

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Binder in der Finanzstrafsache gegen BF, geb. am 19XX, whft. in WS, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), über die Beschwerde des Beschuldigten vom 17.4.2017 gegen das Erkenntnis der belangten Behörde, des Finanzamtes FA als Finanzstrafbehörde, vom 27.3.2017, Strafnummer (StrNr.) 12, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird **Folge gegeben**, das angefochtene Erkenntnis **aufgehoben** und das gegen den Beschuldigten mit Bescheid vom 22.9.2016 zur genannten StrNr. wegen des Verdachtes, der Beschwerdeführer habe vorsätzlich als Abgabepflichtiger unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2010 bis 2014, hinsichtlich bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, u. zw. Einkommensteuern für die genannten Jahre iHv. insgesamt € 25.929,00 (2010: € 5.616,00; 2011: € 2.521,00; 2012: € 8.315,00; 2013: € 5.439,00, sowie 2014: € 4.038,00), eine Abgabenverkürzung bewirkt, und dadurch jeweils das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, eingeleitete **Finanzstrafverfahren** gemäß § 82 Abs. 3 lit. b iVm §§ 161 Abs. 1 und 136 Abs. 1 FinStrG, **eingestellt** .

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

Entscheidungsgründe

Mit genanntem Straferkenntnis (der Einzelbeamtin) der Finanzstrafbehörde war der Beschwerdeführer (Bf.) unter Pkt. 1. für schuldig befunden worden, im Amtsbereich des bezeichneten Finanzamtes vorsätzlich, unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Abgabe unrichtiger Einkommensteuer(jahres)erklärungen für die Jahre 2010 bis 2014, die im og. Einleitungsbescheid vom 22.9.2016 beschriebenen, bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben verkürzt zu haben, und dadurch (jeweils) das Finanzvergehen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Über den Beschuldigten wurde gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe iHv. € 6.000,00 bzw., für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe, gemäß § 20 FinStrG, eine Ersatzfreiheitsstrafe von 30 Tagen verhängt (Pkt. 2. des Erkenntnisses). Gleichzeitig wurde dem Beschuldigten gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ein (pauschaler) Kostenersatz von € 500,00 für Verfahrenskosten, sowie, der Ersatz der (allenfalls) durch gesonderten Bescheid festzusetzenden Kosten des Strafvollzuges (Abs. 1 lit. d leg. cit.) auferlegt (Pkt. 3.).

In der Entscheidungsbegründung wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass aufgrund entsprechender Feststellungen einer beim Bf. zur StNr. 34 durchgeführten Außenprüfung (ABNr. 56) iSd § 147 ff Bundesabgabenordnung (BAO) und (hernach, nach Wiederaufnahmen der jeweiligen Abgabenverfahren, ergangener), jeweils in Rechtskraft erwachsener Einkommensteuerbescheide für die genannten Jahre die objektive Tatseite als erwiesen anzusehen gewesen sei.

Zur subjektiven Tatseite wurde unter Hinweis auf § 8 Abs. 1 2. Halbsatz FinStrG ausgeführt, dass die Verantwortung des Bf. im Untersuchungsverfahren, einerseits erst im Nachhinein den von ihm zu den einzelnen verfahrensgegenständlichen Tätigkeiten abgeschlossenen Dienstverträgen entnommen zu haben, dass er selbst für eine entsprechende Versteuerung der daraus erzielten Einkünfte zu sorgen hätte, bzw., andererseits, der Ansicht gewesen zu sein, dass es sich bei den diesbezüglichen, von ihm nicht erklärten Einkünften um solche aus unselbständiger Arbeit, welche jeweils der allgemeinen Lohnsteuerpflicht unterlägen, gehandelt habe, insofern als nicht glaubwürdige Schutzbehauptung einzustufen sei, als schon die vorliegenden Lohnabrechnungen deutlich machten, dass nie eine Lohnsteuer von den genannten Vertragspartnern einbehalten worden sei. Allein aufgrund seines Bildungsgrades und seiner beruflichen Tätigkeit (als Universitätsprofessor des Rechts) hätte der Bf. die Begriffsunterschiede zwischen einem herkömmlichen, der Lohnsteuerpflicht unterliegenden Dienstverhältnis und einem „freien Dienstvertrag“ (keine nicht- bzw. unselbständigen, sondern vielmehr selbständige Einkünfte und daher eigene Veranlassung einer Versteuerung durch den Dienstnehmer) erkennen müssen und hätte er sich zudem ja auch jederzeit bei zu entsprechenden Auskünften berufenen Stellen (Finanzamt etc.) erkundigen können. Insgesamt sei das Verhalten des Bf. im Hinblick auf die ihm als Abgabepflichtigen auferlegten Wahrheits- und Offenlegungspflichten als eine bewusste, einen bedingten Vorsatz iSd § 8 Abs. 1 leg. cit. eben nicht ausschließende, Gleichgültigkeit einzustufen gewesen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vom Beschuldigten an das Bundesfinanzgericht gerichtete, form- und fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 17.4.2017, mit welcher begehrt wurde, das bezeichnete Straferkenntnis ersatzlos aufzuheben und das Finanzstrafverfahren einzustellen.

In der zugehörigen Begründung verwies der Bf. zum einen auf die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988, woraus sich ergäbe, dass auch Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen

eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes, allenfalls auch bei Blockveranstaltungen, ausübten, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellten. Da die verfahrensgegenständlichen Einkünfte aus einer im Rahmen eines jeweils vorgegebenen Studien- bzw. Lehrplanes ausgeübten Lehrtätigkeit an den genannten Bildungseinrichtungen erzielt worden seien, handle es sich, trotz diesbezüglich an die Abgabenbehörde ergangener Mitteilungen iSd § 109a EStG 1988, daher um unselbständige, jeweils der gesetzlichen Lohnsteuerpflicht unterliegende, von den bezeichneten Bildungseinrichtungen (richtigerweise per Lohnzettel) von sich aus dem Finanzamt mitzuteilende, nicht aber (erst) in der Einkommensteuererklärung des Bf. von ihm selbst zu erfassende, (selbständige) Einkünfte. Daran ändere auch sich auch nichts, wenn den genannten Lehrtätigkeiten bzw. den daraus bezogenen Einkünften jeweils sog. „freie Dienstverträge“ zugrunde lägen, sodass insofern daher zu den streitgegenständlichen Jahren keine unrichtigen (bzw. unvollständigen) Abgabenerklärungen eingereicht worden seien.

Eine entsprechende (steuerliche) Einstufung der ausgeübten Lehrtätigkeiten bzw. der vom Bf. daraus bezogenen Einkünfte als solche, nicht einer eigenen abgabenrechtlichen Erklärungspflicht des Dienstnehmers unterliegende, Einkünfte aus nichtselbständigen Tätigkeiten, ergebe sich im Übrigen auch aus den Einkommensteuerrichtlinien bzw. aus der (namentlich genannten) einschlägigen Steuerliteratur, während zum Begriff des freien Dienstvertrages das (ebenfalls vom Bf. zitierte) einschlägige zivilrechtliche Schrifttum darauf verweise, dass sich ein solcher jedenfalls von einem Werkvertrag (geschuldet werde nämlich, anders als beim Werkvertrag, kein unternehmerischer Erfolg) unterscheide bzw. – abgesehen von der für einen „gewöhnlichen Dienstvertrag“ typischen, bei einem freien Dienstvertrag aber nicht vorliegenden Weisungsabhängigkeit vom Auftrag- bzw. Dienstgeber – damit jedenfalls keine unternehmerische, sondern stets eine unselbständige Tätigkeit zum Inhalt habe.

Auch alle in den vom Bf. mit den genannten Bildungseinrichtungen eingegangenen Verträgen bzw. sich in entsprechenden Unterlagen dazu findenden Bezeichnungen (Verwendung von Begriffen wie „Dienstnehmer“; „Entgeltnachweis“ bzw. „Monatsabrechnung“; Lohn/Gehalt; Grad und Ende der Beschäftigung bzw. des Entgeltanspruches; „Lohnzettel“ und „Beitragsgrundlagennachweis“, etc.), wiesen bereits unmissverständlich auf eine unselbständige Tätigkeit und nicht auf selbständige bzw. unternehmerische Einkünfte hin.

Eine entsprechend eindeutige Einkünfte-Zuordnung ergebe sich darüber hinaus auch aus der jeweiligen sozialversicherungsrechtlichen Einstufung (auch hier Hinweis auf „unselbständige Beschäftigung“ bzw. „Beschäftigung als Angestellter“) bzw. aus einer entsprechenden Zugehörigkeit zur „Mitarbeiterfürsorge“ der beiden, hier streitgegenständlichen Bildungseinrichtungen.

Im Übrigen seien ja ohnehin dem Finanzamt entsprechende Mitteilungen (nach § 109a EStG 1988) hinsichtlich der beiden Lehrtätigkeiten vorgelegen, sodass wohl ja schon deshalb vom Bf. keine Offenlegungspflicht (mehr) verletzt werden konnte. Auch seien

weitere, ebenfalls aus „freien Dienstverträgen“ bereits ab 2002 bei einer weiteren (vom Bf. genannten) Bildungseinrichtung erzielte Einkünfte nie gesondert erklärt worden, sondern jeweils offenbar korrekt und in behördlich akzeptierter Weise im Wege von Lohnzetteln als unselbständige bzw. lohnsteuerpflichtige Einkünfte gemeldet worden.

Zudem sei in den jeweiligen Steuererklärungsformularen regelmäßig die (darin geforderte) Anzahl der gehalts- bzw. pensionsauszahlenden Stellen jeweils vom Bf. zutreffend angegeben worden und hätte es dazu keine anderslautenden abgabenbehördlichen Feststellungen gegeben.

Zusammenfassend stellten daher die von den beiden (streitverfangenen) Bildungseinrichtungen vom Bf. bezogenen Entgelte für Lehrtätigkeiten keine Betriebseinnahmen bzw. die erzielten Einkünfte keine selbständigen/unternehmerischen Einkünfte dar, welche daher – unabhängig von dazu von Dienstgeberseite fälschlicherweise ergangener § 109a-Mitteilungen - auch nicht eigens bzw. gesondert vom Bf. (nochmals) zu erklären gewesen seien. Damit liege aber schon objektiv jeweils keine im angefochtenen Erkenntnis als vorsätzliche Pflichtverletzung angelastete Abgabe einer unrichtigen bzw. unvollständigen Einkommensteuererklärung vor.

Selbst wenn man aber – entgegen der genannten Hinweise – dem Bf. dennoch eine entsprechende objektive Erklärungspflicht bzw. diesbezügliche Verletzungshandlungen unterstellen würde, läge keinesfalls ein (zumindest bedingter) Tatvorsatz vor, da der Bf. stets davon ausgegangen sei bzw. frei von Zweifeln auch davon ausgehen durfte, dass es sich bei den gegenständlichen Einkünften, nach den Erfahrungen der Vorjahre, um lohnsteuerpflichtige, jeweils vom Dienstgeber der Abgabenbehörde entsprechend mitzuteilende, jedenfalls nicht einer gesonderten Erklärungspflicht des Bf. unterliegende Einkommensbestandteile gehandelt habe. So besehen habe insbesondere auch keine entsprechende Erkundigungspflicht des Bf. bestanden, wie hinsichtlich seiner unverändert bezogenen „Dienstnehmereinkünfte“ vorzugehen sei, da er darauf vertraut habe bzw. auch darauf vertrauen konnte, dass entsprechende abgabenbehördliche Mitteilungen ja ohnehin durch den jeweiligen Dienstgeber ergehen würden. Dies werde insofern auch nicht durch einen in den Anlassjahren neu eingefügten, mittlerweile aber wieder auf Veranlassung des Bundesrechenamtes entfernten, weil irreführenden Passus in einzelnen Dienstverträgen, wonach der jeweilige Lehrbeauftragte selbst für eine entsprechende Versteuerung Sorge zu tragen habe, widerlegt, als ihm dieser (erst später bzw. neu aufgenommene) Hinweis nicht ausdrücklich aufgefallen sei bzw. er damit – aufgrund der Erfahrungen der Vorjahre bzw. der gesamten Begleitumstände seiner Lehrtätigkeiten – auch nicht rechnen musste.

Insgesamt hätten also die äußeren, im Erkenntnis zur objektiven Tatseite genannten Umstände (in den Dienstverträgen verwendete Begriffe; sozialversicherungsrechtliche Aspekte; geübte Praxis hinsichtlich einer weiteren Lehrtätigkeit, Rechtsnatur der genannten Bildungseinrichtungen, etc.), selbst unter der Berücksichtigung einzelner, ebenfalls genannter, nicht so eindeutiger Begriffe (wie etwa „Honorar“), deutlich und klar für eine unselbständige Tätigkeit des Bf. gesprochen, sodass der ihm von der Finanzstrafbehörde als bewusste Gleichgültigkeit vorgeworfene (bedingte) Vorsatz

jedenfalls insofern nicht vorliege, als er mit seinem Verhalten nur einer durchaus (auch) vertretbaren Rechtsansicht gefolgt sei. Er habe sich darauf verlassen, dass die gegenständlichen Einkünfte, wie auch die weiteren Einkünfte aus den Lehrtätigkeiten, als lohnsteuerpflichtige Bezüge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erfasst werden würden bzw. worden seien. Im Übrigen habe sich der Bf., der sich als Rechtsprofessor ausschließlich mit dem Privatrecht befasse, aber keine speziellen Kenntnisse in den Bereichen des Arbeits-, Sozial- oder Steuerrechtes aufweise, zu Beginn der Aufnahme seiner (nebenberuflichen) Lehrtätigkeiten zusätzlich auch noch bei einem Steuerberater erkundigt und sei ihm eine Lohnsteuerpflicht der aus der genannten Lehrtätigkeiten erzielten Einkünfte bestätigt worden.

Schlussendlich vermöge auch der im Erkenntnis, das im Übrigen auf die Rechtfertigungen im behördlichen Verfahren nicht eingehe, angelastete Vorwurf eines „Kennenmüssens“ bzw. eines „Kennenkönnens“ einer vom Bf. jeweils selbst wahrzunehmenden Erklärungs-, Offenlegungs- bzw. Wahrheitspflicht im Rahmen der Jahressteuererklärung, allenfalls eine, aber aufgrund der geschilderten Faktenlage ebenfalls nicht zutreffende, Fahrlässigkeit, keinesfalls aber einen (auch nur bedingten) Vorsatz (vgl. § 8 Abs. 1 2. Halbsatz FinStrG) zu tragen.

Insgesamt sei daher aufgrund der gegebenen Faktenlage der genannte Straftatbestand sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht jeweils nicht erfüllt.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 12.9.2017 (bezeichnet als „Beschwerdeergänzung“) machte der Bf. zudem geltend, dass er, indem ihm entgegen der Bestimmung des § 3 Abs. 3 der zu § 109a EStG 1988 ergangenen VO BGBl II 417/2001 jeweils keine (gleich lautenden) Mitteilungen (Gleichschriften der an die Abgabenbehörde ergangenen Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988) für Zwecke der Einkommensteuererklärung zugegangen seien, auch nicht gegen den § 4 der genannten VO bzw. der darin enthaltenen Verpflichtung zur gesonderten Erfassung der mitteilungsgegenständlichen Einnahmen im Rahmen der einzureichenden Steuererklärung, verstoßen habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Bf. ist ein emeritierter, aus dieser (früheren) Tätigkeit Pensionszahlungen des BS (BS) iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 beziehender, Universitätsprofessor, und übt seit Jahren, so auch in den hier verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahren 2010 bis 2014, verschiedene berufliche Tätigkeiten als **1.** (freiberuflicher) Rechtsgutachter, Berater, Vortragender und Fachautor für diverse Auftraggeber (ifk. Gutachtertätigkeit), als **2.** Lehrender/Prüfer an der JSG., ifk. JSG, sowie als **3.** Lehrbeauftragter der FSG., ifk. FSG, aus, wobei bei der jeweiligen Veranlagung zur Einkommensteuer seitens der Abgabenbehörde die daraus erzielten Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z. 1 lit. a EStG 1988 (Gutachtertätigkeit und JSG bzw. 1. und 2.) bzw. als solche aus nichtselbständiger Arbeit

gemäß § 25 EStG 1988 (FSG bzw. 3.) eingestuft wurden. Darüber hinaus war der Bf., jeweils auf der Basis sog. freier, jeweils für einen bestimmten Leistungszeitraum mit den jeweiligen, nachgenannten Dienstgebern abgeschlossenen Dienstverträge, als Lehrender bzw. Lektor (mit den darin festgelegten Beschäftigungsinhalten der Abhaltung von Lehrveranstaltungen; der Abnahme dazugehöriger Prüfungen, sowie dazu anfallender Evaluierungs- bzw. Verwaltungstätigkeiten) an der JUL, ifk. JUL (4.), und an der KUL, ifk. KUL (5.), tätig und bezog daraus jeweils weitere einkommensteuerpflichtige Einkünfte iSd. § 1 Abs. 2 EStG 1988. Beim genannten Finanzamt unter der angeführten StNr. erfasst, war der (steuerlich nicht vertretene) Bf. – so auch in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahren – unbeschadet der für ihn bestehenden Erklärungspflicht gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 2. Halbsatz EStG 1988 – schon entsprechend § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, u. a. zur Einreichung von Jahres(einkommen)steuererklärungen gemäß den Vorschriften der §§ 133 und 134 Bundesabgabenordnung (BAO) verpflichtet und ist dieser Verpflichtung jeweils auch (durch entsprechende Erklärungseinreichungen) nachgekommen.

In der vom Bf. für 2010 unter Verwendung der ihm seitens der Abgabenbehörde zugegangenen (amtlichen) Vordrucke eingereichten Einkommensteuererklärung (vgl. dazu § 42 Abs. 1 letzter UA EStG 1988 iVm VO BGBl II 2004/92) wurden zu den jeweiligen Kennziffern (KZ) der vom Bf. verwendeten Erklärungsformulare E 1 bzw. E 1a die im Veranlagungsjahr bezogenen und in der Erklärung beigeschlossenen (händisch abgefassten) Beiblättern im Einzelnen dargestellten (Einnahmen/Ausgaben-Rechnung), aus der ausgeübten Gutachtertätigkeit (1.) bzw. aus der Tätigkeit JSG (2.) erzielten Einkünfte iSd § 22 Z 1 EStG 1988 angegeben bzw. das zugehörige Zahlenwerk entsprechend dargestellt. Des Weiteren wurde vom Bf. in der Erklärung E 1 unter Pkt. 8.1. des Erklärungsformulars die Anzahl der gehalts- bzw. pensionsauszahlenden Stellen mit vier angegeben.

Darüberhinausgehende Angaben oder Hinweise hinsichtlich weiterer Tätigkeiten (3. bis 5.) bzw. hinsichtlich daraus bezogenen Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 leg. cit. enthielten die vom Bf. eingereichten Erklärungen nicht.

Die Abgabenbehörde, der neben den ihr von den bezugsauszahlenden Stellen gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 übermittelten Lohnzetteln (u. a. BS und FSG) auch (Leistungs-)Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988 hinsichtlich der weiteren einkommensteuerpflichtigen Tätigkeiten des Bf. für die JUL, die JSG und die KUL, vorlagen, erließ am 18.1.2012 den Jahreseinkommensteuerbescheid 2010, und qualifizierte darin die Einkünfte aus der Gutachtertätigkeit und der Tätigkeit für die JSG [daraus erzielte Erlöse ohne 109a (KZ 9040)] als solche gemäß § 22 Z 1 EStG 1988 bzw. die, von den auszahlenden Stellen jeweils dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Pensionszahlungen durch das BS und der Zahlungen durch die FSG, als solche iSd § 25 leg. cit., und setzte, unter Außerachtlassung bzw. Nichtansatz der vom Bf. darüber hinaus bezogenen Einkünfte aus den Tätigkeiten JUL und KUL, die Einkommensteuer für 2010 erklärungskonform fest (vgl. dazu die Darstellung der einzelnen Einkunftsarten laut Berechnung im genannten Bescheid). Den zugehörigen Bescheidgrundlagen

laut Abgabensinformationssystem (AIS) ist zu entnehmen, dass die Anzahl der vom Bf. angegebenen bezugsauszahlenden Stellen (Pkt. 8.1. der Erklärung E 1) ohne entsprechende Rücksprache mit dem Abgabepflichtigen von Amts wegen auf die Anzahl zwei korrigiert wurde.

Für 2011 (Erklärungseinreichung am 30.4.2012; bezugsauszahlende Stellen lt. Pkt. 10.1. des Formulars E 1: 04; Gewinnermittlung lt. E 1a und Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für Einkünfte aus 1. und 2.; ansonsten kein Hinweis auf weitere Einkünfte) erging am 19.9.2012 (dazu vorliegende Lohnzettel u. a. von BS und FSG, sowie § 109a-Mitteilungen von JUL; JSG und KUL) ein Einkommensteuerbescheid, mit dem Jahressteuer unter Einstufung der erzielten Einkünfte aus der Gutachtertätigkeit und der Tätigkeit für die JSG [daraus erzielte Einnahmen/Erträge 109a (KZ 9050)] als selbständige (§ 22 Z 1 leg. cit.) und jene aus BS und FSG als nichtselbständige (Einkünfte) iSd § 25 EStG 1988 erfolgte (vgl. dazu Berechnungsdarstellung des genannten Bescheides). Weitere Einkünfte aus den Tätigkeiten für die JUL und die KUL blieben – wiederum – bei der durchgeführten Jahresveranlagung außer Ansatz. Die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen wurde im Zuge der Veranlagung, abweichend von den Erklärungsangaben des Abgabepflichtigen, auf zwei korrigiert.

Für 2012 (Erklärungseinreichung am 28.2.2014; bezugsauszahlende Stellen lt. Pkt. 12.1. E 1: 04; Gewinnermittlung für Einkünfte aus 1. und 2. laut E 1a, sowie Einnahmen/Ausgaben-Rechnung; ansonsten kein Hinweis auf weitere Einkünfte) erging am 28.5.2014 (vorliegende Lohnzettel BS und FSG, sowie § 109a-Mitteilungen von JUL; JSG und KUL) ein Einkommensteuerbescheid, mit dem die Jahressteuer unter Einstufung der laut Erklärung erzielten Einkünfte aus der Gutachtertätigkeit und der Tätigkeit JSG [daraus erzielte Erlöse ohne 109a (KZ 9040)] als solche iSd § 22 Z 1 EStG 1988 und jene aus BS und FSG als nichtselbständige Einkünfte erfolgte (vgl. dazu Berechnungsdarstellung laut Bescheid). Wiederum blieben im Veranlagungszeitraum die weiteren steuerpflichtigen Einkünfte aus JUL und KUL außer Ansatz und wurde auch die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen, abweichend vom Erklärungsinhalt, auf zwei abgeändert.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.10.2014 (§ 262 f BAO) wurde dieser Bescheid im Hinblick auf die Ermittlung bzw. Bezifferung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Ansatz zusätzlicher Betriebsausgaben und entsprechende Anpassung des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) – unter Beibehaltung der og. Einstufungen laut Erstbescheid entsprechend abgeändert.

Für 2013 (Erklärungseinreichung am 25.7.2014; bezugsauszahlende Stellen lt. Pkt. 12.1. E 1: 04; Gewinnermittlung für Einkünfte aus 1. und 2. lt. E 1a und Einnahmen/Ausgaben-Rechnung; ansonsten kein Hinweis auf weitere Einkünfte) erging am 16.3.2015 (vorliegende Lohnzettel u. a. BS und FSG; sowie § 109a-Mitteilungen von JUL; JSG und KUL) ein Einkommensteuerbescheid, mit dem die Jahressteuer für 2013 unter Einstufung der laut Erklärung erzielten Einkünfte einerseits aus der Gutachtertätigkeit [Erlöse ohne 109a (KZ 9040)] und andererseits der Tätigkeiten für die JSG, die JUL und die KUL [laut

Bescheidgrundlagen jeweils Einnahmen/Erträge 109a (KZ 9050)] als solche iSd § 22 Z 1 EStG 1988 und jene aus BS und FSG als unselbständige Einkünfte iSd § 25 EStG 1988 erfolgte. Wiederum wurde die Anzahl der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stellen gegenüber der Erklärung des Bf. entsprechend abgeändert.

Für 2014 (Erklärungseinreichung am 21.9.2015; bezugsauszahlende Stellen lt. Pkt. 12.1. E 1: 04; Gewinnermittlung für Einkünfte aus 1. und 2. lt. E 1a und Einnahmen/Ausgaben-Rechnung; ansonsten kein Hinweis auf weitere Einkünfte) erging am 3.11.2015 (vorliegende Lohnzettel BS und FSG, sowie § 109a-Mitteilungen von JUL; JSG und KUL) ein Einkommensteuerbescheid, mit dem die Jahressteuer unter Einstufung der laut Erklärung erzielten Einkünfte aus der Gutachtertätigkeit und der Tätigkeit für die JSG [Einnahmen/Erträge 109a (KZ 9050)] als solche iSd § 22 Z 1 EStG 1988 und jene aus BPA und FSG als selbständige Einkünfte gemäß § 25 leg. cit. erfolgte. Wiederum blieben Einkünfte aus der Tätigkeit für JUL und KUL außer Ansatz und wurde auch die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen gegenüber der Erklärung des Bf. von Amts wegen entsprechend abgeändert.

Im Mai 2016 fand zur genannten StNr. eine abgabenrechtliche Außenprüfung gemäß § 147 BAO u. a. betreffend die Einkommensteuer 2010 bis 2014 statt (ABNr. 56), bei der vom Prüforgan die vom Bf. erzielten, bisher im genannten Prüfungszeitraum in den jeweiligen Jahressteuerbescheiden nicht erfassten bzw. nicht (ausdrücklich) erklärten Einkünfte aus 4. (JUL) und 5. (KUL) iHv. € 11.231,24 (2010); € 15.324,39 (2011); € 16.372,28 (2012); € 13.276,35 (2013) und € 12.700,38 (2014) als (selbständige) Einkünfte iSd § 22 Z 1 EStG 1988 eingestuft wurden (vgl. Niederschrift bzw. Bericht zur genannten ABNr. vom 25.5.2016).

In weiterer Folge ergingen in den jeweils gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen Abgabenverfahren (am 31.5.2016) neue Sachbescheide (§ 307 BAO), in denen – unter Erfassung der oa. Einkünfte entsprechend den getroffenen Feststellungen und Einstufungen der abgabenbehördlichen Außenprüfung – die Einkommensteuer für die genannten Veranlagungsjahre jeweils neu festgesetzt wurde [**2010:** festgesetzte Einkommensteuer € 22.917,83; Nachforderung **€ 5.616,00**; **2011** (idFd. Bescheides vom 7.6.2016): festgesetzte Einkommensteuer € 5.391,00; Nachforderung **€ 2.521,00**; **2012:** festgesetzte Einkommensteuer € 20.075,00; Nachforderung **€ 8.315,00**; **2013:** festgesetzte Einkommensteuer € 9.502,00; Nachforderung **€ 5.439,00** und **2014:** festgesetzte Einkommensteuer € 8.085,00; Nachforderung **€ 4.038,00**).

2. Rechtslage:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt (Zur Bewirkung der Abgabenverkürzung vgl. Abs. 3 lit. a).

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich (lediglich) einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne dadurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

§ 98 Abs. 3 FinStrG zufolge, hat die Finanzstraßbehörde (vgl. für das Beschwerdeverfahren § 157 FinStrG) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Verfahrensergebnisse nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine (entscheidungserhebliche) Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO hat der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

§ 119 Abs. 2 BAO zufolge, dienen der Offenlegung insbesondere Abgabenerklärungen und sonstige Anbringen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen und für die Festsetzung der Abgaben bilden.

§ 133 BAO zufolge, sind die nach den Abgabenvorschriften einzureichenden Abgabenerklärungen, sofern nicht die Voraussetzungen des Abs. 2 2. Satz (Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung; vgl. dazu § 42 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 iVm VO BGBl II 2004/192) vorliegen, unter Verwendung amtlich aufgelegter (s. dazu auch § 133 Abs. 1 letzter Satz BAO) Vordrucke abzugeben (Zu den gesetzlichen Abgabeterminen vgl. § 134 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 42 Abs. 1 EStG 1988 hat der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird (Z 1), oder, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1, 2, 5, 6 oder 7 vorliegen, und das zu veranlagende Einkommen mehr als € 12.000,00 betragen hat (Z 2), eine Steuerklärung abzugeben (Zur Form vgl. § 44 leg. cit., hier insbesondere Abs. 4, leg. cit.).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 stellen Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe- bzw. Versorgungs-Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4 leg. cit.) dar.

Bei Einkünften iSd § 25 EStG 1988 wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, sofern im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht. Dabei ist Arbeitnehmer derjenige, der die entsprechenden Einkünfte bezieht und Arbeitgeber derjenige, der den Arbeitslohn ausbezahlt (§ 47 Abs. 1 EStG 1988).

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge, liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet und ist dies dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers

steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Ein Dienstverhältnis ist („... weiters ...“) auch bei jenen Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen (Abs. 2 letzter Satz leg. cit.).

Gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger) bis Ende Februar des Folgejahres von sich aus die Lohnzettel der im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer elektronisch zu übermitteln.

Gemäß § 109a EStG 1988 iVm der VO BGBl II 417/2001 haben Unternehmer bzw. Körperschaften von Gruppen von Personen (und von Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit), die für sie Leistungen iSd § 1 Abs. 1 der genannten VO (hier insbesondere Z 4) erbringen, bis Ende Februar bzw. Jänner des Folgejahres die in § 109a Abs. 1 genannten Angaben (Name und Anschrift; Art der Leistung; Kalenderjahr des geleisteten Leistungsentgelts; sowie Entgelt und darauf entfallende ausgewiesene Umsatzsteuer) dem für die Erhebung der Umsatzsteuer des zur Mitteilung Verpflichteten im Wege automationsunterstützter Datenübertragung mitzuteilen.

3. Rechtliche Würdigung:

Tatbestandsvoraussetzung sowohl für eine (dem Abgabepflichtigen allenfalls anzulastende) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, als auch für eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG, ist jeweils die (zumindest bedingt vorsätzliche) Verletzung einer abgabenrechtlich bestehenden, sich hier aus §§ 119, 133 f BAO und den §§ 42 ff EStG 1988 bzw. allenfalls aus weiteren abgabenrechtlichen Bestimmungen (so etwa wohl auch – bei Ausstellung einer Mitteilung an den Leistungserbringer iSd § 3 Abs. 3 der VO BGBl II 417/2001 iVm § 109a EStG 1988 – gemäß § 4 der genannten VO) ergebenden, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht. Eine derartige, auch dann, wenn die Abgabenbehörde aus anderen Erklärungen bzw. aus Eigenem die Steuer richtig festsetzen kann (vgl. VwGH 21.9.2009, 2009/16/0111) bestehende Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände bzw. Tatsachen, gegebenfalls auch über die standardisierten Formularangaben hinausgehend (vgl. etwa *Ritz*, BAO⁶, § 119 TZ 1 ff) besteht freilich nur insofern, als der Abgabepflichtige durch eine für seine (abgabenrechtliche) Situation zutreffende Bestimmungen des Steuerrechts zu einer entsprechenden Eigeninitiative im Hinblick auf eine vollständige und wahrheitsgemäße Darlegung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes innerhalb der dafür geltenden Grenzen der Geeignetheit, Möglichkeit, Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit (vgl. *Ritz*, aaO, TZ 4, mwH), beispielsweise im Rahmen von einzureichenden bzw. eingereichten Erklärungen gemäß § 42 EStG 1988, auch verpflichtet ist [vgl. auch Köck in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG Band 1⁵ (2018) § 33 TZ 27/Seite 807 f].

Wenngleich die solcher Art offenzulegenden bedeutsamen Umstände ausschließlich (unter einen entsprechenden Steuertatbestand zu subsumierende) tatsächlicher

Natur sind, besteht doch zwischen dem abgabenrechtlichen Sachverhalt und der rechtlichen Beurteilung insofern eine Wechselbeziehung, als (schon) das Erkennen der Bedeutsamkeit von Tatsachen die Vorwegnahme einer gewissen Subsumtion bzw. einer rechtlichen Wertung (durch den Steuerpflichtigen) voraussetzt (vgl. etwa *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 1332 mwH; bzw. auch *Fellner*, FinStrG⁶, § 33 Rz 23).

Ausschlaggebend für eine im Hinblick auf §§ 33 Abs. 1 bzw. 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu treffende Beurteilung, ob bzw. inwieweit für den Abgabepflichtigen eine abgabenrechtliche Verpflichtung besteht, im Rahmen seiner Erklärungspflicht von sich aus bestimmte Sachverhaltselemente (hier die Offenlegung weiterer steuerpflichtiger Einkünfte aus JUL und KUL) offen zu legen, ist daher jedenfalls, dass, bezogen auf die diesbezüglichen Gegebenheiten des konkreten Anlassfalles, nach den die Erklärungs- bzw. Offenlegungspflichten regelnden steuerrechtlichen Bestimmungen eine solche Verpflichtung zur Offenlegung dieser weiteren Einkünfte vorgesehen ist.

Somit bedarf es – schon iSd § 98 Abs. 3 FinStrG – einer im (verwaltungsbehördlichen) Finanzstrafverfahren aus Eigenem, d. h. unabhängig von der (bisherigen) auch in rechtskräftigen Bescheiden getroffenen abgabenrechtlichen Sichtweise vorzunehmenden Beurteilung der jeweiligen, letzten Endes die konkrete abgabenrechtliche Pflichtenlage des Bf. bestimmenden Ausgangssituation (vgl. dazu etwa *Fellner*, aaO, § 98 Rz 16; bzw. VwGH 24.10.1986, 84/17/0218).

Unbestritten ist, dass es sich bei den og. Tätigkeiten des Bf. um im Rahmen von Lehr- bzw. Studienplänen an bzw. für die genannten Bildungseinrichtungen ausgeübten Lehr- bzw. Vortragstätigkeiten iSd § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gehandelt hat, denen jeweils vom Bf. mit den bezeichneten Bildungseinrichtungen abgeschlossene sog. freie Dienstverträge zu Grunde lagen.

Damit liegen aber – unbeschadet der ansonsten bei ausschließlich nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu beurteilenden freien Dienstverträgen uU., insbesondere bei höher qualifizierten Vortragstätigkeiten bzw. bei Vortragenden iSd § 25 Abs. 1 Z 5 nicht bzw. nur eingeschränkt gegebenen (persönlicher) Weisungsgebundenheit und bei einem gleichzeitig nicht vorliegenden Unternehmerrisiko des Dienstnehmers (vgl. zu den allgemeinen Erfordernissen eines derartigen Dienstverhältnisses etwa *Jakom/Lenneis* EStG, 2018, § 47 Rz 5 bis 8, mwH) – schon infolge der für die genannten Tätigkeiten vom Gesetzgeber getroffenen Fiktion des §§ 25 Abs. 1 Z 5 iVm 47 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 (vgl. VfGH 20.6.2006, G 9/06, 2007, 46) abweichend von den Feststellungen im Abgabenverfahren, aus der Sicht des im Finanzstrafverfahren zur Sachentscheidung gemäß § 161 FinStrG berufenen Bundesfinanzgerichtes die Voraussetzungen für eine Lohnsteuerpflicht der vom Bf. aus diesen Tätigkeiten erhaltenen Entgelte bzw. für eine Qualifizierung der daraus bezogenen (steuerpflichtigen) Einkünfte als nichtselbständige Einkünfte vor (vgl. etwa *Kirchmayr/Denk* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 47 Tz 79, bzw. BFG 2.10.2017, RV/2100692/2013, jeweils mwN), sodass folgerichtig die entsprechenden Einkünfte von den bezeichneten Dienst- bzw. Arbeitgebern allerdings

nicht im Wege von Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988, sondern im Wege von Lohnzetteln entsprechend § 84 Abs. 1 leg. cit., der Abgabenbehörde mitzuteilen gewesen wären.

Eine über die vom Bf. als Abgabepflichtigen geforderten (und auch gemachten) Erklärungsangaben (Anzahl der inländischen gehaltsauszahlenden Stellen laut jeweiligem Erklärungsformular) hinausgehende Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht hingegen, ist aber weder dem EStG 1988, noch anderen Vorschriften des (zur Anwendung gelangenden) Abgabenrechtes, in dem ja auch weder eine „Ausschreibung“ von Lohnzetteln iSd § 84 Abs. 2 bis 6 EStG 1988; vgl. *Lenneis aaO*, § 84 Rz 5; noch eine an den Bf. ergangene Mitteilung iSd § 3 Abs. 3 der VO BGBl II 417/2001, vorgelegen ist bzw. der Bf. nicht um die Vorgangsweise der genannten Dienstgeber wusste, zu entnehmen.

Da es damit aber schon an einem wesentlichen Tatbestandselement des § 33 Abs. 1 FinStrG, mangelt, war, indem das dem Bf. angelastete, sachgegenständliche Verhalten auch unter keinem sonstigen finanzstrafrechtlichen Tatbestand subsumiert werden kann, ohne ein Eingehen auf die weiteren Beschwerdeausführungen insbesondere zur (bestrittenen) subjektiven Tatseite bzw. auf die Frage der Bewirkung einer Abgabenverkürzung (vgl. dazu *Köck aaO*, TZ 41/Seite 814 ff), gemäß den bezogenen Vorschriften, ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 160 Abs. 1 FinStrG), das angefochtene Erkenntnis aufzuheben und das in der Sache eingeleitete Finanzstrafverfahren einzustellen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 27. November 2018