

GZ. FSRV0005-G/02, FSRV0002-G/03

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Graz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Dr. Andrea Ornig sowie die Laienbeisitzer Dir. Alfred Genschar und Alfred Ferstl als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen den B. wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Berufungen des Beschuldigten vom 7. Jänner 2003 und des Amtsbeauftragten vom 29. November 2002 gegen das Erkenntnis des beim Finanzamt Graz-Stadt eingerichteten Spruchsenates I als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 5. Oktober 2001, StrNr 2001/00073-001, nach der am 4. Juli 2003 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten HR Dr. Maximilian Rombold sowie der Schriftührerin Eveline Wünscher durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

- I. Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise dahingehend Folge gegeben, dass das gegen ihn eingeleitete Finanzstrafverfahren wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG betreffend Einkommensteuer 1995 in der Höhe von 525.169,00 S gemäß § 136 iVm § 157 FinStrG eingestellt wird.
- II. Die dem Beschuldigten im angefochtenen Erkenntnis zur Last gelegte fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG betreffend Einkommensteuer 1997 in der Höhe von 298.444,00 S wird als grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 und 3 FinStrG qualifiziert.
- III. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird dahingehend Folge gegeben, dass die erstinstanzlich verhängte **Geldstrafe** gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG auf

€ 7.000,00 (siebentausend)

und die verhängte **Ersatzfreiheitsstrafe** gemäß § 20 FinStrG auf

10 Tage

erhöht werden.

IV. Die Verfahrenskosten werden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit € 363,00 festgesetzt.

V. Im Übrigen werden die Berufungen des Beschuldigten und des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der B. ist seit 21 Jahren im Finanzamtsbereich als Steuerberater tätig.

In den verfahrensgegenständlichen Jahren 1995 und 1997 vertrat er den Abgabepflichtigen HG, der seit dem Jahr 1990 als Einzelunternehmer und als Geschäftsführer der B GmbH den An- und Verkauf sowie die Vermietung von Liegenschaften betreibt.

In der Beilage "Ermittlung Spekulationsgewinn" zu der am 7. Juni 1996 beim Finanzamt Graz-Stadt eingereichten Einkommensteuererklärung 1994 des HG ist unter Punkt 3. Liegenschaft Graz, V-Gasse ausgeführt:

"Diese Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 7. Februar 1992 erworben, parifiziert und in Tellstücken 1992 veräußert (siehe Spekulationsgewinnermittlung 1992). Der Rest der Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 13. Dezember 1994 veräußert. Da der Verkaufserlös erst 1995 vereinnahmt wurde, ist diesbezüglich erst 1995 eine Spekulationsgewinnermittlung durchzuführen."

In der am 1. August 1997 beim Finanzamt eingereichten, vom B. unterfertigten Einkommensteuererklärung 1995 des HG wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nicht jedoch Einkünfte aus Spekulationsgewinn erklärt. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 1995 mit dem Bescheid vom 4. November 1997 erklärungsgemäß mit -174.968,00 S fest.

Für das Veranlagungsjahr 1997 setzte das Finanzamt auf Grund der am 3. Februar 1999 eingereichten und ebenfalls vom B. unterfertigten Einkommensteuererklärung die

Einkommensteuer des HG mit dem Bescheid vom 20. Mai 1999 erklärungsgemäß mit -34.392,00 S fest (die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit -50.000,00 S erklärt).

Das Unterschriftsfeld der Einkommensteuererklärung für 1997 enthält – ebenso wie die übrigen im Veranlagungsakt ersichtlichen Abgabenerklärungen – den erläuternden Passus: "*In Vertretung des Abgabepflichtigen (nach den uns vorliegenden Unterlagen u. Angaben)*".

Gegen diesen Bescheid brachte der B. in seiner Eigenschaft als steuerlicher Vertreter des HG das Rechtsmittel der Berufung ein und erklärte in einer Beilage zur Berufung ("berichtigte Einkommensteuererklärung für 1997") erstmals einen im Jahr 1997 erzielten Spekulationsgewinn in der Höhe von 945.317,00 S.

Im Zuge einer bei HG im Jahr 1999 durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO (Bericht vom 29. Juni 1999) übermittelte der B. nach Aufforderung der Prüferin im Zuge der Schlussbesprechung am 24. Juni 1999 die Berechnung des im Jahr 1995 für den Teilverkauf der Liegenschaft V-Gasse angefallenen Spekulationsgewinnes in der Höhe von 1.372.192,14 S und ersuchte, die Eingabe im Zweifel als Selbstanzeige im Sinne des Finanzstrafgesetzes zu werten. Zur Ermittlung des Spekulationsgewinnes sei es bisher deshalb nicht gekommen, weil die Überweisung des Kaufpreises Anfang 1995 direkt auf das Darlehenskonto des HG erfolgt und daher aus den laufenden Bankbewegungen des dem B. vorliegenden Girokontos nicht ersichtlich gewesen sei.

Mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 12. Juni 2001 wurde HG der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 in der Höhe von 525.169,00 S für schuldig erkannt. In Bezug auf das Veranlagungsjahr 1997 wurde das Finanzstrafverfahren gegen HG mit der Begründung eingestellt, der B. habe als Vertreter des HG in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 12. Juni 2001 ausgeführt, er habe die Einkommensteuererklärung 1997 ohne vorherige Rücksprache mit HG und ohne über die erforderlichen Unterlagen zu verfügen, als "vorläufige Erklärung" abgegeben, deren Mängel er im Zuge des vom Finanzamt erwarteten Vorhalteverfahrens sanieren wollte.

Mit dem Bescheid vom 25. Juni 2001 leitete die Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschuldigten ein Finanzstrafverfahren nach § 34 Abs. 1 FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, dass er fahrlässig in Ausübung seines Berufes als Wirtschaftstreuhänder bei der

Vertretung in Abgabensachen unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des § 119 BAO durch Nichtaufnahme von Spekulationsgewinnen in die durch ihn am 1. August 1997 bzw. am 3. Februar 1999 beim Finanzamt Graz-Umgebung eingereichten Einkommensteuererklärungen seines Mandanten HG Verkürzungen von Einkommensteuer für das Jahr 1995 in Höhe von 525.169,00 S und an Einkommensteuer für das Jahr 1997 in der Höhe von 298.444,00 S bewirkt habe. Begründend wurde ausgeführt, dem B. sei es zumutbar gewesen, bei der Erstellung der Abgabenerklärungen für 1995 jene des Jahres 1994 zur Hand zu nehmen und bei entsprechender Sorgfalt eine richtige Einkommensteuererklärung einzureichen. Der Umstand, dass HG es unterlassen habe, ihm die für die Berechnung des Spekulationsgewinnes erforderlichen Unterlagen zu übergeben bzw. mitzuteilen, dass die Verbuchung des Kaufpreises von 3,4 Millionen S am Darlehenskonto und nicht am Girokonto erfolgt sei, ändere nichts an der Verpflichtung des B., HG im Zuge der Erklärungserstellung über den Zeitpunkt des Veräußerungserlöses näher zu befragen, zumal dem B. die Entstehung des Spekulationsgewinnes 1995 nachweislich bekannt gewesen sei. Angesichts der Höhe des Spekulationsgewinnes und der Tatsache, dass HG seit mehreren Jahren im Grundstückshandel tätig war und in der Vergangenheit bereits mehrmals Spekulationsgewinne erklärt habe, wäre der B. zu besonderer Sorgfalt verpflichtet gewesen. Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1997 liege schweres Verschulden vor, weil er die Einkommensteuererklärung ohne Rücksprache mit seinem Mandanten eingereicht habe.

In der Eingabe vom 31. Juli 2001 nahm der B. zu den Vorwürfen Stellung. In der Unterfertigung der Abgabenerklärungen, welche ihm HG mit der Vertretungsvollmacht eingeräumt habe, könne er ein strafrechtlich relevantes Vorgehen nicht erblicken. Es habe nicht zum Betriebsgegenstand des HG gehört, Grundstücke zu erwerben und zu veräußern und daraus Spekulationsgewinne oder -verluste zu erzielen. Wäre dies der Fall gewesen, hätte HG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklären müssen. Da von HG nur fallweise und nicht laufend Spekulationsgeschäfte getätigt wurden, könne man nicht ihm als Steuerberater vorhalten, er habe immer wissen müssen, ob und wann HG Spekulationsgeschäfte verwirklichte.

HG habe stets Grundaufzeichnungen über seine Einnahmen und Ausgaben geführt, auf deren Basis und auf Basis der zur Verfügung gestellten Belege und Bankauszüge die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt worden seien. Weder bei den laufenden Aufzeichnungen für 1995 noch bei jenen für 1997 sei aus den Aufzeichnungen oder Belegen die Verwirklichung von Spekulationsgeschäften ersichtlich gewesen.

Zur Einkommensteuererklärung 1995 führt der B. aus, die Steuererklärungen würden in der Regel von seinen Mitarbeiterinnen vorbereitet, danach von ihm einer Revision unterzogen, ergänzt und fertiggestellt. Auf Grundlage der laufenden Aufzeichnungen des HG seien die Zahlen des Jahres 1995 in die vorher kopierte Beilage zur Einkommensteuererklärung 1994 eingetragen worden. Da aus den laufenden Aufzeichnungen die Verwirklichung eines Spekulationsgeschäftes nicht hervorgegangen sei, sei die letzte Seite der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1994, auf der die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften 1994 dargestellt waren, nicht kopiert worden. Bei der Revision der Vorarbeiten seiner Mitarbeiterin sei der B., da die Seite mit den Spekulationseinkünften gefehlt habe und aus den sonstigen Unterlagen die Verwirklichung eines Spekulationsgeschäftes nicht hervorging, nicht auf die Idee gekommen, noch einmal bei der Spekulationsgewinnermittlung des Jahres 1994 nachzusehen. Hier liege ein "menschlicher Irrtum" und nicht ein Sorgfaltsmangel oder Fahrlässigkeit vor. Am 31. Juli 1997 seien die Steuererklärungen im Postweg an das Finanzamt gesendet und gleichzeitig Kopien an HG übermittelt worden. Obwohl dieser ersucht worden sei, die Steuererklärungen 1995 auf Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen, sei seinerseits keine Mitteilung erfolgt. Unterlagen zur Berechnung des Spekulationsgewinnes für das Jahr 1995 seien von HG erst unmittelbar vor dem 24. Juni 1999 zur Verfügung gestellt worden.

Die Steuererklärungen des HG für 1997 seien vom Finanzamt sehr frühzeitig abberufen worden. Da in seiner Kanzlei Ende 1998 ein gravierender Personalwechsel erfolgt sei, sei es zu einem nicht vorhersehbaren Rückstand bei der Erstellung der Steuererklärungen 1997 gekommen. Die Unterlagen des HG hätten daher nicht exakt aufbereitet werden können. Zur Vermeidung von Verspätzungszuschlägen seien "ungefähre" Steuererklärungen eingereicht worden. Es habe jedoch die Absicht bestanden, die Steuererklärungen so rasch wie möglich zu berichtigen. Aus den laufenden Unterlagen des HG sei nicht hervorgegangen, dass dieser im Jahr 1997 ein Grundstück gekauft und wieder verkauft habe und sei dem B. daher nicht bewusst gewesen, dass HG einen Spekulationsgewinn verwirklicht habe. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien in der "vorläufigen" Einkommensteuererklärung mit einem Verlust von 50.000,00 S geschätzt worden. Er sei davon ausgegangen, dass das Finanzamt den auffällig geraden Verlust hinterfragen werde und er im Zuge des Vorhalteverfahrens berichtigte Steuererklärungen 1997 einreichen könne. Stattdessen habe das Finanzamt ohne vorherige Rücksprache den Einkommensteuerbescheid 1997 erlassen. Daraufhin habe er eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid eingebracht, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berichtigt und den durch eine Rücksprache mit HG zu Tage getretenen

Spekulationsgewinn in der Höhe von 945.317,00 S als sonstige Einkünfte deklariert. Die Berufung vom 14. Juni 1999 stelle eine Selbstanzeige im Sinne des Finanzstrafgesetzes dar und bewirke nicht nur für den Abgabepflichtigen, sondern auch für den Steuerberater eine Strafbefreiung. Nur durch den Umstand, dass HG die Einkommensteuer 1997 nicht entrichtet habe und ein Ratenansuchen abgewiesen worden sei, habe die grundsätzliche Strafbefreiung nicht zum Tragen kommen können. Zusammenfassend sehe der B. die Abgabe der unrichtigen Steuererklärung 1997 durch die Einreichung der Berufung samt Beilage berichtigter Steuererklärungen als saniert.

In der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 5. Oktober 2001 gab der Bw. zu Protokoll, für das Jahr 1995 sei ausschließlich von einem Verschulden des Abgabepflichtigen HG auszugehen, weil er diesen mit Postausgang vom 31. Juli 1997 über die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt informiert und ihn ersucht habe, die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärungen zu überprüfen. Da er jedoch von HG keine Informationen erhalten habe, sei er von der Korrektheit der Steuererklärungen 1995 überzeugt gewesen. Er habe im Jahr 1994 bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung für HG vermerkt, dass für die Liegenschaft V-Gasse 1995 ein Spekulationsgewinn anfalle. Er sei daher seiner Sorgfaltspflicht nachgekommen. Ein schweres Verschulden treffe ihn nicht. Im Übrigen verweise er auf § 9 FinStrG.

Zur verfahrensgegenständlichen Einkommensteuererklärung 1997 brachte er vor, der zuständige Finanzbeamte hätte aus ihrem Inhalt jedenfalls darauf schließen können, dass es sich um eine "vorläufige" Steuererklärung handle. Da die Nichtabgabe einer Steuererklärung zu einer Schätzung führe, habe er zwecks Vermeidung einer solchen und zur Wahrung der Abgabefrist die "vorläufige" Steuererklärung eingereicht. Er sei der Überzeugung gewesen, dass die angeführten Summen nicht zum Nachteil des Finanzamtes waren. In derartigen Fällen sei er immer bestrebt gewesen, so rasch wie möglich berichtigte Steuererklärungen einzureichen.

Mit dem Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. Oktober 2001 wurde der B. im Sinne des Einleitungsbescheides der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt und über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von 50.000,00 S (3.633,64 €), eine Woche Ersatzfreiheitsstrafe, verhängt. Der Bw. habe hinsichtlich der Abgabenerklärungen 1995 und 1997 fahrlässige Handlungsweise zu vertreten. Für 1995 habe er in Kenntnis der Versteuerung eines Spekulationsgewinnes verabsäumt, rechtzeitig von HG die erforderlichen Unterlagen abzuverlangen und die Verbuchung des Betrages zu überprüfen. Die

Abgabenerklärung 1997 habe er, ohne mit HG Rücksprache gehalten zu haben, als "vorläufige" Erklärung abgegeben, deren Mängel er im Zuge des erwarteten Mängelbehebungsverfahrens sanieren wollte. Bei der Strafbemessung wurden als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit und die Schadensgutmachung durch HG, als erschwerend die zweifache Deliktsbegehung gewertet.

Gegen das Erkenntnis brachten sowohl der Beschuldigte als auch der Amtsbeauftragte das Rechtsmittel der Berufung ein.

Der B. beantragt unter Wiederholung seines Vorbringens das Erkenntnis aufzuheben weil ein strafbarer Tatbestand im Sinne des FinStrG nicht vorliege. Der Spruchsenat habe weder festgestellt noch begründet, dass es sich um ein schweres Verschulden gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG handle.

Der Amtsbeauftragte wendet sich in seiner Berufung gegen die Höhe der verhängten Geldstrafe, die lediglich 6,07% des strafbestimmenden Wertbetrages ausmache. Der Unrechtsgehalt der Tat müsse bei einem steuerlichen Vertreter höher bewertet werden als bei einem Abgabepflichtigen, der nicht über einschlägige Fachkenntnisse verfüge. Die zweimalige Deliktsbegehung wiege ebenfalls schwer. Der im Erkenntnis angeführte Milderungsgrund der Schadensgutmachung treffe nicht zu; die Einkommensteuer 1995 sei lediglich zu ca. 70%, die Einkommensteuer 1997 überhaupt nicht entrichtet worden.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat brachte der B. zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen vor, er beziehe derzeit Einkünfte in der Höhe von ca. 30.000,00 S monatlich aus seiner Steuerberatungskanzlei sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von ca. 2.000,00 S monatlich. Er habe keine Sorgepflichten. Er besitze eine Eigentumswohnung sowie ein Einfamilienhaus je zur Hälfte. Die Verbindlichkeiten betrügen ca. 3,5 Millionen S.

Zur Sache selbst gab der Bw. hinsichtlich 1995 an, seine Mitarbeiterin KW habe die Zahlen für die verfahrensgegenständliche Abgabenerklärung des 1995 Jahres aufbereitet. Zu diesem Zweck habe sie den Entwurf aus dem Jahre 1994 kopiert und dort die für 1995 errechneten Beträge eingesetzt. Allerdings sei Blatt 5 des vorbereitenden Entwurfes - die Spekulationsgewinnermittlung 1994 - von KW nicht mitkopiert worden, weil sie gedacht habe, das brauche sie nicht. Darüberhinaus habe er für HG wie für alle Klienten einen Handakt zur

Verfügung gehabt, in dem er sich immer Notizen mache und den er gewöhnlich zur Erstellung der Abgabenerklärungen heranziehe. Er könne sich nicht erklären, warum er sich nicht das Vorjahr angeschaut habe, andernfalls wäre er auf den in das Jahr 1995 verschobenen Spekulationsgewinn gestoßen. Eine Besprechung mit seinem Klienten vor Abgabe der Erklärungen sei nicht notwendig gewesen da vom Ergebnis her ein hoher Verlust herausgekommen sei. HG habe seit Jahren höhere Verluste aus Vermietung und Verpachtung als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, weshalb er immer die gesamte Lohnsteuer zurück bekomme. Üblicherweise sende er seinen Mandanten immer an dem Tag, an dem er die Steuererklärungen beim Finanzamt einreiche, eine Ablichtung mit einem Begleitschreiben, in dem er um Überprüfung der Steuererklärungen ersuche. Dieses System, das er von seinem Vorgänger übernommen habe, habe sich nunmehr 21 Jahre lang bewährt. Er halte es auch heute noch für gut und ausreichend. Er halte nichts davon, seine Klienten die Steuererklärungen blanko unterschreiben zu lassen, er finde es besser, wenn er sie mit dem Stempel "in Vertretung des Abgabepflichtigen nach den uns vorliegenden Unterlagen und Angaben" unterfertige. HG komme ein- bis zweimal im Monat zu ihm ins Büro und übergebe ihm laufend seine Unterlagen. Für das Jahr 1997 seien die Abgabenerklärungen auf die gleiche Weise wie 1995 erstellt worden, wobei hinsichtlich eines Kaufes oder Verkaufes einer Liegenschaft nichts festgestellt wurde. Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung sei von ihm vorsichtig mit -50.000,00 S geschätzt worden, in Wirklichkeit seien es dann über -400.000,00 S gewesen. Sein Fehler sei gewesen, dass er nicht vermerkt habe, dass es sich um geschätzte Zahlen handle. Bei HG sei er davon ausgegangen, dass es keine Einkünfte aus Spekulationsgewinn gibt, sodass er ihn über weitere Einkünfte nicht fragen musste.

Dem Berufungssenat liegt der Einkommensteuerakt HD vor, in dem der B. in der Einkommensteuererklärung 1996 geschätzte Beträge einsetzte, ohne die Schätzung dem Finanzamt gegenüber offenzulegen. Der B. führte dazu aus, er habe HD vor einem Verspätungszuschlag schützen wollen und deshalb "ungefähre" Erklärungen abgegeben. In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 habe er sodann bekannt gegeben, dass die Einkommensteuererklärung 1996 nur auf ungefähren Zahlen basiere, weil bei ihrer Einreichung noch nicht alle Unterlagen vorgelegen seien. Es sei eine schlechte Lösung, aber eben eine Notlösung wie so oft im Leben. Er habe sich gedacht, er brauche bei der Einkommensteuererklärung nicht "ungefähre" draufschreiben, weil wenn das Finanzamt die Zahl – 50.000,00 (ohne Beilagen) sehe, werde es ihn auffordern bekanntzugeben, wie er die 50.000,00 ermittelt habe und dann hätte er die Chance gehabt zu berichtigen. Er habe nicht -49.999,00 geschrieben sondern -50.000,00, das sei für ihn Hinweis genug gewesen, dass es

sich um eine vorläufige Steuererklärung handle, weil niemand auf den Schilling genau -50.000,00 herausbekomme. Es sei ein indirekter Hinweis gewesen.

Über die Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 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. Gemäß § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere Abgabenerklärungen.

Gemäß § 34 Abs. 1 in Verbindung mit § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

Macht sich gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG ein Notar, ein Rechtsanwalt oder ein Wirtschaftstreuhänder in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, so ist er nur dann strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden trifft.

Ein solches schweres Verschulden ist nach der Ansicht des Finanz- und Budgetausschusses nur dann anzunehmen, wenn eine auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung einer Sorgfaltspflicht vorliegt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff des schweren Verschuldens mit dem zivilrechtlichen Begriff der groben Fahrlässigkeit gleichzusetzen. Diese liegt vor, wenn das unterlaufene Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere und Häufigkeit nur bei besonders nachlässigen und leichtsinnigen Menschen vorkommen kann und nach den Umständen die Vermutung des bösen Vorsatzes nahe liegt. Bei schwerem Verschulden fällt dem Täter eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last und der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges war ihm als wahrscheinlich - nicht etwa bloß als entfernt möglich - vorhersehbar. Schweres Verschulden liegt demnach nicht schon vor, wenn das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird; das Verhalten des Täters muss vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen (VwGH 22.4.1992, 86/14/0200).

Der Berufungssenat ist der Ansicht, dass dem B. im Fall der Nichtaufnahme des Spekulationsgewinnes in die Einkommensteuererklärung 1995 kein schweres Verschulden zur Last gelegt werden kann. Der Umstand, dass in den von seiner Kanzleikraft vorbereiteten Beilagen zur Einkommensteuererklärung 1995 das Blatt hinsichtlich der Ermittlung von Spekulationsgewinnen fehlte, und der B. daher nur die übrigen, von der Kanzleikraft ermittelten Einkünfte überprüfte, ist einerseits als Versehen, nicht aber als auffallende Sorglosigkeit zu bewerten. Auch das dem B. unterlaufene Versäumnis, bei der Erstellung der Abgabenerklärungen für 1995 die Aufzeichnungen des Jahres 1994 durchzusehen, aus welchen auf Grund des Vermerkes problemlos die Realisierung des von HG im Jahr 1995 erzielten Spekulationsgewinnes hätte festgestellt werden können, stellt keine so auffallende Sorglosigkeit des B. dar, dass ihm eine Verkürzung der Einkommensteuer durch Nichterklären von Einkünften als wahrscheinlich erscheinen musste. Begriffe wie "Übersehen" oder "Vergessen" liegen im Bereich des durchschnittlichen Maßes der Fahrlässigkeit. Durch die Unterlassung einer derartigen Überprüfung der Aufzeichnungen des Vorjahres hat der B. zwar seine objektiven Sorgfaltspflichten verletzt, die Grenze zum schweren Verschulden aber nicht überschritten.

Dem Vorbringen des Amtsbeauftragten, der B. sei angesichts der Höhe des Spekulationsgewinnes und der Tatsache, dass HG seit mehreren Jahren im Grundstückshandel tätig war, zu besonderer Sorgfalt verpflichtet gewesen, ist zuzustimmen, jedoch kann nicht jede Verletzung dieser Sorgfaltspflicht bereits mit einem schweren Verschulden gleichgesetzt werden. Der B. hat dadurch, dass er bei der Erstellung der Abgabenerklärungen des HG für das Jahr 1995 die Aufzeichnungen des Vorjahres nicht durchgesehen und an die ihm an sich bekannte Verwirklichung des Spekulationsgewinnes im Jahr 1995 nicht gedacht hat, fahrlässig gehandelt. Da die Einkommensteuererklärung 1995 aber nicht offenkundig unrichtig und der Eintritt der Verkürzung der Einkommensteuer aus der damaligen Sicht des B. nicht als wahrscheinlich vorauszusehen war, kann ihm schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG nicht zugerechnet werden.

Anders stellt sich die Situation für das Jahr 1997 dar: Nach übereinstimmender Aussage von B. und HG hat der B. die Einkommensteuererklärung 1997 beim Finanzamt eingereicht, ohne HG von der Einbringung zu verständigen oder ihn vorher zu den in diesem Jahr erzielten Einkünften zu befragen, obwohl HG zweimal monatlich in das Büro des B. kommt, um Unterlagen abzugeben und der B. dadurch leicht Gelegenheit gehabt hätte, HG vor Einreichung der Abgabenerklärungen nach weiteren, im Jahr 1995 angefallenen Einkünften zu

befragen. Das Vorbringen, das Finanzamt hätte statt einer Veranlagung ein Vorhaltsverfahren durchführen müssen, geht ins Leere, weil der B. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Einkommensteuererklärung mit -50.000,00 S angesetzt hat, ohne offenzulegen, dass es sich bei diesem Betrag um eine Schätzung handelt. Dass es sich bei einem "runden" Betrag um eine Schätzung handelt, ist genauso wahrscheinlich oder unwahrscheinlich wie bei einem "unrunden" Betrag, wenn die Tatsache der Schätzung nicht bekannt gegeben wird. Nicht das Finanzamt ist verhalten, im Fall "runder" Zahlen bei Einkunftsarten den B. zur Vorlage richtiger Zahlen aufzufordern, sondern der B. hat von sich aus die Höhe der Einkünfte korrekt offenzulegen.

Es ist aktenkundig, dass der B. nicht nur im verfahrensgegenständlichen Fall, sondern in einem weiteren Vertretungsfall im Finanzamtsbereich (Abgabepflichtiger HD) eine Abgabenerklärung eingereicht hat, über die er in der nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides erhobenen Berufung erstmals anführte, diese basiere nur auf ungefähren Zahlen, weil im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung noch nicht alle Unterlagen vorgelegen seien.

Der B. hat in der Eingabe vom 31. Juli 2001 selbst ausgeführt, er habe für das Jahr 1997 für HG "ungefähre" Steuererklärungen eingereicht. Aus welchem Motiv "ungefähre" Erklärungen eingereicht werden, etwa zur Verhinderung der Festsetzung von Verspätungszuschlägen durch die Abgabenbehörde, ist nicht von Relevanz.

Diese Vorgangsweise des B. und seine Aussage, wonach er "in solchen Fällen" getrachtet habe, möglichst rasch berichtigte Erklärungen abzugeben, indizieren an sich bedingt vorsätzliches Verhalten, weil der B. im Zeitpunkt der Abgabe von der Unvollständigkeit der Angaben in der Abgabenerklärung wusste, und die Einkünfte erst nach der erwarteten Reaktion des Finanzamtes in Form eines Vorhaltes bzw. in der Berufung gegen den vom Finanzamt erlassenen Abgabenbescheid ordnungsgemäß offenlegen wollte.

Der B. hat als Vertreter seiner Klienten für diese die Abgabenerklärungen unterfertigt und bei der Behörde eingereicht und war dabei zur Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gehalten. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass dem Wirtschaftstreuhänder im Fall der Unterfertigung der Abgabenerklärung eine zumindest eingeschränkte Prüfungspflicht der Angaben des Mandanten obliegt (Leitner, Grundzüge des österreichischen Finanzstrafrechts, 49).

Auch das Vorbringen des B., er habe die Abgabenerklärungen immer nur auf Grund der ihm von seinen Klienten überreichten Unterlagen und deren Angaben erstellt, entspricht nicht den Tatsachen, weil der B. mit HG vor Abgabe der Steuererklärungen 1997 überhaupt nicht gesprochen hat und daher auch nicht wissen konnte, welche Einkünfte HG in diesem Jahr bezogen hat.

Spiegelt der B. dem Finanzamt vor, er habe eine ordnungsgemäße Steuererklärung gelegt und sämtliche Einkünfte seines Klienten dem Grunde und der Höhe nach offengelegt, ohne mit seinem Klienten vor Abgabe der Steuererklärungen über dessen Einkünfte gesprochen zu haben - obwohl ihm dies auf Grund des monatlich zweimaligen Aufsuchens der Kanzlei durch seinen Klienten leicht möglich gewesen wäre - so besteht die Möglichkeit, dass Einkünfte (etwa nicht jährlich anfallende Einkünfte wie Spekulationsgewinne oder neu hinzukommende Einkünfte, etwa aus Kapitalvermögen) überhaupt nicht oder nicht in der richtigen Höhe erklärt werden. Dies war dem B. bei seinem Vorgehen auch bewusst, denn er erwartete sich vom Finanzamt nicht die Veranlagung der eingereichten Abgabenerklärungen, sondern ein Ermittlungsverfahren, in dessen Zuge er sodann die tatsächlichen Einkünfte offenlegen wollte.

Die für schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG von der Lehre und Rechtsprechung geforderte Sorglosigkeit, die das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich überschreitet, liegt demnach bei einer derartigen Vorgangsweise vor.

Zum Vorbringen des B., die Einreichung der "berichtigten" Einkommensteuererklärung im Zuge der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 sei als Selbstanzeige zu werten, ist auszuführen:

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Gemäß § 29 Abs. 5 FinStrG wirkt die Selbstanzeige nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Die "berichtigte" Einkommensteuererklärung 1997 wurde vom B. als steuerlichem Vertreter des HG der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 beigelegt. Daraus ergibt sich, dass die Selbstanzeige vom B. für seinen Klienten HG erstattet wurde. Aus der

"berichtigten" Einkommensteuererklärung geht in keiner Weise hervor, dass diese "Selbstanzeige" explizit für den B. selbst erstattet wurde.

War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit überdies nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann (hier: § 9 BAO), den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen (§ 29 Abs. 2 FinStrG).

Es ist unbestritten, dass die sich aus der Offenlegung ergebende Abgabenverkürzung nicht den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet wurde, weshalb der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung nicht zukommen kann. Wenn der B. dazu vorbringt, er könne nicht die Abgabenschulden seiner Klienten zahlen, so ist darauf zu verweisen, dass es im Hinblick auf die Straffreiheit gleichgültig ist, aus welchen Gründen eine fristgerechte und volle Schadensgutmachung nicht erfolgte.

Zur Höhe der verhängten Strafe ist auszuführen:

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wird die fahrlässige Abgabenverkürzung mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Durch den Wegfall des Tatbestandes 1995 beträgt der strafbestimmende Wertbetrag und somit der Strafrahmen im vorliegenden Fall 298.444,00 S (21.688,77 €).

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Schuld des Täters die Grundlage für die Bemessung der Strafe. Gemäß Abs. 2 sind bei Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Bei Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen (Abs. 3).

Bei der Strafbemessung sind somit das Ausmaß der Schuld des Täters, seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (Einkommens- und Vermögensverhältnisse unter Berücksichtigung der gesetzlichen Sorgepflichten) sowie die vorliegenden Erschwerungs- und Milderungsgründe zu berücksichtigen. Die Strafbemessung ist eine Ermessensentscheidung.

Der Berufungssenat erachtet im vorliegenden Fall in teilweiser Stattgabe der Berufung des Amtsbeauftragten eine Geldstrafe in der Höhe von 7.000,00 € als angemessen. Als mildernd sind bei der Strafbemessung die Unbescholtenheit des B., die Mitwirkung an der Aufklärung des strafrechtlich relevanten Sachverhaltes sowie in untergeordnetem und nicht entscheidungsrelevanten Ausmaße - da die Schadensgutmachung nicht vom B. vorgenommen wurde - die teilweise Entrichtung der strafrelevanten Rückstände, als erschwerend nichts zu werten.

Im vorliegenden Fall ist trotz Überwiegens der Milderungsgründe aus spezialpräventiven Gründen eine Strafe in der Höhe von ca. 30% des Strafrahmens angemessen, weil der B. nicht nur nicht schuldeinsichtig ist, sondern aus seinen Ausführungen in den Eingaben und in der mündlichen Verhandlung hervorgeht, er halte sein Vorgehen, das im Übrigen nicht auf einen Einzelfall beschränkt ist, für einen vernachlässigbaren Umstand bzw. eine "Notlösung", auf die man in der gleichen Situation wieder zurückgreifen könne. Die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen durch einen Steuerberater - mögen diese auch im nachhinein korrigiert werden - kann jedoch nicht geduldet werden.

Die Festsetzung der Strafe mit 7.000,00 € (sowie die damit einhergehende Erhöhung der Ersatzfreiheitsstrafe auf 10 Tage) ist auch im Hinblick auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des B. (monatliches Nettoeinkommen 32.000,00 S, keine Sorgepflichten) angemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss –

abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

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 und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto 5534698 des Finanzamtes Graz-Umgebung zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Graz, 4. Juli 2003