



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, JG, in der Finanzstrafsache gegen Herrn HW, vertreten durch Herrn MF, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über

1.) die Beschwerde des Beschuldigten vom 18. Juni 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. Mai 2008, StrNr. x und

2.) die Beschwerde des Beschuldigten vom 21. Juli 2008 gegen den „berichtigten Bescheid gem. § 170 FinStrG über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)“ des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 19. Juni 2008, StrNr. x

zu Recht erkannt:

I. Der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides vom 16. Mai 2008, StrNr. x wird insofern ergänzt bzw. präzisiert, als der Verdacht besteht, dass der Beschwerdeführer (Bf.) „vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling durch Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Einkommensteuer für das Jahr 2001 in Höhe von € 32.248,57 bewirkt hat und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 (1) FinStrG begangen hat.“

II. Im Übrigen wird die unter 1.) bezeichnete Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

III. Die Beschwerde gegen den unter 2.) bezeichneten Bescheid (Berichtigungsbescheid) wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 16. Mai 2008 hat das Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. zur StrNr. x ein Finanzstraßverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser (im Amtsbereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich) durch Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Einkommensteuer für das Jahr 2001 in Höhe von € 32.248,57 verkürzt (bewirkt) und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 18. Juni 2008, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Im angefochtenen Bescheid werde dem Beschuldigten vermutlich vorsätzliches Handeln angelastet, wobei dies im Spruch allerdings nicht behauptet werde.

In der Begründung eines Einleitungsbescheides sei darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen sei und welches schuldhaftes Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen werde, wobei sich der von der Finanzstrafbehörde gehegte Verdacht sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken und dieser Verdacht auch beschrieben werden müsse.

Die Finanzstrafbehörde habe den Sachverhalt, von dem sie ausgegangen sei, in der Begründung nicht ausgeführt, allerdings sei dieser in der am 24. Mai 2006 bei der Abgabenbehörde eingebrachten Ergänzung des Vorlageantrages vom 13. April 2006, der im Rahmen der Berufung gegen die am 6. Februar 2006 verfügte Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagung 2001 gestellt worden sei, nachzulesen.

In dieser Ergänzung habe der Bf. u.a. vorgebracht, dass gemäß § 25 (1) 3d EStG 1988 (in der vor dem 25. Mai 2002 geltenden Fassung) zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch die Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise aufgrund des Vorliegens von Einkünften iSd § 25 (1) EStG 1988 einbehalten wurden, gehören und im gegenständlichen Fall solche Einkünfte vorlägen. Dabei sei allerdings zu beachten, dass seit 1999 bei der Auszahlung von Bezügen iSd § 25 (1) 3d EStG 1988 die auszahlende Stelle gem. § 69 (5) EStG 1988 bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres - zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren - einen Lohnzettel auszustellen und an das Finanzamt der

Betriebsstätte zu übermitteln habe. In diesem Lohnzettel seien ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gem. § 67 (1) EStG 1988 auszuweisen und habe ein vorläufiger Lohnsteuerabzug, wie er im Übrigen in § 69 EStG 1988 generell vorgesehen sei, zu unterbleiben.

Aus den dem Bf. vorliegenden Aktenteilen (des Veranlagungsaktes) sei nicht ersichtlich, ob ein Lohnzettel iSd § 69 (5) EStG 1988 vorliege bzw. wann ein solcher Lohnzettel beim Finanzamt Baden Mödling eingelangt sei. Auch die Finanzstraßbehörde habe in der Begründung des angefochtenen Einleitungsbescheides, obwohl sie dazu verpflichtet gewesen wäre, darüber keine Sachverhaltsfeststellungen getroffen. Aus abgabenrechtlicher Sicht und auch zur Feststellung, ob es objektiv zu einer vorsätzlich verschuldeten Verkürzung von Einkommensteuer für 2001 gekommen sei, müsse aber beachtet werden, dass, wäre der Lohnzettel bereits vor Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 2001, also vor dem 13. Juni 2003, vorgelegen, es zu keiner vom Bf. verschuldeten Verkürzung von Einkommensteuer hätte kommen können. Dabei wäre es auch völlig unbeachtlich gewesen, ob nun der Vermerk über den Bezug von rückgezahlten Pflichtbeiträgen an Sozialversicherung in der - nicht vom Bf. ausgefüllten - Einkommensteuererklärung 2001 enthalten gewesen wäre oder nicht.

Betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerveranlagungsverfahrens 2001 sei auch noch zu beachten, dass das Finanzamt, wäre der Lohnzettel im Zeitraum zwischen dem 13. Juni 2003 und dem 6. Februar 2006 beim Finanzamt eingelangt, sich nicht auf den Umstand des Vorliegens der Einkünfte, sondern auf das nachträglich hervorkommende Beweismittel (Lohnzettel) hatte stützen müssen. Liege aber dieser Lohnzettel nach wie vor nicht vor, müsse die Verfügung der Wiederaufnahme, ohne Bedachtnahme auf die anstehende Verjährungsproblematik, scheitern, da diese gem. § 307 (1) BAO (zwingend) mit der abschließenden Sachentscheidung zu verbinden sei und die Sachentscheidung das Vorliegen eines Lohnzettels iSd § 69 (5) EStG 1989 voraussetze. So gesehen könne dem Bf. in keinem Fall ein Verschulden an der Nichtberücksichtigung der rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge bei der Einkommensteuerveranlagung 2001 treffen, weil die Nichtberücksichtigung nicht auf seine Unterlassung, sondern auf die Unterlassung der auszahlenden Stelle (und in weiterer Folge im Wiederaufnahmeverfahren auf die Untätigkeit der Abgabenbehörde - siehe UFS vom 14. April 2008, GZ. RV/0995-W/06 -, auch noch als ihr das Vorliegen der Einkünfte schon längst bekannt gewesen war, sie es aber trotzdem unterlassen habe, die auszahlende Stelle zur Übermittlung eines Lohnzettels zu veranlassen) zurückzuführen sei.

Aus diesem Grunde werde der Beweisantrag gestellt, den Geschäftsführer des Pensionsverbandes für die Gemeindeärzte NÖ, Herrn JV, zu laden und zu befragen. Diese Beweisaufnahme werde ergeben, dass der Pensionsverband seiner Verpflichtung, für das Jahr 2001 einen Lohnzettel iSd § 69 (5) EStG 1988 auszustellen und an das zuständige Finanzamt zu übermitteln, nicht nachgekommen und dass die objektive Verkürzung der Einkommensteuer 2001 auf diese Unterlassung zurückzuführen sei.

Aus diesem Grunde würden sich auch alle Überlegungen zur subjektiven Tatseite erübrigen, wobei aber darauf hinzuweisen sei, dass die von der Finanzstrafbehörde aufgestellte Behauptung, dem Bf. sei "die Steuerpflicht an sich bewusst" gewesen, was aus der Selbstanzeige (vom 24.1.2006) hervorgehe, tatsachenwidrig sei. In dieser Selbstanzeige sei nämlich ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass es sein (des Bf.) "Rechtsverständnis" gewesen sei, dass es sich "bei der erhaltenen Abfindung um keinen steuerrelevanten Tatbestand" gehandelt habe, da der Bf. "für seine Tätigkeit als Gemeindearzt de facto keine Entlohnung erhalten" habe.

Schließlich sei zu bemerken, dass das Finanzstrafverfahren offensichtlich nur deswegen eingeleitet worden sei, weil mittlerweile - wenn man keine Hinterziehung annähme - die abgabenrechtliche Verjährung für die Einkommensteuer 2001 eingetreten sei. Das Finanzamt (als Abgabenbehörde und als Finanzstrafbehörde) meine daher offenbar, dass durch die Einleitung des Finanzstrafverfahrens der Abgabensanspruch noch zu retten sei. Dabei müsste sich die Abgabenbehörde aber selbstkritisch fragen, warum sie bis heute über keinen Lohnzettel verfüge. So gesehen sei diese Vorgehensweise ein durchsichtiges Manöver, wobei die Finanzstrafbehörde in der Eile des Gefechtes noch dazu übersehen habe, im Spruch des Bescheides dem Beschuldigten vorsätzliches Handeln anzulasten, was schon für sich alleine betrachtet den angefochtenen Bescheid rechtswidrig mache.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und das Finanzstrafverfahren einzustellen.

Am 19. Juni 2008 erging seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz ein Bescheid mit folgendem Spruch:

*„Berichtigter Bescheid*

*Gem. § 170 FinStrG*

*über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2*

*des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)*

*Gegen Herrn (Frau) Herr W Beruf: Arzt*

*wohnhaft in y,*

*wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er(sie)*

*vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling durch Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Einkommensteuer für das Jahr 2001 in Höhe von € 32.248,57 bewirkt hat und und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33(1) begangen hat."*

Gegen diesen „berichtigten“ Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde vom 21. Juli 2008. Ausgeführt wird zunächst, dass die Finanzstrafbehörde mit dieser Erledigung (mit diesen Erledigungen) (offensichtlich) beabsichtige, ihr unterlaufene Fehler in dem am 18. Juni 2008 in Beschwerde gezogenen Bescheid vom 16. Mai 2008 zu berichtigen. In der Beschwerde vom 18. Juni 2008 werde nämlich ausgeführt, dass die Finanzstrafbehörde (vermutlich) übersehen habe, im Spruch des Bescheides vom 16. Mai 2008 dem Beschuldigten vorsätzliches Handeln anzulasten, was schon für sich alleine betrachtet diesen Bescheid rechtswidrig gemacht habe. Die Richtigkeit dieser Beschwerdebehauptung habe offenbar auch die Finanzstrafbehörde erkannt, allerdings erweise sich die von ihr nunmehr vorgenommenen „Berichtigung“ ihrerseits als rechtswidrig. Dabei zitiert der Bf. die Ausführungen zu § 170 Abs. 1 FinStrG in Reger, S 997f, stellt den Einleitungsbescheid und den Berichtigungsbescheid gegenüber und schließt daraus, dass die Finanzstrafbehörde den Tatvorwurf im Spruch des Bescheides vom 16. Mai 2008 um die Worte „vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling“ erweitern, die Zusammenschreibung des Wortes „einerunrichtigen“ beheben, die Währungsumrechnung (ATS) eliminieren und das Wort „verkürzt“ durch die Wortfolge „bewirkt hat und“ ersetzen wollte. Hinsichtlich der Begründungen der beiden Bescheide sei erkennbar, dass sich diese nur hinsichtlich geringfügiger Umformulierungen bzw. vermeintlicher Ausbesserungen unterscheiden. Dem angefochtenen Bescheid fehle die Begründung, weil nämlich der im Bescheid vom 19. Juni 2008 als „Begründung“ bezeichnete Teil nur die (fast) wörtliche Wiederholung der Begründung des Bescheides vom 16. Mai 2008 sei und weil sich diese „Begründung“ auch nicht auf die verfügte Berichtigung gem. § 170 (1) FinStrG beziehe.

Ohne Kenntnis der Berichtigungsgründe sei nicht einsichtig, warum die Nichtaufnahme des wesentlichsten Tatbestandselementes bei der Abgabenhinterziehung iSd § 33 (1) FinStrG, des Vorwurfes, der Beschuldigte habe „vorsätzlich“ gehandelt, und die Umschreibung des Tatortes [des (Zuständigkeits-)Bereiches des Finanzamtes Baden Mödling] berichtigungsfähige Unrichtigkeiten darstellen sollten. Die Finanzstrafbehörde werfe dem Beschuldigten vor, eine Offenlegungspflicht verletzt zu haben, ohne darzutun, wie er diese Pflicht hätte erfüllen müssen, um nicht diesem Vorwurf ausgesetzt zu sein. Der Bf. habe sich von einer befugten Parteienvertreterin unterstützen lassen, die wiederum der Offenlegungspflicht unter Verwendung des amtlichen Vordrucks (Einkommensteuererklärung 2001) am 3. Juni 2003 nachgekommen sei. In diesem amtlichen Vordruck sei auf Seite 1 vorgesehen, dass - durch

Ankreuzen von Ja oder Nein - angegeben werde, ob der Abgabepflichtige „im Jahr 2001 Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken-/Unfallversicherung, Arbeitslosenunterstützung, Notstandshilfe, Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete, Entschädigungen für Truppen-, Kader- oder Waffenübungen, rückgezahlte Pflichtbeiträge an Sozialversicherung oder Bezüge aus dem IESG-Fonds erhalten“ habe. Dabei werde im Formular ausdrücklich darum ersucht („Bitte unbedingt ausfüllen“), entweder Ja oder Nein anzukreuzen, „da sonst eine Erledigung nicht vor Mai 2002 (!) erfolgen“ könne. Auf Seite 3 des amtlichen Vordrucks sei unter „4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, a) lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ angemerkt, dass „die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ... automatisch vom Lohnzettel (Kennzahl 245) übernommen“ werde, „den die auszahlende Stelle dem Betriebsfinanzamt zu übermitteln hatte“, und dass „eine Eintragung somit hier nicht erforderlich“ sei. Darüber hinaus werde, ebenfalls auf Seite 3 des amtlichen Vordrucks, in der Spalte (Summe der) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (unter Hinzufügung eines Ausrufezeichens) erläutert, dass diese Spalte „nur für (die) allfällige Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte auszufüllen“ sei, also das Ausfüllen dieser Spalte nur der Selbstinformation des Abgabepflichtigen diene.

Die Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht könne daher im gegenständlichen Fall nicht dem Bf. bzw. seiner abgabenrechtlichen Vertreterin wegen mangelnder Offenlegung in der Einkommensteuererklärung zugerechnet werden, sondern sei, wie dem Gesetz und auch dem amtlichen Vordruck (dem Einkommensteuerformular für 2001) mühelos zu entnehmen sei, der auszahlenden Stelle, die „dem Betriebsfinanzamt“ (gem. § 69 (5) EStG 1988 dem Finanzamt der Betriebsstätte) „einen Lohnzettel zu übermitteln hatte“, anzulasten.

Aus der Begründung des Bescheides hätte auch hervorgehen müssen, worin die Unrichtigkeiten bestünden, ob es sich bei den Unrichtigkeiten um Schreibfehler, um Rechenfehler oder um andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten gehandelt habe, damit geprüft werden könne, ob die Unrichtigkeiten berichtigungsfähig (berichtigungswürdig) iSd § 170 (1) FinStrG seien. Darüber hinaus hätte auch das von der Finanzstrafbehörde geübte Ermessen begründet werden müssen.

Schließlich sei noch zu bemerken, was insbesondere auch das Rechtsmittelverfahren betreffend die Beschwerde vom 18. Juni 2008 gegen den Einleitungsbescheid vom 18. Mai 2008 betreffe, dass auch die Tatzeit keine Aufnahme im Bescheid (in den Bescheiden) gefunden habe, zumal die Eingrenzung der Tatzeit die Frage kläre, ob bereits die Verfolgungsverjährung eingetreten sei. Prüfe man die Akten, so komme hervor, dass die Einkommensteuerveranlagung 2001 am 13. Juni 2003 durchgeführt worden sei und daher wenige Tage danach (jedenfalls vor dem 19. Juni 2003, als der Einkommensteuerbescheid 2001 zugestellt worden sei) erst objektiv eine Einkommensteuerverkürzung bewirkt werden

haben können (wenn man die übrigen Tatbestandselemente und Sachverhaltsannahmen vorläufig einmal vernachlässigt).

Insgesamt ergebe sich somit, dass es sich bei der von der Finanzstrafbehörde vorgenommenen Modifizierung des Spruches des Bescheides vom 16. Mai 2008 einerseits (im Wesentlichen) um keine berichtigungsfähige Unrichtigkeit iSd § 170 (1) FinStrG handle - die Behörde habe auch keine Gründe dafür genannt, warum von berichtigungsfähigen (bzw. von berichtigungswürdigen) Unrichtigkeiten auszugehen sei - und andererseits, dass die Verfolgungsverjährung wenige Tage nach dem 13. Juni 2008 (jedenfalls vor dem 19. Juni 2008) eingetreten sei, was darüber hinaus eine Berichtigung gem. § 170 (1) FinStrG von vorne herein ausschließe. Schließlich habe die Finanzstrafbehörde nicht dargestellt, wie sie das Ermessen geübt habe.

Damit werde aufgezeigt, dass der angefochtene Bescheid den Bf. in seinem Recht auf Nichtberichtigung des Einleitungsbescheides vom 16. Mai 2008 verletze, weil die Änderung des Spruches eines Bescheides, mit der eine neue rechtliche Beurteilung des bestehenden Sachverhaltes erfolgt sei, nicht mehr als Berichtigung eines bloßen Schreibfehlers und Rechenfehlers oder einer anderen offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhenden tatsächlichen Unrichtigkeit angesehen werden könne (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111).

Bei dieser Gelegenheit sei die Rechtsmittelbehörde auch darauf aufmerksam zu machen, dass das Recht, einen (Einleitungs-) Bescheid gem. § 170 (1) FinStrG zu berichtigen, nur der Behörde zustehe, der die berichtigungsfähigen Fehler unterlaufen sind, was sich aus den nachfolgenden Überlegungen ergebe.

Welche gesetzlichen Berichtigungsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche für eine Berichtigung herangezogen werden könnten, bestimme im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren daher - ähnlich wie im Abgabenverfahren bei der Wiederaufnahme von Amts wegen, die gem. § 305 (1) BAO zuständige Behörde - die Behörde, welche die Entscheidung erlassen habe. Daher sei auch bei einer Beschwerde gegen einen von der Finanzstrafbehörde 1. Instanz erlassenen Bescheid gem. § 170 (1) FinStrG die Sache, über welche die Finanzstrafbehörde II. Instanz als Berufungsbehörde zu entscheiden habe, gem. § 161 (1) FinStrG (in etwa vergleichbar mit § 289 (2) BAO) nur die Berichtigung aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also aus jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Berichtigungsgründe beurteilt habe. Unter Sache sei in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Finanzstrafbehörde 1. Instanz gebildet habe. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem Berichtigungsbescheid gem. § 170 (1) FinStrG, werde die Identität der Sache, über die abgesprochen worden sei, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als berichtigungsfähig von der für die Berichtigung

zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Berichtigungstatbestand herangezogen worden sei. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die Berichtigung durch die Finanzstrafbehörde 1. Instanz sei es daher (nur) zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den von der Finanzstrafbehörde 1. Instanz gebrauchten Gründen berichtigt werden durfte, nicht jedoch, ob die Berichtigung auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Liege der von der Finanzstrafbehörde 1. Instanz angenommene Berichtigungsgrund nicht vor oder habe die Finanzstrafbehörde 1. Instanz die Berichtigung tatsächlich auf keinen Berichtigungsgrund gestützt, müsse die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Berichtigungsbescheid der Finanzstrafbehörde ersatzlos beheben. An der Finanzstrafbehörde 1. Instanz werde es dann liegen, ob sie die von ihr in Erwägung gezogenen Gründe oder etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Berichtigungsgründe aufgreife und zu einer (neuerlichen) Berichtigung heranziehe (analoge Anwendung der Rechtsprechung zu § 303 (4) BAO - VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Ein Bescheid iSd § 170 (1) FinStrG ersetze nicht den berichtigten Bescheid, sondern trete nur neben diesen, sodass er mit ihm eine (rechtliche) Einheit bilde. Aus diesem Grunde werde von der Rechtsmittelbehörde die Beschwerde vom 18. Juni 2008 auch gemeinsam mit der gegenständlichen Beschwerde zu erledigen sein. Dabei ergebe sich aus der Bestimmung des § 161 (1) FinStrG, wonach die Finanzstrafbehörde II. Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gem. § 156 FinStrG zurückzuweisen sei, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden habe, dass für ihre Entscheidung, also auch für die Rechtsmittelentscheidung über die Administrativbeschwerde gegen die Einleitung eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung ihrer Entscheidung maßgebend sei (VwGH 26.7.2006, 2004/14/0022). Aus diesem Grunde werde die Finanzstrafbehörde II. Instanz bei der Erledigung des Rechtsmittels gegen den Einleitungsbescheid vom 16. Mai 2008 auch

1. das gegenständliche Vorbringen und
2. das Vorbringen im (abgabenrechtlichen) Rechtsmittel gegen den (erst) am 16. Juli 2008 erlassenen Bescheid ("Einkommensteuerbescheid 2001 Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO zu Bescheid vom 18. April 2008"), mit dem das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2001 (neuerlich) wiederaufgenommen worden sei (dessen ergänzende Begründung noch nicht vorliege), uneingeschränkt berücksichtigen müssen. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2008 legte das Finanzamt eine Niederschrift über die - in der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid vom 16. Mai 2008 beantragte - am 8. Juli 2008 erfolgte Vernehmung des Zeugen JV samt Beilagen (Antrag auf Auszahlung der „Abfertigung“



und Abänderung des Ersuchen um Auszahlung der „Entfertigung“ auf das Privatkonto) dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Mit Eingabe vom 31. März 2009 ersuchte der Verteidiger des Bf. um Zustellung der Vorlageberichte des Finanzamtes betreffend die Beschwerden vom 18. Juni 2008 und vom 21. Juli 2008 gegen den Einleitungsbescheid bzw. den „berichtigten“ Einleitungsbescheid. Gleichzeitig übermittelte er eine Ausfertigung der Bescheidbeschwerde vom 27. März 2009, die gegen den „Aussetzungsbescheid“ beim Verfassungsgerichtshof eingebracht wurde und führte dazu aus, dass das diesbezügliche Vorbringen auch für das Finanzstrafverfahren gelte und daher der (den) anstehenden Rechtsmittelentscheidung(en) zu Grunde zu legen sei, wobei insbesondere auf die Seiten 18 bis 24 hingewiesen werde.

Daraus würden die finanzstrafrechtlichen Überlegungen des Finanzamtes als Abgabenbehörde hervorgehen, die zwar völlig unschlüssig seien, jedoch gehe daraus hervor, dass sich die Abgabenbehörde intensiver mit der Materie auseinandergesetzt habe, als dies die Finanzstrafbehörde I. Instanz getan habe. Es werde daher ersucht, auch die Argumente gegen die Mutmaßungen der Abgabenbehörde zu beachten und darauf in der Beschwerdeentscheidung einzugehen.

Zur Wahrung des Parteienghört wurden die Vorlageberichte sowie die Zeugeneinvernahme samt Beilagen an den Verteidiger des Bf. zur allfälligen Äußerung übermittelt.

Mit Eingabe vom 27. April 2009 erging hiezu folgende Stellungnahme (Hervorhebungen durch Unterstreichen wurden weggelassen):

„Mit Schreiben vom 8.4.2009, zugestellt am 17.4.2009, hat der Rechtsmittelsachbearbeiter die Vorlageberichte vom 24.6.2008 und 29.7.2008 sowie die Niederschrift vom 8.7.2008 (samt Vorladung vom 25.6.2008 und die vom Zeugen anlässlich seiner Einvernahme beigebrachten Unterlagen an meine Kanzlei übermittelt und dem Beschuldigten - hinsichtlich der Zeugeneinvernahme des Geschäftsführers des Pensionsverbandes der Gemeindeärzte Niederösterreich - die Möglichkeit zur Stellungnahme bis 11.5.2009 eingeräumt.

Der Rechtsmittelsachbearbeiter merkte hinsichtlich meines Ersuchens vom 31.3.2009 um Zustellung der Vorlageberichte an, dass im Finanzstrafverfahren eine „Verständigungspflicht anlässlich der Aktenvorlage“ - anders wie im abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahren - nicht vorgesehen sei. Dazu ist festzuhalten, dass zwar dem Finanzstrafgesetz eine dem § 276 (6) letzter Satz BAO vergleichbare Bestimmung fehlt, allerdings gem. § 157 FinStrG in Verbindung mit § 115 FinStrG auch im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren dem Beschuldigten sowie den Nebenbeteiligten Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

#### 1. Vorlagebericht vom 24.6.2008

Unter "Sachverhalt und Anträge der bescheiderlassenden Behörde" führt die Finanzstrafbehörde 1. Instanz aus:

#### Streitpunkte

1) Rechtswidrigkeit des Bescheides wegen Schreibfehler \_wurde durch berichtig ten Bescheid vom 19.6.2008 behoben.

2) Die Strafsachenstelle ist nicht an Abgabenbescheide gebunden und kann selbst den Sachverhalt feststellen, bzw. den strafbestimmenden Wertbetrag er rechnen wenn es keine Festsetzung gibt. Es wird eine unzureichende Begründung behauptet.

Es mag schon sein, dass die auszahlende Stelle es unterlassen hat einen Lohnzettel auszustellen. Die Abgabenbehörde wird jedoch nur durch den Vermerk auf Seite 1 der Einkommensteuererklärung in die Lage versetzt diesem Fehlen nach zugehen. Ob jemand lohnsteuerpflichtige Einkünfte erhält hat der Abgabepflichtige durch Indikation bekannt zugeben.

Für die Rückzahlung von solchen, gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehörenden Pflichtbeiträgen, sieht § 69 Abs. 5 EStG vor, dass die auszahlende Stelle einen Lohnzettel auszustellen und bis zum 31. Jänner des Folgejahres an das Betriebsstättenfinanzamt zu übermitteln habe. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug habe zu unterbleiben. Es ist somit auf alle Fälle die Versteuerung im Zuge der Veranlagung vorgesehen.

Antrag: Es wird beantrag die Beschwerde abzuweisen."

Ob die "Rechtswidrigkeit des Bescheides wegen Schreibfehler ... durch [den] berichtigten Bescheid vom 19.6.2008 behoben" wurde, ist Gegenstand der am 29.7.2008 vorgelegten Beschwerde vom 21.7.2008, sodass dazu auf die Ausführungen im nächsten Punkt hingewiesen wird.

Es bleibt unbestritten, dass die "Strafsachenstelle" nicht an Abgabenbescheide gebunden ist und sie selbst den Sachverhalt feststellen bzw. den strafbestimmenden Wertbetrag errechnen "kann" (muss), "wenn es keine Festsetzung gibt". Allerdings ist es dabei auch Aufgabe der Finanzstrafbehörde 1. Instanz, den für die Erledigung der Strafsache bzw. den für einen Einleitungsbescheid maßgebenden Sachverhalt von Amts wegen tatsächlich "festzustellen", wobei sich die Feststellung (zum begründeten Verdacht) sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken muss

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu folgenden Rechtssatz entwickelt (siehe zuletzt im Erkenntnis vom 9.7.2008, Zl. 2008/13/0050):

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wenn gegen den Verdächtigen ausreichende Verdachtsgründe vorliegen, welche die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt, wobei sich der Verdacht so wohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken muss und in der Begründung eines Einleitungsbescheides darzulegen ist, dass die Annahme der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände gerechtfertigt ist, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Im Spruch des Einleitungsbescheides muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten, das als Finanzvergehen erachtet wird, nur in groben Umrissen beschrieben werden. In der Begründung des Einleitungsbescheides ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die

Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen wird.

Aus der (nach "Einleitung" des Finanzstrafverfahrens) am 8.7.2008 vorgenommenen Beweisaufnahme (von der der Beschuldigte entgegen der zwingenden Norm des § 114 (3) FinStrG nicht verständigt worden ist) und auf die in Punkt 3. noch näher eingegangen wird, geht hervor, dass aus der Aktenlage des Pensionsverbandes für die Gemeindeärzte Niederösterreich nicht ersichtlich ist, ob für die "Entfertigung" des Beschuldigten im Jahre 2001 ein Lohnzettel ausgestellt worden ist. Da ein solcher Lohnzettel offenbar auch in den Akten des Finanzamtes nicht aufliegt, steht schlüssig fest, dass kein Lohnzettel existiert. Da die Bestimmung des § 69 (5) EStG 1988 nur so gelesen (und verstanden) werden kann, dass der Lohnzettel ZUR BERÜCKSICHTIGUNG DIESER BEZÜGE IM VERANLAGUNGSVERFAHREN auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln ist, ergibt sich zwingend, dass, wenn ein Lohnzettel nicht vorliegt, DIESE BEZÜGE IM VERANLAGUNGSVERFAHREN NICHT BERÜCKSICHTIGT WERDEN (können). Warum die Finanzstrafbehörde dazu keine Feststellungen getroffen hat, ist daher völlig unverständlich.

Dass es in der Praxis immer wieder vorkommt, dass dazu Verpflichtete ihrer Verpflichtung zur Lohnzettelübermittlung an das jeweils zuständige Finanzamt - aus welchen Gründen auch immer - nicht nachkommen, ist evident. Aus diesem Grunde haben die Abgabenbehörden auch zweckdienliche Aufforderungsschreiben entwickelt (siehe als Beispiel das beiliegende Schreiben des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 26.3.2008, das an einen meiner Klienten gerichtet ist). Warum also das Finanzamt Baden Mödling - obwohl es bereits seit zumindest Jänner 2006 von den verfahrensgegenständlichen Bezügen des Beschuldigten weiß - entgegen der zwingenden Norm des § 114 (1) zweiter Satz BAO (wonach die Abgabenbehörden alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen haben) - das zuständige Finanzamt der Betriebsstätte nicht davon in Kenntnis gesetzt hat, dass der Lohnzettel, DER FÜR DIE BERÜCKSICHTIGUNG DER BEZÜGE IM VERANLAGUNGSVERFAHREN WICHTIG IST nicht vorliegt, ist für Nichtbeamte unverständlich. Dies ist insbesondere auch deshalb nicht nachvollziehbar, weil das Finanzamt in den (abgabenrechtlichen) Rechtsmittelverfahren vom Beschuldigten - immer wieder - auf den Umstand des Fehlens des ZUR BERÜCKSICHTIGUNG DER BEZÜGE IM VERANLAGUNGSVERFAHREN erforderlichen Lohnzettels hingewiesen worden ist.

Da der Lohnzettel nicht vorliegt, KÖNNEN DIE BEZÜGE des Beschuldigten IM VERANLAGUNGSVERFAHREN NICHT BERÜCKSICHTIGT WERDEN weil - unabhängig davon, dass der Abgabenanspruch bereits am 31.12.2001 dem Grunde nach entstanden ist - ein

formelles Hindernis besteht. Über diese Tatsache wird sich auch die Rechtsmittelbehörde im Finanzstrafverfahren ohne Bedachtnahme auf § 98 (3) letzter Halbsatz FinStrG (wonach, wenn hinsichtlich einer Tatsache Zweifel bestehen bleiben, diese Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden darf), nicht einfach hinwegsetzen können. Sie wird daher (auch) dazu eine entsprechende Feststellung treffen müssen.

Bei dieser Feststellung wird die Rechtsmittelbehörde auch auf die die Lohnsteuerrichtlinien 2002, die zwar nur einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988 darstellen, der aber im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise vom BMfF mitgeteilt wird, Bedacht nehmen müssen. Die Lohnsteuerrichtlinien sind dabei als Zusammenfassung des geltenden Lohnsteuerrechts und somit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen, wo bei natürlich über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten daraus nicht abgeleitet werden können

#### 9.4.8 Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen

688

Erstattete Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge auf Grund des auszustellenden Lohnzettels im Rahmen der Veranlagung zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (siehe Rz 1177). Werden zB von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat, stellen die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 dar. Sofern die rückgezahlten Beiträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, sind sie als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen.

Wird das Service-Entgelt für die e-card, das einen Pflichtbeitrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 darstellt, zurückgezahlt, ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und Kostenminimierung von der Lohnversteuerung, der Ausstellung von Lohnzetteln zur steuerlichen Erfassung und der Erfassung im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung abzusehen.

#### 21.6 Rückgezahlte Pflichtbeiträge (§ 69 Abs. 5 EStG 1988)

1177

Bei Auszahlung von Pflichtbeiträgen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 hat die auszahlende Stelle im Hinblick auf die Erfassung derartiger Bezüge im Veranlagungsverfahren einen Lohnzettel auszustellen und an das FA der Betriebsstätte zu übermitteln (siehe Rz 688).

1223

Der Lohnzettel ist eine gebührenfreie Mitteilung an das FA der Betriebsstätte. Bei Weigerung des Arbeitgebers zur Ausstellung eines Lohnzettels bedarf es der Einschaltung des FA der Betriebsstätte.

Auch daraus ist ersichtlich, dass „die Verwaltungspraxis [,] ... im Hinblick auf die Erfassung derartiger Bezüge im Veranlagungsverfahren“, das Vorliegen eines Lohnzettels unbedingt voraussetzt und dass, wenn ein Lohnzettel – aus welchen Gründen auch immer – nicht vorliegt, „es der Einschaltung des FA der Betriebsstätte [bedarf]“.

Zur Behauptung der „Strafsachenstelle“ („Ob jemand lohnsteuerpflichtige Einkünfte erhält hat der Abgabepflichtige durch Indikation bekannt zugeben“) ist auszuführen, dass der Beschuldigte (auch im Abgabungsverfahren als Berufungswerber) unermüdlich vorbringt, dass gem. § 119 (2) BAO der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen dienen, welche die Grundlage für die Festsetzung der Abgaben bekannt geben. Der Beschuldigte ist (vertreten durch seine Steuerberaterin) im Jahre 2001 der Offenlegungspflicht (der Steuererklärungspflicht) unter Verwendung des amtlichen Vordrucks (Einkommensteuererklärung 2001 - E 1) am 3.6. 2003 nachgekommen.

In diesem amtlichen Vordruck ist auf Seite 1 vorgesehen, dass - durch Ankreuzen („Indikation“) von Ja oder Nein - angegeben wird, ob der Abgabepflichtige „im Jahr 2001 Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken-/Unfallversicherung, Arbeitslosenunterstützung, Notstandshilfe, Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete, Entschädigungen für Truppen-, Kader- oder Waffenübungen, rückgezahlte Pflichtbeiträge an Sozialversicherung oder Bezüge aus dem IESG-Fonds erhalten“ hat. Dabei wird im Formular ausdrücklich darum ersucht („Bitte unbedingt ausfüllen“), entweder Ja oder Nein anzukreuzen, „da sonst eine Erledigung nicht vor Mai 2002 (!) erfolgen“ könne.

Auf Seite 3 des amtlichen Vordrucks ist unter „4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, a) lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ angemerkt, dass „die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ... automatisch vom Lohnzettel (Kennzahl 245) übernommen“ werde, „den die auszahlende Stelle dem Betriebsfinanzamt zu übermitteln hatte“, und dass „eine Eintragung somit hier nicht erforderlich“ sei. Darüber hinaus wird, ebenfalls auf Seite 3 des amtlichen Vordrucks, in der Spalte (Summe der) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (unter Hinzufügung eines Rufzeichens) erläutert, dass diese Spalte „nur für (die) allfällige Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte auszufüllen“ sei, also das Ausfüllen dieser Spalte nur der Selbstinformation des Abgabepflichtigen diene.

Damit wird klar, dass die Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht dem Beschuldigten bzw. seiner abgabenrechtlichen Vertreterin wegen mangelnder Offenlegung in der Einkommensteuererklärung zugerechnet werden kann. Die Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ist vielmehr, wie dem Gesetz und auch dem amtlichen Vordruck (dem Einkommensteuererklärungsformular für 2001) mühelos zu entnehmen ist, der

auszahlenden Stelle, die "dem Betriebsfinanzamt [gem. § 69 (5) EStG 1988 dem Finanzamt der Betriebsstätte] einen Lohnzettel zu übermitteln hatte", anzulasten. Träger von Offenlegungs- und Wahrheitspflichten können gem. § 119 BAO in Verbindung mit § 123 BAO nämlich auch dritte Personen sein, die nicht Abgabepflichtige im Sinne des § 77 BAO sind, denen aber nach besonderen Abgabevorschriften (im gegenständlichen Fall gem. § 69 (5) EStG 1988) solche Melde-, Anzeige-, Mitteilungspflichten auferlegt sind und die sodann diese Pflichten aus dem Grund der besonderen Regelungen aber nach Maßstab des § 119 (1) zweiter Satz BAO (Vollständigkeits-, Wahrheitsgebot), zu erfüllen haben (Stoll, BAO-Kommentar, 1367). Es wird der Rechtsmittelbehörde daher nicht erspart werden können, auch dazu entsprechende Feststellungen zu treffen.

## 2. Vorlagebericht vom 29.7.2008

Unter "Sachverhalt und Anträge der bescheiderlassenden Behörde" führt die Finanzstrafbehörde 1. Instanz aus:

### Streitpunkte

Rechtswidrigkeit der "Berichtigung" wird behauptet. Auf die ausführliche Begründung wird verwiesen

Antrag: Abweisung der Beschwerde

Unter der "ausführlichen Begründung" kann hier offensichtlich nur die Begründung des Rechtsmittels vom 21.7.2008 verstanden werden, weil, wie in diesem Rechtsmittel vom Beschuldigten vorgebracht worden ist, der angefochtene Bescheid hinsichtlich der vorgenommenen Berichtigung KEINE Begründung enthält, sondern in der als "Begründung" bezeichneten Passage nur die Ausführungen der Begründung des Einleitungsbescheides vom 16.5.2008 wiederholt werden.

## 3. Niederschrift vom 8.7.2008

Die Beweisaufnahme ist erst nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens erfolgt, obwohl der Beschuldigte - bereits im Erstverfahren des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens - im ergänzenden Schriftsatz vom 24.5.2006 zum rechtzeitig gestellten Vorlageantrag vom 13.4.2006 den Beweisantrag gestellt hat, den Geschäftsführer des Pensionsverbandes hinsichtlich der Übermittlung des zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren erforderlichen Lohnzettels als Zeugen zu laden und ihn dazu zu befragen.

Die Zeugenbefragung hat nun - wie oben bereits ausgeführt - ergeben, dass aus der Aktenlage des Pensionsverbandes für die Gemeindeärzte Niederösterreich nicht ersichtlich ist,

ob für die "Entfertigung" des Beschuldigten im Jahre 2001 ein Lohnzettel ausgestellt worden ist. Da ein solcher Lohnzettel auch in den Akten des Finanzamtes nicht aufliegt, steht schlüssig fest, dass ein Lohnzettel nicht existiert.

Der Niederschrift vom 8.7.2008 sind auch das vom Beschuldigten unterfertigte Schreiben vom 24.11.2000 an den Pensionsverband und ein nicht vom Beschuldigten unterfertigtes Telefax vom 12.3.2001 an den Pensionsverband (jeweils in Kopie) beigegeben. Aus diesen Unterlagen hat das Finanzamt - im Abgabenverfahren - (in der zusätzlichen Begründung vom 17.7.2008 zum Wiederaufnahmebescheid vom 16.7.2008) folgenden Schluss gezogen:

Mag er [der Beschuldigte] nun behaupten (was er eigentlich nie getan hat), er sei der Auffassung gewesen, der Pensionsverband hätte die Verpflichtung gehabt, für einen Steuerabzug zu sorgen, so ist ihm entgegenzuhalten, dass er wohl erkannt habe, dass dies nicht erfolgte, zumal er aktenkundig Auskünfte über die voraussichtliche Höhe des Überweisungsbetrages einholte und später wohl zur Kenntnis nahm, dass dieser Betrag brutto für netto ausbezahlt wurde. Vielmehr stellt sich auf Grund der aktenkundigen Tatsache der Veranlassung der Überweisung des fraglichen Betrages auf das private Bankkonto und der unterlassenen Angabe der pensionsauszahlenden Stelle bzw. unter Punkt 4.b) in dem offenkundig durch seine Steuerberaterin erstellten Einkommensteuerformular der Sachverhalt bei lebensnaher Betrachtung so dar, dass es der Abgabepflichtige unterließ, seine Steuerberaterin vom Zufluss der Rückzahlung zu informieren, er den Zufluss deshalb auch bewusst auf das private Bankkonto veranlasste, um ihr diese Information auch nicht indirekt im Wege seiner Bankauszüge zur Kenntnis zu bringen und er es in Anbetracht dieser Umstände zumindest billigend in Kauf nahm, dass eine Versteuerung (wenn auch möglicherweise nur vorübergehend) unterbleibe.

Die Abgabenbehörde unterstellt dem Beschuldigten also (was die Finanzstrafbehörde bisher nicht getan hat) dass er [am 12.3.2001] die Überweisung der Bezüge deshalb bewusst auf das private Bankkonto [E] veranlasst hat, weil er seiner Steuerberaterin - auch nicht indirekt im Wege seiner Bankauszüge [des betrieblichen Kontos bei der HYPO BANK BADEN] - den Zufluss der Bezüge am 30.3.2001 nicht zur Kenntnis bringen wollte und dass er es - in Anbetracht dieser Umstände - zumindest billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch die Bezüge nicht versteuert werden.

Bei dieser Unterstellung übergeht die Abgabenbehörde allerdings, dass der Beschuldigte im Zeitpunkt der Veranlassung der Überweisung (am 12.3.2001) auf das Konto bei der RE bereits wissen hätte müssen, dass der Pensionsverband am 31.1.2002 keinen Lohnzettel an das zuständige Finanzamt übermitteln wird. Dies widerspricht den Denkgesetzen, weil bei dieser "lebensnahen Betrachtung (auch) unterstellt wird, dass der Beschuldigte über hellseherische Kräfte verfügt.

Wie sich bereits aus Tz. 19 des BP-Berichtes vom 6.2.2006 ergibt, hat der Beschuldigte im Jahre 2004 "Im Zusammenhang mit der Unternehmenssanierung und Fälligestellung der

Bankkredite ... eine betriebswirtschaftliche Beratung in Anspruch genommen". Daraus ergibt sich schlüssig, dass der Beschuldigte in wirtschaftlichen Schwierigkeiten war. Daher war der - offensichtlich einzige - Grund für das Telefax vom 12.3.2001, mit dem dem Pensionsverband eine geänderte Bankverbindung bekannt gegeben worden ist, dem Beschuldigten eine Liquiditätsreserve zu verschaffen.

Aus diesen Gründen sind die oben dargestellten Ausführungen der Abgabenbehörde als unschlüssiges Gedankenspiel zu qualifizieren, das im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren zur Lösung der Rechtsfrage, ob die Einkommensteuer 2001 hinsichtlich der rückgezahlten Pflichtbeiträge an Sozialversicherung (insoweit) hinterzogen ist, nichts beiträgt, weil - ob die Steuerberaterin nun Kenntnis davon hatte oder nicht - im Einkommensteuererklärungsformular 2001 unter "pensionsauszahlende Stelle" und in Punkt 4.b) keine (Pflicht) Eintragungen unterlassen worden sind und die im Vorlagebericht vom 24.6.2008 von der Finanzstrafbehörde 1. Instanz vermisste "Indikation" im Einkommensteuererklärungsformular 2001 nicht vorgesehen ist.

#### 4. Abschließende Bemerkungen

Wie einleitend ausgeführt, ist gem. § 157 erster Satz FinStrG auf das Rechtsmittelverfahren auch die Bestimmung des § 115 FinStrG sinngemäß anzuwenden, nach welcher die Finanzstrafbehörde im Untersuchungsverfahren den für die Erledigung der Strafsache maßgebenden Sachverhalt von Amts wegen festzustellen und dem Beschuldigten sowie den Nebenbeteiligten Gelegenheit zu geben hat, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

Im gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass der (die) erstinstanzliche(n) Einleitungsbescheid(e) vom 16.5.2008 (und 19.6.2008) den gegen den Beschuldigten erhobenen Vorwurf der Abgabenhinterziehung im Hinblick auf den objektiven und den subjektiven Tatbestand im Wesentlichen nicht begründet hat (vergleiche zu den diesbezüglichen Begründungserfordernissen für viele beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.12.1998, Zl. 98/15/0060, vom 20.1.1999, Zl. 98/13/0120, und vom 3.7.2003, Zl. 2003/15/0047).

Nachdem der Beschuldigte nun zu dem in den Einleitungsbescheiden erhobenen Vorwurf der Verletzung der Offenlegungspflicht und zur nachträglichen Beweisaufnahme vom 8.7.2008 ausführlich Stellung genommen hat, wird die Rechtsmittelbehörde - sofern sie den Administrativbeschwerden nicht Folge geben möchte und die angefochtenen Bescheide aufhebt (und damit dem unwürdigen Schauspiel ein Ende setzt) - ihre Sicht der Dinge (den für



die Erledigung des Rechtsmittels maßgebenden Sachverhalt betreffend den - eventuell geänderten - Vorwurf der Abgabenhinterziehung im Hinblick auf den objektiven und den subjektiven Tatbestand), dem Beschuldigten zur Stellungnahme vorhalten müssen, weil auch im Verfahren zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens der Partei zumindest Gelegenheit zur Gegendarstellung zu den gegen sie erhobenen Vorwürfen zu geben ist (VwGH vom 18.9.2003, Zl. 2002/15/0182).

Bei der Untersuchung des Falles wird die Rechtsmittelbehörde insbesondere auch darauf Bedacht nehmen müssen, dass die Organe

- des Pensionsverbandes insoweit versagt haben, als sie der sie gem. § 69 (5) EStG 1988 treffenden Verpflichtung, bis zum 31.1.2002 einen Lohnzettel zur Berücksichtigung der Bezüge des Beschuldigten im Einkommensteuerveranlagungsverfahren 2001 auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln, nicht nachgekommen sind,
- des Finanzamtes der Betriebsstätte (zumindest) insoweit versagt haben, als sie der sie gem. § 114 (1) BAO treffenden Pflicht, alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen, nicht nachgekommen sind und
- des Wohnsitzfinanzamtes (jedenfalls) insoweit versagt haben, als sie die sie ebenfalls gem. § 114 (1) BAO treffende Pflicht, die Nachricht, dass im vorliegenden Fall kein Lohnzettel vorliegt, mit dem Betriebsstättenfinanzamt auszutauschen, nicht erfüllt haben,

und dass das "multiple Organversagen" - und nicht etwa ein rechtswidriges Verhalten des Beschuldigten - verantwortlich dafür ist, dass DIE BEZÜGE des Beschuldigten, aus den rückgezahlten Pflichtbeiträgen des Pensionsverbandes der Gemeindeärzte Niederösterreich IM VERANLAGUNGSVERFAHREN 2001 NICHT BERÜCKSICHTIGT WERDEN konnten und dass der Abgabeananspruch nun verjährt ist.

Im Vertrauen auf ein faires Verfahren verbleibe ich  
mit freundlichen Grüßen"

Schließlich übermittelte der Verteidiger in einer ergänzenden Stellungnahme vom 9. Juli 2009 eine Kopie der Beschwerdeentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. Mai 2009, FSRV/0002/S/09, woraus – zum wiederholten Male - hervorgehe, dass bei der bescheidmäßigen Einleitung eines Finanzstrafverfahrens auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite ein Verdacht immer nur aufgrund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen könne.

Der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde die Stellungnahme des Bf. vom 27. April 2009 zu den Vorlageberichten und der Niederschrift vom 8. Juli 2008 betreffend die Zeugeneinvernahme zur Gegenäußerung übermittelt.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2010 teilte die Finanzstrafbehörde I. Instanz mit, dass keine weitere Stellungnahme abgegeben werde.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Die Prüfung ist dabei nach den für die Sachverhaltsfeststellungen im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen. Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist in den nicht der Gerichtszuständigkeit unterliegenden Fällen von der Einleitung eines Strafverfahrens nur dann abzusehen, wenn*

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,*
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet,*
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters ausschließen oder aufheben, letzteres beispielsweise in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG,*
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder*
- e) die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen werde.*

*Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung(en) unverzüglich zu verständigen, wobei bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, diese Verständigung in Form eines Bescheides zu ergehen hat.*

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist dabei aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht sicher ist, dass einer der im Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt (vgl. zB VwGH vom 31. März 2004, 2003/130152).

Verdacht ist dabei die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, dh in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Straf- bzw. Untersuchungsverfahrens oder die im Zuge dessen

vorzunehmende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, u.a. vom allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden (vgl. zB VwGH 2007/16/0074).

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht schon die Tat selbst, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben. Der Bescheid hat daher das dem Beschuldigten zur Last gelegte, als Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten nur in groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", dh schon in allen für eine (spätere) Subsumtion relevanten Einzelheiten beschrieben werden (vgl. zB VwGH 94/16/0133 bzw. 95/13/0112).

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

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bereits dann bewirkt (und die Tat iSd. Abs. 1 damit vollendet), wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden bzw. infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.*

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung, dh. im Falle des § 33 Abs. 1 FinStrG sowohl die abgabenrechtliche Verletzung als auch (dem Grunde nach) die eingetretene Abgabenverkürzung, ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG). Für einen solcherart als bedingt einzustufenden Vorsatz reicht es aus, wenn der Täter die Verwirklichung des unrechtmäßigen Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem (verpönten) Erfolgseintritt rechnet, dies jedoch für nahe liegend ansieht und den Erfolg hinzunehmen gewillt ist. Solchermaßen reicht auch bewusste Gleichgültigkeit für einen bedingten Vorsatz aus.

Aufgrund der sich neben dem verfahrensgegenständlichen Straftat erschießenden bisherigen Erhebungslage ist für die über die Beschwerde zu treffende Sachentscheidung iSd § 161 Abs. 1 FinStrG von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bf. ist Arzt und stand bis zum Jahr 2000 als Gemeindefacharzt in einem Dienstverhältnis zur Sanitätsgemeinde G.

Am 3. Juni 2003 wurde die Einkommensteuererklärung 2001 beim Finanzamt eingereicht und erfolgte die Einkommensteuerveranlagung erklärungskonform.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2002 bis 2004, welche später auch auf das Jahr 2001 ausgedehnt wurde, stellte die Betriebsprüfung fest, dass dem Bf. die für ihn in den Vorjahren im Rahmen des Dienstverhältnisses mit der Sanitätsgemeinde einbezahlten Pensionsbeiträge durch den Pensionsverband der Gemeindeärzte Niederösterreich zurückgezahlt wurden und dies bei der Einkommensteuerveranlagung 2001 am 13. Juni 2003 unberücksichtigt geblieben ist (vgl. Tz 24 des Prüfungsberichtes vom 6. Februar 2006).

Für die Rückzahlung von solchen, gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehörenden Pflichtbeiträgen sieht § 69 Abs. 5 EStG vor, dass die auszahlende Stelle einen Lohnzettel auszustellen und bis zum 31. Jänner des Folgejahres an das Betriebsstättenfinanzamt zu übermitteln hat. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat dabei zu unterbleiben.

Ein derartiger Lohnzettel ist in den Akten des Finanzamtes jedoch nicht enthalten. Das Finanzamt hatte somit bis zur entsprechenden Feststellung der Betriebsprüfung vom Zufluss dieser Einkünfte keine Kenntnis.

Laut Aktenlage wurde der Bf. für den 12. Juni 2008 als Beschuldigter zur Rechtfertigung in dem gegen ihn geführten Finanzstrafverfahren geladen, er ist jedoch trotz ausgewiesener Ladung, welche ihm auch zugegangen ist, nicht erschienen.

Weiters wurde der Geschäftsführer des Pensionsverbandes für die Gemeindeärzte NÖ am 8. Juli 2008 als Zeuge befragt und gab zu Protokoll, dass der für das Verfahren betreffend Entfertigung des Bf. seinerzeit zuständige Sachbearbeiter, Herr KP, vor 3-4 Jahren verstorben sei. Der Bf. habe am 24. November 2000 schriftlich bekannt gegeben, dass er die Überweisung der Entfertigung auf eine Konto bei der Hypobank Baden wünsche; mit Fax vom 12. März 2001 habe er aber eine Kontoänderung auf die Raika Enzesfeld bekannt gegeben. Ob mit dem Bf. über die Versteuerung seiner Entfertigung gesprochen worden sei, wisse er nicht und werde normalerweise auch nicht über die Versteuerung derartiger Beträge gesprochen. Es lägen darüber auch keine Informationen in den Unterlagen des Pensionsverbandes auf. Das wichtigste Gesprächsthema sei regelmäßig der Verlust aller Pensionsansprüche im Falle einer Entfertigung. Es habe auch keine andere Personen, welche seitens oder statt des Bf. am Verfahren betreffend die Entfertigung teilgenommen haben, gegeben. Ob für die Entfertigung ein Lohnzettel ausgestellt worden sei bzw. warum dies unterblieben sei, sei aus der Aktenlage nicht ersichtlich. Definitiv könne er nicht sagen, ob in diesem Fall ein Lohnzettel ausgestellt worden sei oder nicht.

In seiner Eingabe vom 31. März 2009 verweist der Bf. u. a. auf die von ihm eingebrachte Verfassungsgerichtshofbeschwerde vom 27. März 2009 gegen den Aussetzungsbescheid, in

welcher beanstandet wird, dass der Bf. von dieser Beweisaufnahme nicht verständigt worden sei. Dazu ist festzuhalten, dass dem Verteidiger des Bf. die Niederschrift vom 8. Juli 2008 über die Zeugeneinvernahme im Zuge der Übermittlung der Vorlageberichte übersandt wurde und der Bf. nunmehr ausreichend Gelegenheit hatte, hierzu Stellung zu nehmen.

Der Bf. bestreitet die Verletzung der Offenlegung- und Wahrheitspflicht, da er sich von einer befugten Parteienvertreterin unterstützen habe lassen, die wiederum der Offenlegungspflicht unter Verwendung des amtlichen Vordrucks am 3. Juni 2003 nachgekommen sei.

In der Beschwerde gegen den „Berichtigungsbescheid“ führt er weiters aus, im Einkommensteuererklärungsformular diene das Ausfüllen auf den Seiten 1 und 3 lediglich der Beschleunigung der Erledigung bzw. zur Selbstinformation und bringt in seiner Verfassungsgerichtshofbeschwerde gegen den Aussetzungsbescheid vor, die (angebliche) Frage nach der Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen auf Seite 1 der Einkommensteuererklärung sei völlig bedeutungslos, da es sich bei den rückgezahlten Pflichtbeiträgen um keine Pension handle. Seiner Offenlegungspflicht sei er bereits durch die bloße Abgabe der Einkommensteuererklärung 2001 nachgekommen.

Die Nichtberücksichtigung der rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge bei der Einkommensteuerveranlagung 2001 sei auf die Unterlassung der auszahlenden Stelle, einen Lohnzettel auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln sowie in weiterer Folge auf die Untätigkeit der Abgabenbehörden, die auszahlende Stelle zur Übermittlung eines Lohnzettels zu veranlassen, zurückzuführen.

Aus der nicht erfolgten Übermittlung des Lohnzettels schließt der Bf., dass diese Bezüge deshalb nicht berücksichtigt werden können.

Zunächst ist zur Frage, ob die den Gegenstand des Verfahrens bildenden Einkünfte auch ohne Vorhandensein eines Lohnzettels unmittelbar bei Abgabepflichtigen im Zuge einer gemäß § 39 Abs. 1 EStG vorzunehmenden Pflichtveranlagung angesetzt werden dürfen, festzuhalten, dass die zitierte Gesetzesbestimmung die Veranlagung nach „dem Einkommen“ normiert, „das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat“. Dass in diesem Einkommen allerdings die strittige Rückzahlung von Pensionsbeiträgen durch den Pensionsverband der Gemeindeärzte Niederösterreich enthalten zu sein hat, ist unbestritten und wird auch in der Selbstanzeige vom 23. Jänner 2006 nicht in Abrede gestellt.

Fest steht auch, dass kraft der Formulierung des letzten Satzes von § 69 Abs. 5 EStG eine Lohnsteuerpflicht, konkret eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung für den Pensionsverband der Gemeindeärzte Niederösterreich nicht besteht. Diesem Rechtssubjekt kommt daher auch nicht die Stellung eines Haftenden im Sinne von § 82 EStG zu. Somit

erübrigen sich sämtliche Erwägungen, die eine Auslegung der § 41, 82 und 83 EStG zum Inhalt haben; Steuerschuldner für die in Frage kommenden Einkünfte ist der Abgabepflichtige alleine, eine Haftungsschuld anderer Rechtssubjekte existiert nicht.

Gehe man davon aus, die steuerliche Erfassung vom Vorliegen eines Lohnzettels abhängig zu machen, wie der Bf. dies vermeint, würde eine derartige Rechtsauslegung das Leistungsfähigkeitsprinzip des Ertragsteuerrechtes völlig konterkarieren und die Besteuerung von solchen Einkünften von der faktischen Möglichkeit einer Lohnzettelausstellung abhängig machen, da eine Haftungsinanspruchnahme der auszahlenden Stelle in diesem Fall im Gegensatz zu einem Arbeitgeber, auf den § 82 EStG anzuwenden wäre, nicht möglich ist. Der Bestimmung des § 84 EStG kommt daher im gegebenen Kontext lediglich der Charakter einer die auszahlende Stelle verpflichtenden Ordnungsvorschrift zu, deren Erfüllung bzw. Nichteinhaltung, gleichgültig ob sanktioniert oder nicht sanktioniert und ebenso gleichgültig, ob faktisch nachholbar oder nicht, keinerlei Einfluss auf die durch § 39 EStG gebotene direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners haben kann.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen.

Gemäß § 120 BAO haben die Abgabepflichtigen ihrem zuständigen Finanzamt (§§ 55, 56 oder 58) alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen im Sinn des § 119 BAO heißt, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Der Abgabepflichtige hat sohin auch bei der Ermittlung des Sachverhalts aktiv mitzuwirken und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß darzulegen, und zwar ungeachtet der amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 BAO (Leitner, Grundzüge des österr. Finanzstrafrechtes, 137, VwGH 83/14/0173).

Aus den Vorschriften der §§ 119, 120 BAO ergibt sich einerseits, dass Eintragungen in Abgabenerklärungen vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen müssen und andererseits Umstände, welche die persönliche Abgabepflicht hinsichtlich der Einkommensteuer ändern, der Abgabenbehörde angezeigt werden müssen. Dazu gehört wie im gegenständlichen Fall auch das erstmalige Erzielen von Einkünften aus der Rückzahlung von Pensionsbeiträgen.

Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für die abgabenrechtlichen Feststellungen und die Festsetzung der Abgaben bilden oder die Berechnungsgrundlagen der Selbstberechnungsabgaben bekannt geben (§ 119 Abs. 2 BAO). Gegebenenfalls sind über die Vordrucksangaben hinaus Ergänzungen, Beilagen, Zusätze und verbale Erklärungen anzuschließen (Stoll, BAO, 1353).

Wenn sich der Bf. auf unklare Formulierungen der Abgabenerklärung bzw. den Erläuterungen hiezu beruft, welche in daran hinderten, seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachzukommen, so ist ihm entgegenzuhalten, dass die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht durch allfällige undeutliche Formulierungen in Vordrucken und Erläuterungen außer Kraft gesetzt werden kann.

Die Abgabenbehörde hat zwar nach § 115 Abs. 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dies entbindet jedoch den Abgabepflichtigen nicht von der in § 119 BAO normierten Verpflichtung, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht ... bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen, wobei diese Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss. Die Frage der Strafbarkeit bei Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hängt nicht davon ab, ob der Abgabepflichtige darauf vertrauen kann, die Abgabenbehörde werde seine Erledigungen prüfen und erforderlichenfalls richtig stellen, somit bei Prüfung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung hätte erkennen können, sondern davon, ob der Abgabepflichtige seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen ist (vgl. VwGH 28.11.1984, 83/13/0177).

Insoweit der Bf. daher vorbringt, die Verletzung der Offenlegungspflicht sei dem Pensionistenverband als auszahlende Stelle, welcher dem Betriebsfinanzamt einen Lohnzettel zu übermitteln hatte, anzulasten bzw. seien sowohl das Finanzamt der Betriebsstätte wie auch das Wohnsitzfinanzamt des Bf. nach § 114 Abs. 1 BAO die sie treffenden Verpflichtung, alles was für die Bemessung der Abgaben wichtig sei, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen, nicht nachgekommen, ist ihm entgegenzuhalten, dass ein eventuelles Mitverschulden eines Dritten oder der Abgabenbehörde an der unrichtigen Festsetzung von Abgaben den Risikozusammenhang mit dem verpönten Erfolg nicht unterbricht (vgl. VwGH 25.1.2000, 94/14/0031).

Wenn in der Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid ausgeführt wird, dem Gesetz und dem amtlichen Vordruck sei mühelos zu entnehmen, dass der Pensionistenverband dem Betriebsfinanzamt einen Lohnzettel zu übermitteln hatte und der Bf. daher auf die in

§ 69 Abs. 5 EStG verpflichtend normierte Ausstellung eines Lohnzettels durch den Pensionsverband der Gemeindeärzte Niederösterreich vertraut habe, so ist davon auszugehen, dass dem Bf. auf Grund dieser Kenntnisse wohl auch die grundsätzliche steuerliche Relevanz dieser Bezüge bekannt war und es daher unerklärbar erscheint, weshalb er bzw. seine Steuerberaterin den Zufluss dieser Beträge der Abgabenbehörde nicht offen legte. Dies hätte in der Abgabenerklärung selbst durch Beantwortung der ausdrückliche Frage nach der Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen auf Seite 1 der Einkommensteuererklärung bzw. durch Eintragung unter Punkt 4.b) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind oder durch Angabe in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung bzw. durch einen Hinweis auf einen Lohnzettel erfolgen können.

Bei der Bestimmung des § 69 Abs. 5 EStG handelt es sich um eine an die auszahlende Stelle gerichtete Norm, deren allfällige Verletzung durch den „Dienstgeber“ keineswegs die Steuerpflicht der tatsächlich geflossenen Einkünfte beim Empfänger aufzuheben vermag.

Wahrheitsgemäß ist die Abgabenerklärung nur dann, wenn sie die tatsächlichen Ereignisse, Gegebenheiten, Verhältnisse, Veränderungen, kurzum die abgabenrechtsbedeutsamen Vorgänge widerspiegelt. Dies muss in einer Weise geschehen, dass dem Erfordernis der „Offenlegung“ im Wortsinn entsprochen ist, also nichts Entscheidendes verdeckt oder verschleiert wird, Unklarheiten im Tatsächlichen sohin beseitigt werden (Stoll, 1513).

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht endet auch keineswegs mit der Abgabenerklärung. Vielmehr ist der Abgabepflichtige, der nachträglich erkennt, dass er seiner Vollständigkeits- oder Wahrheitspflicht nicht voll entsprochen und dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, verpflichtet, der zuständigen Abgabenbehörde unverzüglich Anzeige zu erstatten (§ 139 BAO; vgl. Leitner, Grundzüge des österr. Finanzstrafrechts, 143).

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite bringt der Bf. vor, die Behauptung in der Begründung des angefochtenen Bescheides sei tatsachenwidrig, wonach aus der Selbstanzeige vom 24. Jänner 2006 hervorgehe, dass dem Bf. die Steuerpflicht an sich bewusst gewesen sei, da in der Selbstanzeige ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, dass es sein (des Bf.) „Rechtsverständnis“ gewesen sei, es handle sich „bei der erhaltenen Abfindung um keinen steuerrelevanten Tatbestand“, weil er „für seine Tätigkeit als Gemeindearzt de facto keine Entlohnung erhalten“ habe. Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten, dass der Bf. die einbezahlten Pflichtbeiträge, die rückgängig gemachte Werbungskosten darstellen, ja auch steuermindernd in Abzug gebracht hat und daher davon auszugehen ist, dass ihm die steuerliche Relevanz dieser Bezüge schon deshalb bekannt sein musste.



Desgleichen ist der bereits in der Selbstanzeige vorgebrachten Verantwortung des Bf., er sei wie jeder Dienstnehmer der Meinung gewesen, dass seine Bezüge laufend abgerechnet werden würden und habe es sich bei der Abfindung bereits um versteuerte Einnahmen gehandelt, zu entgegnen, dass er aktenkundig Auskünfte über die voraussichtliche Höhe des Überweisungsbetrages einholte und später zur Kenntnis nahm, dass der Betrag brutto für netto ausbezahlt wurde.

Es besteht daher der Verdacht, dass es der Bf. auf Grund der unterlassenen Angabe der Einkünfte in der Einkommensteuererklärung in dem durch seine Steuerberaterin erstellten Einkommensteuerformular unterließ, seine Steuerberaterin vom Zufluss der Rückzahlung zu informieren, zumal unmittelbar nach Bekannt werden dieser Einkünfte im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung am 23. Jänner 2006 dem Finanzamt gegenüber eine Offenlegung in Form einer Selbstanzeige erfolgte und diese namens des Bf. durch die gleiche Steuerberaterin erstattet wurde, welche bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung 2001 mitwirkte. Somit ist klargestellt, dass der Steuerberaterin die steuerliche Relevanz derartiger Einkünfte sehr wohl bewusst war und sie bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung 2001 über den steuerlich relevanten Sachverhalt nicht voll informiert war.

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (vgl. VwGH vom 19.10.1987, 86/15/0120).

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde ist das Vorbringen des Bf. nicht geeignet, den von der Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Recht angenommenen Verdacht, dass die im Spruch des angefochtenen Bescheides angeführte Abgabenverkürzung durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2001 ohne Erfassung der in Rede stehenden Rückzahlung von Pensionsbeträgen mit Zustellung des unrichtigen Bescheides bewirkt und vollendet wurde, ausreichend zu entkräften.

Ob der Verdächtige das ihm zur Last gelegte Vergehen tatsächlich begangen hat, bleibt dem Ergebnis des nachfolgenden Untersuchungsverfahrens vorbehalten.

Gemäß § 170 Abs. 1 FinStrG kann die Behörde, welche die Entscheidung erlassen hat, bis zum Eintritt der Verjährung der Strafbarkeit in der Entscheidung unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten berichtigen (vgl. auch § 293 Abs. 1 BAO).

Die angeführte Bestimmung schafft, ähnlich wie jene des § 293 Abs. 1 BAO, die Möglichkeit ua. Schreibfehler, d. s. beispielsweise Abschreib-, Rechtschreib- oder auch Verschreibfehler, die zu einem (erkennbaren) Auseinanderklaffen zwischen dem angestrebten Bescheidwillen und der formellen Bescheiderklärung führten, von Amts wegen zu berichtigen.

Unter dem Begriff Schreibfehler iSd. § 170 Abs. 1 FinStrG sind dabei unbewusste mechanische Fehler, Flüchtigkeitsfehler oder ein "Übersehen" von Unbestrittenem, nicht aber bewusste, dh. letztlich in mangelbehafteter Gedankenarbeit entstandene, im Zuge der Willensbildung der Behörde unterlaufene Fehler, so zB unrichtige rechtliche Beurteilungen oder Fehler in der Beweiswürdigung, zu verstehen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz. 1 ff, bzw. auch Stoll, BAO 2814 ff).

Im vorliegenden Fall wurde im (berichtigten) Spruch des Erstbescheides vom 16. Mai 2008 die Bestimmung des § 33 (1) FinStrG angeführt und in der Begründung dem Beschuldigten bedingt vorsätzliches Verhalten vorgeworfen, woraus ersichtlich ist, dass im Spruch des angefochtenen Bescheides die Wortfolge „vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling“ anzuführen versehentlich vergessen wurde und bei der Ersetzung des Wortes „verkürzt“ durch die Wortfolge „bewirkt hat“ lediglich eine textliche Unstimmigkeit bereinigt werden sollte.

Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn sie für die Personen, für die der Bescheid bestimmt ist, erkennbar ist (zB VwGH 15.09.1999, 97/04/0074, 0243; VwGH 18.10.2001, 2000/07/0097, 0098, 0099) und wenn sie von der Behörde bei entsprechender Aufmerksamkeit bereits bei der Erlassung des Bescheides hätte vermieden werden können (zB VwGH 06.10.1993, 91/17/0197, 92/17/0073, 0074; VwGH 26.06.2001, 2001/04/0045). In der Beschwerde gegen den berichtigten Bescheid geht der Bf. auch davon aus, dass die Behörde von „vermutlich“ vorsätzlichem Handeln ausgeht, zumal er auch einräumt, dass in der Begründung des angefochtenen Bescheides der Vorwurf bedingt vorsätzlichen Handelns iSd § 33 Abs. 1 FinStrG zur Last gelegt wird.

Damit ergibt sich aber schon aus der zur Anwendung gelangenden Rechtslage die, nicht auf Fehler in der behördlichen Willensbildung, sondern letztlich auf bloße Flüchtigkeitsfehler zurückzuführende und demgemäß auch einer Berichtigung iSd § 170 Abs. 1 FinStrG zugängliche Unrichtigkeit des berichtigten Bescheides.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die diesbezüglich erhobene Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Februar 2010