allenfalls fahrlässig hätte gehandelt, wem ein nicht entschuldbarer Irrtum unterlaufen wäre, der den Täter das Finanzvergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen hat lassen (§ 9 FinStrG). Fahrlässig handelte im Übrigen derjenige, der die Sorgfalt außer Acht gelassen hatte, zu der er nach den Umständen verpflichtet und

nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt gewesen ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkannt hat, dass er einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelte auch, wer es zwar für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Aufgrund Tatzeitpunkt und Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates (siehe wiederum § 4 Abs. 2 FinStrG) wäre noch der Tatbestand des § 34 Abs. 1 FinStrG idFd vor dem BGBl I 2015/118 zur Anwendung gelangt, hätte der Beschuldigte fahrlässig gehandelt. Dies ist aber ohnehin nicht der Fall.

11. In Anbetracht des Geschehensablaufes in Verbindung mit den besonderen fachlichen Kenntnissen des in der örtlichen Finanzverwaltung des Bundes bestens vernetzten Beschuldigten (welcher sich auch laut eigenen Angaben seit 2005 mit der ihn betreffenden Frage einer Voluptuartätigkeit befasst hat) ist ansich trotz der von ihm anlässlich seiner Vernehmung vor dem Bundesfinanzgericht im Weiteren gemachten Einschränkungen (siehe oben) von einer genauen Kenntnis der steuerlichen Rechtslage zu den Tatzeitpunkten und jeweils einem langfristigen Tatplan zur Steuervermeidung auszugehen, welchen er, geradezu verbissen und eigentlich im Verhältnis zu dem zu erzielenden möglichen deliktischen Erfolg gar nicht mehr entsprechend, umzusetzen trachtete. Je nach von ihm zur Abgabenvermeidung als erforderlichen erkannten Sachverhalt hat er sich die Darstellung eines solchen zu Eigen gemacht, beispielsweise wenn er, wie gegenüber dem deutschen Finanzamt dann auch eingeräumt, wider besseres Wissen seine Geschäftsführerbezüge nicht in Österreich, sondern in Deutschland deklariert zu haben (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt", S. 83).

So gesehen wäre ein einheitlicher Tatplan, indizierend ein fortgesetztes Delikt (womit eben für 2005 noch keine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten wäre), und eine absichtliche Vorgangsweise des Beschuldigten (als Tatbildelement der vom Amtsbeauftragten geforderten Bestrafung des Beschuldigten wegen Gewerbsmäßigkeit) nahe des Nachweises.

Dem steht entgegen die Frage, ob nicht eine Passivität der Abgabenbehörde für den Beschuldigten den fälschlichen Eindruck entstehen hat lassen, ob er nicht etwa, wenn ihn das Finanzamt Salzburg-Stadt trotz seines Andrängens in seinem E-Mail vom 24. Juli 2007 und dem sich daran anschließenden Gespräch (siehe oben) bis zu den hier relevanten Tatzeitpunkten (30. Juni 2007, 30. Juni 2008, 30. Juni 2009 und 30. Juni 2010) (die weiteren späteren E-Mails vom 12. Oktober 2010 und 22. November 2010 sind somit insoweit ohne Belang) gewähren hat lassen, einen Rechtsanspruch auf die unrichtige Vorgangsweise erworben hätte, auch wenn er solches eben nicht aus einer konkreten Rechtsauskunft oder aus einem konkreten Bescheid der Abgabenbehörde abzuleiten vermochte.

Die Antwort darauf ist nein: Für A als Steuerfachmann und konkret aus gegebenem Anlass auch mit dem Thema der Voluptuartätigkeit befassten Steuerexperten, welcher noch dazu den konkreten Lebenssachverhalt genauestens bekannt hat (eben weil

er ihn selbst betroffen hat), war es ein Leichtes, die richtige abgabenrechtliche Beurteilung vorzunehmen. Zweifel darüber hatten keinen Platz; es war für ihn ungefähr vergleichsweise so zu sehen, als ob er behaupten wollte, seine jahrzehntelange Tätigkeit als Beamter wäre Liebhaberei und die dabei erhaltene Gehalt keine lohnsteuerpflichtigen nichtselbständigen Einkünfte, sondern lediglich nicht steuerbare „Zufallsgewinne“. Als erfahrener und praktizierender Jurist weiß er auch, dass es einen solchen Rechtsanspruch nicht geben kann.

Das Bundesfinanzgericht verkennt aber nicht, dass die faktische Passivität der Abgabenbehörde für den Beschuldigten ein verunsicherndes Element dargestellt haben könnte.

In Abwägung dieser Argumente belastet der Finanzstrafsenat A im Zweifel zu seinen Gunsten lediglich mit dem Vorwurf, er habe verbleibend bedingt vorsätzlich gehandelt: Er hat es zu den obgenannten Tatzeitpunkten zumindest ernsthaft für möglich gehalten, dass er trotz der beschriebenen besonderen Umstände entsprechende Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt Salzburg-Stadt bis jeweils zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist einzureichen gehabt hätte, in welchen er seine Gewinne aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der B-GmbH anzugeben gehabt hätte. Dennoch hat er dies unterlassen und sich dabei billigend damit abgefunden, dass diesfalls ihm die entsprechenden Einkommensteuern infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von ihren Abgabenansprüchen nicht mit Ablauf dieser Fristen vorgeschrieben werden.

12. A hat daher betreffend die Veranlagungsjahre 2006 bis 2009 eine bedingt vorsätzliche Verkürzung und damit Hinterziehung von Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 11.374,52 (2006: € 3.369,20 + 2007: € 2.595,71 + 2008: € 2.750,78 + 2009: € 2.658,83) nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

13. Da ein Schulterspruch wegen gewerbsmäßiger Begehungsweise im Tatbild Absichtlichkeit fordert (siehe Pkt. 9), war somit dem diesbezüglichen Spruchbegehren des Amtsbeauftragten kein Erfolg beschieden.

14. Hinsichtlich der **Strafbemessung** ist auszuführen:

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG (neben einer im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelangenden Freiheitsstrafe) mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet, wobei - im Falle mehrerer Finanzstrafaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen sind.

Es ergibt sich sohin ein Strafrahmen von € 11.374,52 X 2 = € 22.749,04, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist.

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

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Dabei ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Eine solche nur vorübergehende Abgabenvermeidung liegt nach der Aktenlage nicht vor.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur bei Vorliegen besonderer Gründe zulässig; solche sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch nicht behauptet.

Läge ein durchschnittliches Verschulden des Finanzstrftäters vor bei einander die Waage haltenden Erschwerungs- und Milderungsgründen und bestünden bei ihm durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Umstände, ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert von gerundet € 11.000,00.

Dem Bundesfinanzgericht hat A das Bild eines grundsätzlich mit den rechtlichen Werten vertrauten und diese auch achtenden Person geboten. Er ist ein wichtiges Mitglied der Gesellschaft. Er besitzt große steuerliche Fachkunde, hat jedoch offenkundig zumindest in seinen eigenen steuerlichen Angelegenheiten vorübergehend gleichsam den inneren Kompaß verloren und sich auf einen Vorgang bzw. auf ein Fehlverhalten eingelassen, welches er beharrlich und letztlich wohl im Ergebnis insgesamt nach dessen Bekanntwerden ohne verbleibendem materiellen Vorteil beibehalten hat. Er sieht sich als Opfer von Säumigkeiten der Abgabenbehörde und will nicht wahrhaben, dass er selbst durch sein Verhalten dafür Ursache geliefert hat.

Aufgrund seiner spezifischen beruflichen Stellung und seiner Fachkunde kommt dem Beschuldigten auch die Funktion eines Meinungsbildners in der Gesellschaft und eines Vorbildes in steuerlichen Angelegenheiten zu.

So gesehen wäre eine durchaus empfindliche Geldstrafe zu verhängen, um A von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten bzw. bei Bekanntwerden der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in seinem Umfeld andere Personen in der Lage des Finanzstrftäters von der Begehung gleichartiger steuerlicher Verfehlungen abzuhalten.

Demgegenüber hat sich der Beschuldigte seit Begehung der verfahrensgegenständlichen Hinterziehungen insoweit in steuerlicher Sicht wohlverhalten, dass keine neuerlichen Verfehlungen bekanntgeworden sind. Dieser Umstand und der Aspekt des Zeitablaufes seit Tatbegehung haben insbesondere den spezialpräventiven Aspekt wesentlich abgeschwächt.

Als mildernd zu werten ist überdies die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, die erfolgte Schadensgutmachung laut Abgabenkonto, die oben beschriebene umfangreiche Mitwirkung des Finanzstrftäters an der Aufklärung des

strafrelevanten Sachverhaltes, etwa in Form der Übermittlung der Unterlagen an F und seine weiteren Einlassungen im Finanzstrafverfahren bzw. im korrespondierenden Steuerverfahren; erschwerend zu werten ist die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über mehrere Jahre hinweg.

In Abwägung all dieser Argumente und unter Bedachtnahme auf die wohlgeordneten wirtschaftlichen und auf die persönlichen Umstände (insbesondere die Sorgepflicht für den studierenden Sohn), wie vom Beschuldigten zuletzt in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht geschildert, ist der obige Vergleichswert noch abzumildern und eine tat- und schuldangemessene Geldstrafe in Höhe von € 8.000,00 zu verhängen.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe für den Fall der (nicht erwarteten) Uneinbringlichkeit der Geldstrafe.

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten 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; sie waren daher im Verhältnis zum Erkenntnis des Spruchsenates unverändert zu belassen.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig gewesen und waren auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde Salzburg-Stadt zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen hätte werden müssen.

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. Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes liegt vielmehr eine gesicherte Rechtslage zugrunde, wobei für die Entscheidung die ihr vorausgegangene Beweiswürdigung und das angewandte Ermessen wesentlich gewesen sind.

Salzburg-Aigen, am 23. Februar 2017