

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/10/18 2006/14/0045

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.10.2007

## **Index**

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## **Norm**

FinStrG §137 litd;  
FinStrG §139;  
FinStrG §34 Abs3;  
FinStrG §98 Abs3;  
VwGG §41 Abs1;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerden des AF in G, vertreten durch Mag. Dr. Hans Winter, Wirtschaftsprüfer in 8010 Graz, Maygasse 3, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, 1.) vom 4. Juli 2003, GZ. FSRV/0005-G/02, FSRV/0002-G/03, betreffend das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung (erstangefochter Bescheid), und 2.) vom 4. Mai 2004, GZ. FSRV/0003-G/04, betreffend Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung (zweitangefochter Bescheid), zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der erstangefochte Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der zweitangefochte Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 2.342,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Erstangefochter Bescheid:

Mit dem Erkenntnis vom 5. Oktober 2001 des Spruchsenates beim Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde der Beschwerdeführer schuldig erkannt, er habe 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 eingereichten Einkommensteuererklärungen seines Mandanten Heinz G. Verkürzungen an Einkommensteuer für das Jahr 1995 in Höhe von 525.169 S und an Einkommensteuer für das Jahr 1997 in Höhe von 298.444 S, insgesamt somit von 823.613 S, bewirkt. Er habe hiervon das Finanzvergehen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen und werde gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG zu einer Geldstrafe im Ausmaß von 50.000 S (entspricht 3.633,64 EUR) verurteilt (die Ersatzfreiheitsstrafe wurde mit einer Woche bestimmt).

Der dagegen erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit dem erstangefochtenen Bescheid teilweise dahingehend Folge, dass das gegen den Beschwerdeführer eingeleitete Finanzstrafverfahren wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG betreffend Einkommensteuer 1995 in der Höhe von 525.169 S gemäß § 136 iVm § 157 FinStrG eingestellt wurde. Die dem Beschwerdeführer zur Last gelegte fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG betreffend Einkommensteuer 1997 in der Höhe von 298.444 S wurde im erstangefochtenen Bescheid als grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 und 3 FinStrG qualifiziert. In Stattgebung einer vom Amtsbeauftragten ebenfalls gegen den erstinstanzlichen Bescheid erhobenen Berufung wurden die erstinstanzlich verhängte Geldstrafe gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG auf 7.000 EUR und die Ersatzfreiheitsstrafe auf zehn Tage erhöht.

Im erstangefochtenen Bescheid wird ausgeführt, der Beschwerdeführer sei seit 21 Jahren als Steuerberater tätig. In den Streitjahren 1995 und 1997 habe er den Abgabepflichtigen Heinz G. vertreten, der seit dem Jahr 1990 als Einzelunternehmer und als Geschäftsführer einer GmbH den An- und Verkauf sowie die Vermietung von Liegenschaften betreibe. In einer Beilage "Ermittlung Spekulationsgewinn" zu der am 7. Juni 1996 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung 1994 sei betreffend eine bestimmte Liegenschaft darauf hingewiesen worden, dass diese mit Kaufvertrag vom 13. Dezember 1994 veräußert worden sei, der Verkaufserlös jedoch erst 1995 vereinnahmt werde, sodass diesbezüglich erst im Jahr 1995 eine Spekulationsgewinnermittlung durchzuführen sei. In der am 1. August 1997 beim Finanzamt eingereichten, vom Beschwerdeführer unterfertigten Einkommensteuererklärung 1995 des Heinz G. seien Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nicht jedoch Einkünfte aus Spekulationsgewinn erklärt worden. Das Finanzamt habe die Einkommensteuer 1995 mit dem Bescheid vom 4. November 1997 erklärungsgemäß mit - 174.968 S festgesetzt.

Für das Veranlagungsjahr 1997 habe das Finanzamt auf Grund der am 3. Februar 1999 eingereichten und ebenfalls vom Beschwerdeführer unterfertigten Einkommensteuererklärung des Heinz G die Veranlagung mit Bescheid vom 20. Mai 1999 erklärungsgemäß mit -34.392 S durchgeführt (die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien mit - 50.000 S erklärt worden). Das Unterschriftsfeld der Einkommensteuererklärung für 1997 enthalte - ebenso wie die übrigen im Veranlagungsakt ersichtlichen Abgabenerklärungen - den erläuternden Beisatz: "In Vertretung des Abgabepflichtigen (nach den uns vorliegenden Unterlagen u. Angaben)". Gegen den Steuerbescheid 1997 habe der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als steuerlicher Vertreter des Heinz G. Berufung eingebracht und in einer Beilage zur Berufung ("berichtigte Einkommensteuererklärung für 1997") erstmals einen im Jahr 1997 erzielten Spekulationsgewinn in der Höhe von 945.317 S erklärt.

Im Zuge einer bei Heinz G. im Jahr 1999 durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen nach § 151 Abs. 3 BAO habe der Beschwerdeführer nach Aufforderung der Prüferin im Zuge der Schlussbesprechung am 24. Juni 1999 die Berechnung des im Jahr 1995 für den Teilverkauf einer Liegenschaft angefallenen Spekulationsgewinnes in der Höhe von 1.372.192,14 S übermittelt und ersucht, 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 Heinz G. erfolgt und daher aus den laufenden Bankbewegungen des dem Beschwerdeführer vorliegenden Girokontos nicht ersichtlich gewesen sei.

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

Gegen den Beschwerdeführer sei ein Finanzstrafverfahren nach § 34 Abs. 1 FinStrG eingeleitet worden, weil der Verdacht bestehe, er habe fahrlässig in Ausübung seines Berufes als Wirtschaftstreuhänder bei der Vertretung in Abgabensachen durch Nichtaufnahme von Spekulationsgewinnen in die durch ihn am 1. August 1997 bzw. am 3. Februar 1999 eingereichten Einkommensteuererklärungen des Heinz G. Verkürzungen von Einkommensteuer für das Jahr 1995 und 1997 bewirkt. Dazu habe der Beschwerdeführer dahingehend Stellung genommen, er könne in der Unterfertigung der Abgabenerklärungen, für welche ihm Heinz G. die Vertretungsvollmacht eingeräumt habe, ein strafrechtlich relevantes Verhalten nicht erkennen, da es nicht zum Betriebsgegenstand des Heinz G. gehört, Grundstücke zu erwerben und zu veräußern und daraus Spekulationsgewinne oder -verluste zu erzielen. Wäre dies der Fall gewesen, hätte Heinz G. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklären müssen. Da Heinz G. nur fallweise und nicht laufend Spekulationsgeschäfte getätigt habe, könne dem Beschwerdeführer als Steuerberater nicht vorgeworfen werden, er habe immer wissen müssen, ob und wann sein Mandant Spekulationsgeschäfte verwirklicht habe. Heinz G. habe stets Grundaufzeichnungen über seine Einnahmen und Ausgaben geführt, auf deren Grundlage und auf Basis der zur Verfügung gestellten Belege und Bankauszüge die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt worden seien. Weder bei den laufenden Aufzeichnungen für das Jahr 1995 noch bei jenen für das Jahr 1997 sei aus den Aufzeichnungen oder Belegen die Verwirklichung von Spekulationsgeschäften ersichtlich gewesen. Die Steuererklärungen würden in der Regel von seinen Mitarbeitern vorbereitet, danach von ihm einer Revision unterzogen, ergänzt und fertig gestellt.

Auf der Grundlage der laufenden Aufzeichnungen des Heinz G. seien die Zahlen des Jahres 1995 in die vorher kopierte Beilage zur Einkommensteuererklärung 1994 eingetragen worden. Da aus den 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 gewesen seien, nicht kopiert worden. Deshalb und weil aus den sonstigen Unterlagen die Verwirklichung des Spekulationsgeschäftes nicht hervorgegangen sei, sei der Beschwerdeführer bei der Revision der Steuererklärungen nicht auf den Gedanken gekommen, noch einmal bei der Spekulationsgewinnermittlung des Jahres 1994 nachzusehen. Es liege ein "menschlicher Irrtum", jedoch nicht ein Sorgfaltsmangel oder Fahrlässigkeit vor. Am 31. Juli 1997 seien die Steuererklärungen im Postweg an das Finanzamt gesendet und gleichzeitig Kopien an Heinz G. 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 Heinz G. erst unmittelbar vor dem 24. Juni 1999 zur Verfügung gestellt worden.

Die Steuererklärungen des Heinz G. für 1997 seien vom Finanzamt sehr frühzeitig abberufen worden. Da in der Kanzlei des Beschwerdeführers Ende 1998 ein gravierender Personalwechsel erfolgt sei, sei es zu einem nicht vorhersehbaren Rückstand bei der Erstellung der Steuererklärung 1997 gekommen. Die Unterlagen des Heinz G. hätten daher nicht exakt aufbereitet werden können. Zur Vermeidung von Verspätungszuschlägen seien "ungefähre" Steuererklärungen eingebracht worden. Es habe allerdings die Absicht bestanden, die Steuererklärungen so rasch wie möglich zu berichtigen. Aus den laufenden Unterlagen des Heinz G. sei nicht hervorgegangen, dass dieser im Jahr 1997 ein Grundstück gekauft und wieder verkauft habe und es sei dem Beschwerdeführer daher nicht bewusst gewesen, dass Heinz G. einen Spekulationsgewinn verwirklicht habe. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien in der "vorläufigen" Einkommensteuererklärung mit einem Verlust von 50.000 S geschätzt worden. Er sei davon ausgegangen, dass das Finanzamt den auffällig geraden Verlust hinterfragen werde und er im Zuge des Vorhalteverfahrens berichtigte Steuererklärungen für 1997 einreichen könne. Stattdessen habe das Finanzamt ohne vorherige Rücksprache den Einkommensteuerbescheid 1997 erlassen. Daraufhin habe der Beschwerdeführer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid erhoben, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berichtigt und den durch eine Rücksprache bei Heinz G. zu Tage getretenen Spekulationsgewinn in der Höhe von 945.317 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 Beschwerdeführer eine Strafbefreiung. Nur durch den Umstand, dass Heinz G. die Einkommensteuer 1997 nicht entrichtet habe und ein Ratenansuchen abgewiesen worden sei, habe die grundsätzliche Strafbefreiung nicht zum Tragen kommen können.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz sei zur Einkommensteuererklärung 1997 vorgebracht worden, dass der zuständige Finanzbeamte aus deren Inhalt jedenfalls darauf hätte 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 wären. In derartigen Fällen sei er immer bestrebt gewesen, so rasch wie möglich berichtigte Steuererklärungen einzureichen.

Gegen das in beiden Deliktsvorwürfen verurteilende Straferkenntnis des Spruchsenates erster Instanz hätten sowohl der Beschwerdeführer als auch der Amtsbeauftragte Berufung eingebracht. Darin habe der Beschwerdeführer bestritten, einen strafbaren Tatbestand im Sinne des FinStrG verwirklicht zu haben, wobei die Finanzstrafbehörde erster Instanz weder festgestellt noch begründet habe, dass ihm ein schweres Verschulden gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG zur Last liege. Der Amtsbeauftragte habe sich in der Berufung gegen die Höhe der verhängten Geldstrafe gewendet, die lediglich rd. 6 % des strafbestimmenden Wertbetrages ausgemacht habe.

In der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer zur Sache u.a. vorgebracht, er habe für Heinz G. wie für alle Klienten einen Handakt zur Verfügung, in dem er sich immer Notizen mache und den er gewöhnlich zur Erstellung der Abgabenerklärungen heranziehe. Er könne sich betreffend 1995 nicht erklären, warum er sich nicht das Vorjahr angeschaut habe, andernfalls wäre er auf den in das Jahr 1995 verschobenen Spekulationsgewinn aufmerksam geworden. Eine Besprechung mit seinem Klienten vor Abgabe der Steuererklärungen sei nicht notwendig gewesen, weil vom Ergebnis her ein hoher Verlust herausgekommen sei. Heinz G. habe seit Jahren höhere Verluste aus Vermietung und Verpachtung, weshalb er immer "die gesamte Lohnsteuer zurück bekomme". Üblicherweise sende der Beschwerdeführer 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 ersucht werde. Der Beschwerdeführer habe dieses System von seinem Vorgänger übernommen und es 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". Heinz G. 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 worden sei. Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung sei von ihm vorsichtig mit 50.000 S geschätzt worden, in Wirklichkeit seien es dann über 400.000 S gewesen. Sein Fehler sei es gewesen, dass er nicht vermerkt habe, dass es sich um geschätzte Zahlen gehandelt habe. Bei Heinz G. sei er davon ausgegangen, dass es keine Einkünfte aus Spekulationsgewinn gebe, sodass er ihn über weitere Einkünfte nicht fragen müsse.

Im Erwägungsteil des erstangefochtenen Bescheides wird nach Wiedergabe des § 119 BAO und des § 34 Abs. 1 FinStrG ausgeführt, mache 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 sei er nur dann strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden treffe. Ein solches schweres Verschulden sei nach Ansicht des "Finanz- und Budgetausschusses" nur dann anzunehmen, wenn eine auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung einer Sorgfaltspflicht vorliege. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Begriff des schweren Verschuldens mit dem zivilrechtlichen Begriff der groben Fahrlässigkeit gleichzusetzen. Diese liege 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 liege. Bei schwerem Verschulden falle dem Täter eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last und der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges sei ihm als wahrscheinlich - nicht etwa bloß als entfernt möglich - vorhersehbar. Schweres Verschulden liege demnach nicht schon vor, wenn das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten werde; das Verhalten des Täters müsse vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1992, 86/14/0200).

Die belangte Behörde sei der Ansicht, dass dem Beschwerdeführer im Fall der Nichtaufnahme des Spekulationsgewinnes in die Einkommensteuererklärung 1995 kein schweres Verschulden zur Last gelegt werden könne. Der Umstand, dass in den von seiner Kanzleikraft vorbereiteten Beilagen zur Einkommensteuererklärung 1995 das Blatt hinsichtlich der Ermittlung von Spekulationsgewinnen gefehlt habe und der Beschwerdeführer daher nur die übrigen, von der Kanzleikraft ermittelten Einkünfte überprüft habe, sei als Versehen, nicht aber als auffallende Sorglosigkeit zu werten. Dies gelte auch für das dem Beschwerdeführer unterlaufene Versäumnis, bei der Erstellung

der Abgabenerklärungen für 1995 die Aufzeichnungen des Jahres 1994 durchzusehen, aus denen sich die Realisierung des von Heinz G. im Jahr 1995 erzielten Spekulationsgewinnes hätte feststellen lassen. Auch dies stelle keine so auffallende Sorglosigkeit des Beschwerdeführers dar, dass ihm eine Verkürzung der Einkommensteuer durch Nichterklären von Einkünften hätte wahrscheinlich erscheinen müssen. Da die Einkommensteuererklärung 1995 nicht offenkundig unrichtig und der Eintritt der Verkürzung der Einkommensteuer aus der damaligen Sicht des Beschwerdeführers nicht als wahrscheinlich vorauszusehen gewesen sei, könne ihm schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG nicht zugerechnet werden.

Anders stelle sich die Situation jedoch für das Jahr 1997 dar. Nach übereinstimmender Aussage des Beschwerdeführers und des Heinz G. habe der Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung 1997 beim Finanzamt eingereicht, ohne Heinz G. von der Einbringung zu verständigen oder ihn vorher zu den in diesem Jahr erzielten Einkünften zu befragen, obwohl Heinz G. zweimal monatlich in das Büro des Beschwerdeführers komme, um die Unterlagen abzugeben und der Beschwerdeführer "dadurch leicht Gelegenheit gehabt hätte", Heinz G. vor der Einreichung der Abgabenerklärungen nach weiteren im Jahr 1995 angefallenen Einkünften zu befragen. Das Vorbringen, das Finanzamt hätte statt einer Veranlagung, ein Vorhalteverfahren durchführen müssen, gehe ins Leere, weil der Beschwerdeführer die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Einkommensteuererklärung mit - 50.000 S angesetzt habe, ohne offen zu legen, dass es sich bei diesem Betrag um eine Schätzung gehandelt habe. Dass es sich bei einem "runden" Betrag um eine Schätzung handle, sei genauso wahrscheinlich oder unwahrscheinlich wie bei einem "unrunden" Betrag, wenn die Tatsache der Schätzung nicht bekannt gegeben werde. Nicht das Finanzamt sei verhalten, im Fall "runder" Zahlen bei Einkunftsarten den Beschwerdeführer zur Vorlage richtiger Zahlen aufzufordern, sondern der Beschwerdeführer habe von sich aus die Höhe der Einkünfte korrekt offen zu legen. Es sei aktenkundig, dass der Beschwerdeführer nicht nur im streitgegenständlichen Fall, sondern auch in einem weiteren Vertretungsfall im Finanzamtsbereich eine Abgabenerklärung eingereicht habe, zu der er nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides in der Berufung erstmals ausgeführt habe, diese basiere nur auf ungefähren Zahlen, weil im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung noch nicht alle Unterlagen vorhanden gewesen seien.

Der Beschwerdeführer habe in der Eingabe vom 31. Juli 2001 selbst ausgeführt, er habe für das Jahr 1997 für Heinz G. "ungefähre" Steuererklärungen eingereicht. Aus welchem Motiv dies erfolgt sei, etwa zur Verhinderung von Verspätungszuschlägen, sei nicht von Relevanz. Die Vorgangsweise des Beschwerdeführers und seine Aussage, wonach er "in solchen Fällen" danach trachte, möglichst rasch abzugeben, indizierten an sich bedingt vorsätzliches Verhalten, weil der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Abgabe von der Unvollständigkeit der Angaben in der Abgabenerklärung gewusst habe 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 offen legen wollte". Der Beschwerdeführer habe als Vertreter seiner Klienten für diese die Abgabenerklärungen unterfertigt und bei der Behörde eingereicht und sei dabei zur Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verpflichtet gewesen. Dabei sei auch zu beachten, dass dem Wirtschaftstreuhänder im Fall der Unterfertigung der Abgabenerklärung eine zumindest eingeschränkte Prüfungspflicht der Angaben des Mandanten obliege. Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe die Abgabenerklärungen immer nur auf Grund der ihm von seinem Klienten überreichten Unterlagen und deren Angaben erstellt, entspreche nicht den Tatsachen, weil der Beschwerdeführer mit Heinz G. vor Abgabe der Steuererklärungen 1997 überhaupt nicht gesprochen habe und daher auch nicht habe wissen können, welche Einkünfte Heinz G. in diesem Jahr bezogen habe. Spiegle der Beschwerdeführer dem Finanzamt vor, er habe eine ordnungsgemäße Steuererklärung gelegt und sämtliche Einkünfte seines Klienten dem Grunde und der Höhe nach offen gelegt, 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 sei dem Beschwerdeführer bei seinem Vorgehen auch bewusst gewesen, weil er sich vom Finanzamt nicht die Veranlagung der eingereichten Abgabenerklärungen erwartet habe, sondern ein Ermittlungsverfahren, in dessen Zuge er sodann die tatsächlichen Einkünfte habe offen legen wollen. Die für schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG geforderte Sorglosigkeit, die das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich überschreite, liege bei einer derartigen Vorgangsweise vor.

Der vom Beschwerdeführer als steuerlicher Vertreter des Heinz G. der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid

1997 beigelegten "berichtigten" Einkommensteuererklärung 1997 sei in keiner Weise zu entnehmen, dass damit eine Selbstanzeige nach § 29 FinStrG für den Beschwerdeführer selbst erstattet worden wäre. Auch sei unbestritten, dass die sich aus der Offenlegung ergebende Abgabenverkürzung nicht den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet worden sei, weshalb auch deshalb einer Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zukommen könnte.

Bei der Strafbemessung, der ein strafbestimmender Wertbetrag im Sinne des § 34 Abs. 4 FinStrG von 298.444 S zu Grunde zu legen sei, seien das Ausmaß der Schuld des Täters sowie seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse und die vorliegenden Erschwerungs- und Milderungsgründe zu berücksichtigen. Demnach erachte die belangte Behörde in teilweiser Stattgabe der Berufung des Amtsbeauftragten eine Geldstrafe in der Höhe von 7.000 EUR als angemessen. Trotz eines Überwiegens der Milderungsgründe sei aus spezialpräventiven Gründen eine Strafe in Höhe von ca. 30 % des Strafrahmens auszusprechen gewesen, weil der Beschwerdeführer nicht nur nicht schuldeinsichtig sei, sondern aus seinen Ausführungen in den Eingaben und in der mündlichen Verhandlung hervorgehe, er halte sein Vorgehen, das im Übrigen nicht auf einen Einzelfall beschränkt sei, 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".

Zweitangefochter Bescheid:

Mit Erkenntnis vom 15. Dezember 2003 stellte der Spruchsenat beim Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz ein gegen den Beschwerdeführer eingeleitetes Finanzstrafverfahren gemäß § 82 Abs. 3 lit. b FinStrG ein. Das Finanzstrafverfahren betraf den Verdacht, dass der Beschwerdeführer als Steuerberater und somit befugter Parteienvertreter des Klaus P. durch Abgabe der Umsatzsteuererklärung 1997 und der Einkommensteuererklärung 1997 am 7. Mai 1999, in denen die Bemessungsgrundlagen bzw. der Gewinn aus Gewerbebetrieb im groben Schätzweg ermittelt worden seien, dem Finanzamt gegenüber die Tatsache der Schätzung jedoch nicht offen gelegt worden sei, vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer für das Jahr 1997 in Höhe von 5.613,61 EUR und an Einkommensteuer 1997 in Höhe von 10.063,88 EUR bewirkt habe.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde der Berufung des Amtsbeauftragten gegen das Straferkenntnis erster Instanz teilweise Folge gegeben und das erstinstanzliche Erkenntnis dahingehend abgeändert, dass der Beschwerdeführer schuldig sei, er habe als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen des Klaus P. in seiner Eigenschaft als Steuerberater 1999 im Amtsbereich des Finanzamtes "grob fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 1997 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von S 50.251,00 und an Einkommensteuer in Höhe von S 127.318,00 bewirkt, indem er unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt für seinen Klienten Steuererklärungen am 7. Mai 1999 beim Finanzamt einreichte, ohne die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen tatsächlich zu kennen, weil sein Andrängen bei der Buchhalterin, ihm diese mitzuteilen, ohne Erfolg geblieben war, er aber den Umstand einer von ihm vorgenommenen Schätzung gegenüber dem Fiskus verheimlichte, was - in Anbetracht des auffällig zögerlichen Verhaltens seiner Mandantschaft - es geradezu wahrscheinlich werden ließ, dass durch die im Vertrauen auf seine Angaben antragsgemäße Festsetzung der Abgaben eine Verkürzung derselben erfolgen würde". Der Beschwerdeführer habe hiedurch eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 und 3 FinStrG begangen und es werde gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG iVm § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG unter Bedachtnahme auf den erstangefochtenen Bescheid eine zusätzliche Geldstrafe in Höhe von 3.000 EUR und für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 5 Tagen verhängt. Das darüber hinausgehende Begehren des Amtsbeauftragten, das Verhalten des Beschwerdeführers als vorsätzlich zu qualifizieren, werde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung des zweitangefochtenen Bescheides wird ausgeführt, der Beschwerdeführer sei im Zeitraum 30. August 1994 bis zur Vollmachtskündigung am 3. Juli 2001 steuerlicher Vertreter des Klaus P. gewesen, der als Vermittler von Warentauschgeschäften Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen habe. Die Führung der Aufzeichnungen über die Betriebseinnahmen und -ausgaben, die Ermittlung der laufenden Umsatzsteuer und die Einzahlungen der Abgaben an das Finanzamt seien seit dem Jahr 1993 von Gabriele B., der Lebensgefährtin des Karl P., erledigt worden, die vor dieser Tätigkeit an einer HBLA Buchhaltung und kaufmännisches Rechnungswesen unterrichtet habe. Im Zuge eines im Jahr 1994 gegenüber Klaus P. durchgeführten Finanzstrafverfahrens wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 1992 bis Februar 1994 sei festgestellt worden, dass

Gabriele B. weder Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt bzw. eingereicht, noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet habe. Daraufhin habe Klaus P. dem Finanzamt im August 1994 die Bestellung des Beschwerdeführers zum steuerlichen Vertreter bekannt gegeben.

Am 7. Mai 1999 seien beim Finanzamt Abgabenerklärungen des Klaus P. für das Veranlagungsjahr 1997 eingelangt, die allein vom Beschwerdeführer "in Vertretung des Abgabepflichtigen (nach den uns vorliegenden Unterlagen und Angaben)" unternommen gewesen seien. In der Umsatzsteuererklärung seien ein Umsatz in Höhe von 1,8 Mio. S und Vorsteuern in Höhe von 200.000 S geltend gemacht worden, in der Einkommensteuererklärung seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 200.000 S sowie ein verrechenbarer Verlust aus den Vorjahren in der Höhe von 138.782 S erklärt worden. Weder der Umsatz- noch der Einkommensteuererklärung seien Beilagen angeschlossen gewesen. Die Verbuchung der vom Finanzamt am 16. Juni 1999 erklärungsgemäß erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1997 habe am Abgabenkonto des Klaus P. zu Gutschriften an Umsatzsteuer in Höhe von 48.494 S (bisher entrichtete Umsatzsteuervorauszahlungen für 1997 249.263 S, Zahllast lt. Erklärung 160.000 S) und an Einkommensteuer in Höhe von 74.200 S (bisher entrichtete Einkommensteuervorauszahlungen für 1997 74.200 S, lt. Erklärung 0,00 S) geführt.

Am 18. Dezember 2000 habe ein Organ des Finanzamtes beim Beschwerdeführer telefonisch eine Prüfung der Aufzeichnungen über die Jahre 1996 bis 1998 bei Klaus P. angemeldet. Im Prüfungsbericht vom 18. Juni 2001 sei unter Tz 17 zum Prüfungsverlauf vermerkt, weil der Abgabepflichtige lt. Steuerberater schwer erreichbar sei und nicht sämtliche Unterlagen vorhanden seien (für das Veranlagungsjahr 1997 seien die Steuererklärungen eingereicht und veranlagt worden, denen geschätzte Besteuerungsgrundlagen des steuerlichen Vertreters zu Grunde gelegen seien), sei der Prüfungsbeginn auf einen späteren Zeitpunkt verschoben worden. Am 12. Februar 2001 (einen Tag vor Prüfungsbeginn) seien berichtigte Steuererklärungen für 1997 beim Finanzamt eingelangt. In den am 12. Februar 2001 beim Finanzamt eingereichten, wiederum nur vom Beschwerdeführer unternommenen Abgabenerklärungen seien nunmehr Umsätze in Höhe von 2.097.332,06 S, Vorsteuern in Höhe von 261.359,21 S sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 125.752 S erklärt worden. Der Betriebsprüfer habe für das Streitjahr 1997 gegenüber dem "Umsatz laut Erklärung" von 1,8 Mio. S eine Differenz von 585.193,51 S zu dem "Umsatz laut Betriebsprüfer netto" von 2.385.193,51 S festgestellt. Trotz schriftlicher Aufforderung (Vorhaltsschreiben vom 18. Mai 2001) hätten weder Klaus P. noch der Beschwerdeführer dazu eine Stellungnahme abgegeben. Am Tag der Schlussbesprechung habe der Beschwerdeführer die steuerliche Vertretungsvollmacht für Klaus P. zurückgelegt. Die Prüfung sei auf Basis der im Vorhaltsschreiben bekannt gegebenen Umsätze abgeschlossen worden. Mit den in Rechtskraft erwachsenen Bescheiden vom 18. Juni 2001 habe das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 mit 249.263 S (bisher: 160.000 S) und die Einkommensteuer für das Jahr 1997 mit 260.450 S (bisher: 0,00 S) festgesetzt.

Mit Bescheid vom 25. August 2003 habe die Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer das Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich als Parteienvertreter des Klaus P. unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 1997, in denen die Bemessungsgrundlagen bzw. der Gewinn aus Gewerbebetrieb im Schätzweg ermittelt worden seien, die Tatsache der Schätzung dem Finanzamt gegenüber aber nicht offen gelegt worden sei, eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 1997 in Höhe von 77.245 S (5.613,61 EUR) und an Einkommensteuer 1997 in Höhe von 138.482 S (10.063,88 EUR), insgesamt somit 215.828 S (15.677,49 EUR) bewirkt. Zur Begründung sei ausgeführt worden, dass bei den im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung gegen Klaus P. und Gabriele B. durchgeführten Strafverfahren ein Drittel der bisher steuerlich nicht erfassten Beträge ausgeschieden worden sei, sodass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen sei, dass die dem Beschwerdeführer zur Last gelegten Beträge auch in dieser Höhe verkürzt worden seien. Der Beschwerdeführer habe für seinen Klienten Steuererklärungen abgegeben, ohne die Tatsache der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bzw. die Schätzungsmethode dem Finanzamt gegenüber offen zu legen. Damit sei verschleiert worden, dass beim betreffenden Steuerpflichtigen Ermittlungsbedarf bestehe, und das Finanzamt durch die Unterschrift eines befugten Steuerberaters im Irrglauben gelassen worden, die Erklärungen seien richtig. Als langjährigem Steuerberater sei dem Beschwerdeführer bekannt, dass die Abgabenbehörde die Erklärungen des Steuerpflichtigen nur stichprobenartig überprüfen könne. Da der Beschwerdeführer seinem Klienten, der ihn unvollständig über den abgabenrechtlich bedeutenden Sachverhalt informiert habe, Ungelegenheiten habe ersparen

wollen, habe er eine etwaige Abgabenverkürzung zumindest billigend in Kauf genommen. Anhaltspunkte dafür seien die ungewöhnliche Jahresumsatzsteuergutschrift und die fehlende Ertragsrechnung. Die Tatsache der Einbringung "berichtigter Erklärungen" einen Tag vor Prüfungsbeginn deute auf eine "anhaltspunktlose" Schätzung hin.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 26. September 2003 habe der Beschwerdeführer vorgebracht, Klaus P. sei es mit seiner Bevollmächtigung nicht um eine umfassende Beratung gegangen, weil seine damalige Lebensgefährtin ohnedies mit allen steuerlichen Belangen vertraut gewesen sei, sondern nur um eine Verlängerung der Abgabefrist für die Steuererklärungen. Es habe von Klaus P. den Auftrag gegeben, die von Gabriele B. vorbereiteten Zahlen grob zu überprüfen und in die Steuererklärungen zu übernehmen. Von Gabriele B. seien sämtliche Aufzeichnungen geführt, die Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt sowie eine Beilage zur Einkommen- und Umsatzsteuererklärung vorbereitet worden, welche ihm zur Einreichung der Steuererklärungen übergeben worden sei. Bis auf den Umstand, dass er Gabriele B. immer wieder habe ersuchen müssen, ihm die Unterlagen für die Erstellung der Steuererklärungen rechtzeitig zu geben, seien inhaltlich keine wesentlichen Probleme aufgetreten. Dies werde dadurch bestätigt, dass im Jahr 1997 bei Klaus P. eine Prüfung der Aufzeichnungen für die Jahre 1993 bis 1995 stattgefunden und sich daraus per Saldo eine Steuernachzahlung von 69.552 S ergeben habe, weil Gabriele B. im Jahr 1995 Einnahmen in Höhe von 58.273,09 S zu erfassen übersehen und aus den PKW-Kosten Vorsteuern abgezogen habe. Dieser Umstand sei jedoch vor Beginn der Betriebsprüfung bemerkt und diesbezüglich eine Selbstanzeige erstattet worden. Die aufgetretenen Fehler seien mit Gabriele B. ausführlich besprochen worden. Diese habe auch versichert, dass diese in Zukunft nicht mehr auftreten würden. In weiterer Folge habe sich die Steuermoral der Gabriele B. laufend verschlechtert. Sie habe keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr abgegeben und keine Umsatzsteuervorauszahlungen an das Finanzamt entrichtet. Dies habe auch zu monatlichen Umsatzsteuerschätzungen durch das Finanzamt, z. B. für die Monate Oktober 1997 bis März 1998 sowie August 1998 bis Februar 1999, geführt. Hinsichtlich der einzureichenden Steuererklärung 1997 habe der Beschwerdeführer Gabriele B. immer wieder ersucht, ihm die Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Diese habe immer betont, dass sie noch einige Zeit für die Erstellung der Unterlagen brauche, weshalb der Beschwerdeführer immer wieder Fristverlängerungen beim Finanzamt habe einbringen müssen. Nach Ablauf der letzten durch das Finanzamt gesetzten Frist (30. April 1999) habe Gabriele B. den Beschwerdeführer im Zuge eines Telefonates ersucht, "ungefähre" Steuererklärungen mit geschätzten Zahlen einzubringen. Sie würde ihm so rasch wie möglich exakte Unterlagen liefern, damit umgehend eine Berichtigung der Steuererklärungen erfolgen könne. Um Klaus P. Schätzungsmaßnahmen des Finanzamtes und die Verhängung von Verspätungszuschlägen zu ersparen, habe der Beschwerdeführer Steuererklärungen eingereicht, die auf geschätzten Zahlen beruhten. Irrtümlicherweise habe er dem Finanzamt nicht mitgeteilt, dass es sich um geschätzte Zahlen handle. Die geschätzten Zahlen beruhten auf dem Durchschnitt der Zahlen der Jahre 1994 bis 1996. Da Gabriele B. immer wieder betont habe, die Zahlen seien rückläufig, habe er die Beträge abgerundet. Eine mangelnde Offenlegung sei ihm bisher nicht bewusst gewesen, weil er im Schätzungsweg ermittelte "exakte" Zahlen in die Steuererklärungen eingetragen habe. Die Umsatzsteuerzahllast und der Gewinn für das Jahr 1997 seien in den ihm letztlich am 12. Februar 2001 von Gabriele B. zur Verfügung gestellten Unterlagen niedriger gewesen als seine Schätzung. Die aus den "ungefähren" Steuererklärungen 1997 resultierende Gutschrift von 48.494 S sei dem Beschwerdeführer nicht ungewöhnlich erschienen, weil Gabriele B. ihm gegenüber erklärt habe, für das Jahr 1997 nur ungefähre Umsatzsteuervoranmeldungen - zur Sicherheit mit überhöhter Zahllast, weil nicht alle Vorsteuern exakt berücksichtigt worden seien - erstellt zu haben. Der Beschwerdeführer habe in weiterer Folge Gabriele B. wiederholt ersucht, endlich exakte Unterlagen für das Jahr 1997 nachzureichen. Solche Gespräche betreffend die "unhaltbare Steuermoral" seien von Gabriele B. immer wieder unter einem Vorwand abgeblockt worden. Daraufhin habe der Beschwerdeführer am 18. April 2000 Klaus P. die Kündigung seiner Vertretungsvollmacht übersendet und in diesem Schreiben wörtlich ausgeführt, "... Darüber hinaus müsste ich das Finanzamt verständigen, dass von mir für das Jahr 1997 ungefähre Steuererklärungen eingereicht wurden und dass das Finanzamt einen korrigierten Bescheid (möglicherweise nach Durchführung einer Betriebsprüfung) für 1997 herausgeben möge". Auf Drängen des Klaus P. habe er jedoch die Vollmacht beim Finanzamt nicht zurückgelegt. Am 18. Dezember 2000 sei der Beschwerdeführer von der Betriebsprüfungsabteilung telefonisch über die stattfindende Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 informiert worden. Nach umgehender Information an Gabriele B. habe ihm diese mitgeteilt, dass sie noch einige Zeit für die Aufarbeitung der Unterlagen benötigen würde und der Betriebsprüfer ersucht werden solle, den Prüfungstermin nicht sofort zu wahren. Am 12. Februar 2001 habe ihm Gabriele B. die Unterlagen für die Steuererklärungen 1997 übergeben, worauf er am gleichen Tag beim Finanzamt berichtigte Steuererklärungen eingebracht habe. In diesen sei

ein niedriger Gewinn und eine niedrigere Umsatzsteuerzahllast ausgewiesen gewesen als in den Steuererklärungen vom 7. Mai 1999. Die am 12. Februar 2001 eingereichten Abgabenerklärungen seien als Selbstanzeige sowohl des Abgabepflichtigen als auch des Beschwerdeführers zu werten. In Ergänzung dieser Eingabe habe der Beschwerdeführer am 6. November 2003 eine rechnerische Darstellung des strafbestimmenden Wertbetrages sowie die Einvernahme des Betriebsprüfers, des Klienten Klaus P. und dessen Lebensgefährtin Gabriele B. beantragt.

Im Vorlageantrag an den Spruchsenat vom 17. November 2003 habe der Amtsbeauftragte ausgeführt, die umfangreichen Ausführungen des Beschwerdeführers über das Umfeld und die Personen Klaus P. und Gabriele B. deckten sich vollständig mit den Erfahrungen der Finanzstrafbehörde erster Instanz. Es sei daher nicht erforderlich, die beantragten Zeugeneinvernahmen durchzuführen. Dem Beschwerdeführer werde zugestanden, dass seine Methode, den Umsatz und den Gewinn des Jahres 1997 zu schätzen, nicht unplausibel erscheine. Dies ändere aber nichts an der Tatsache, dass der Beschwerdeführer gegenüber dem Finanzamt nicht offen gelegt habe, dass die von ihm eingetragenen Ziffern auf bloßen Schätzungen beruhten. Dass die Zahlen so nicht stimmten, habe der Beschwerdeführer gewusst, weshalb er durch seine Handlungsweise die in weiterer Folge auch eingetretene Einnahmenverkürzung billigend in Kauf genommen habe.

Mit dem Erkenntnis des Spruchsenates erster Instanz vom 15. Dezember 2003 sei das gegen den Beschwerdeführer eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 82 Abs. 3 lit. b FinStrG eingestellt worden. Eine Bestrafung des Beschwerdeführers nach § 33 Abs. 1 FinStrG komme nur bei Vorliegen von Vorsatz in Betracht. Dem Beschwerdeführer könne allerdings kein Wissen um die tatsächliche Höhe der erzielten Umsätze und Einnahmen unterstellt werden. Obwohl dem Beschwerdeführer anzulasten sei, dass er die gegenständliche Steuererklärung objektiv und subjektiv sorgfaltswidrig abgegeben habe, komme eine Bestrafung wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung ebenfalls nicht in Betracht. Es komme ihm nämlich der Einwand des rechtmäßigen Alternativverhaltens zu Gute. Dieses komme dann zum Tragen, wenn der schädliche Erfolg auch bei rechtmäßigem Verhalten eingetreten wäre. Die Verpflichtung des Beschwerdeführers habe sich darin erschöpft, eine Plausibilitätsprüfung der ihm von Gabriele B. übergebenen Zahlen vorzunehmen. Die von Gabriele B. ihm für 1997 übergebenen Zahlen hätten gegenüber der Schätzung des Beschwerdeführers zu einer geringeren Steuerlast geführt. Die Abgabenverkürzung wäre daher auch dann eingetreten, wenn der Beschwerdeführer die ihm später von Gabriele B. übergebenen Unterlagen für die Steuererklärungen verwendet hätte. Das Verhalten des Beschwerdeführers sei für die eingetretene Abgabenhinterziehung daher nicht kausal gewesen. Die vom Beschwerdeführer verwirklichte Ordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG sei bereits verjährt.

In der Berufung des Amtsbeauftragten habe dieser vorgebracht, die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe zu Recht festgestellt, dass der Beschwerdeführer die Steuererklärungen des Klaus P. für das Jahr 1997 im Wissen darum eingereicht habe, dass es sich bei der Abgabe von "Zirkawerten jedenfalls um falsche Werte handeln würde". Es könne daher im Hinblick auf die Wollenskomponenten beim Vorsatz lediglich die Frage sein, ob der Beschwerdeführer eine etwaige Abgabenverkürzung des Klaus P. im Sinne eines bedingten Vorsatzes in Kauf genommen und sich damit abgefunden habe oder aber "gehofft" habe, es würde zu einer solchen Abgabenverkürzung nicht kommen (Fahrlässigkeit nach § 34 Abs. 1 FinStrG). Der gute Glaube des Beschwerdeführers hinsichtlich der Aussagen der Gabriele B. über den angeblichen Rückgang von Umsatz und Gewinn im Jahr 1997 sei nicht nachvollziehbar, weil diese ihn über die unmittelbare bevorstehende Übermittlung der Unterlagen mehrfach angelogen und erst später ersucht habe, eine Schätzung vorzunehmen. Auch sei der gute Glaube eines Steuerberaters an einen Klienten für unbeteiligte Dritte nicht nachvollziehbar, "der jeden persönlichen Kontakt mit ihm vermeide und nur über eine Mittelperson mit ihm kommuniziere". Es sei auch nicht plausibel, eine Umsatzsteuerjahreserklärung zu verfassen, die niedrigere Jahresumsätze enthalte als sich aus den bereits - unbestritten von Gabriele B. - eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen ergeben habe. Die nach Anmeldung der Betriebsprüfung im Jahr 2001 eingereichte Steuererklärung habe nicht die geringste rechtliche Bedeutung und könne allenfalls als "Diskussionsbeitrag" im anhängigen Betriebsprüfungsverfahren gewertet werden. Darüber hinaus habe sie der Beschwerdeführer auch keineswegs einer Plausibilitätsprüfung unterzogen. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass Vertreter, Handelsagenten und ähnliche Berufsgruppen ihre Geschäftsfelder im Laufe der Jahre ausweiteten, sodass in solchen Fällen eine Schätzung ohne genaue Kenntnisse a priori besonders irrtumsanfällig sei.

In der Eingabe vom 21. April 2004 habe der Beschwerdeführer die Berichterstatterin des Berufungssenates als Befangen abgelehnt. Dieser Antrag sei zu Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung am 4. Mai 2004 gemäß § 74

Abs. 1 FinStrG mit Beschluss als verspätet zurückgewiesen worden. Zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen habe der Beschwerdeführer auf die dem Spruchsenat vorgelegte Aufstellung verwiesen, wobei die dortigen Angaben "ähnlich seine derzeitige Einkommenssituation" beschrieben. Zur Höhe der strafbestimmenden Wertbetrages habe der Beschwerdeführer ausgeführt, er habe den Spruchsenat seine Berechnung vorgelegt, in der er analog den Annahmen des Amtsbeauftragten von den nichterklärten Einnahmen des Klaus P. ein Drittel ausgeschieden habe.

Im Erwägungsteil des zweitangefochtenen Bescheides wird zunächst zum Antrag des Beschwerdeführers, die Berichterstatterin als befangen abzulehnen, ausgeführt, die Vorladung zur mündlichen Verhandlung sei dem Beschwerdeführer am 16. April 2004 zugestellt worden. Da dem Beschwerdeführer bereits zu diesem Zeitpunkt der von ihm geltend gemachte Ablehnungsgrund bekannt gewesen sei, sei der am 21. April 2004 verfasste und zur Post gegebene Ablehnungsantrag nicht innerhalb der im § 74 Abs. 1 FinStrG bestimmten Frist von drei Tagen eingebracht worden, weshalb er als verspätet zurückzuweisen gewesen sei. Der Antrag sei damit begründet worden, die Berichterstatterin sei in dem dem erstangefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Finanzstrafverfahren Mitglied des Berufungssenates gewesen und habe im Auftrag des Vorsitzenden die Gegenschrift zu der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde verfasst. In dieser Gegenschrift habe sie auf ein in der Zwischenzeit von der Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer eingeleitetes Finanzstrafverfahren verwiesen. Dies stelle eine Vorverurteilung dar, weil zu diesem Zeitpunkt (5. Dezember 2003) noch nicht einmal eine Strafverhandlung stattgefunden habe (mündliche Verhandlung am 15. Dezember 2003).

Diesen Ausführungen sei - so die weiteren Ausführungen der belangten Behörde im zweitangefochtenen Bescheid - entgegenzuhalten, dass ein bloßes Tatsachenvorbringen in einem Schriftsatz an den Verwaltungsgerichtshof nicht als Vorverurteilung des Beschuldigten in diesem Finanzstrafverfahren angesehen werden könne. Anhaltspunkte dafür, dass die Berichterstatterin möglicherweise keine objektive Entscheidung treffen würde, seien der Aktenlage nicht zu entnehmen. Außerdem habe der Beschwerdeführer gegenüber dem Vorsitzenden, der die in Rede stehende Gegenschrift als für deren Inhalt Verantwortlicher unterfertigt habe, auf ausdrückliche Nachfrage bestätigt, dass er ihn nicht für befangen halte, "was offenbar das Vorbringen des Beschuldigten rein von seiner Argumentation her unschlüssig erscheinen lässt". Der allein gegenüber der Berichterstatterin geltend gemachte Befangenheitsgrund hätte daher - selbst bei rechtzeitiger Einbringung des Ablehnungsantrages - zu einer Abweisung des Antrages führen müssen.

Den entscheidungswesentlichen Sachverhalt bilde im Beschwerdefall die Einbringung der Abgabenerklärungen 1997 des Klaus P. am 7. Mai 1999 durch den Beschwerdeführer, denen eine Schätzung des Umsatzes, der Vorsteuern und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Grunde gelegen sei. Nach der Verpflichtung des § 119 Abs. 1 BAO müsse der Abgabenbehörde - ohne dass es erst eines Vorhaltes bedürfe - alles für die richtige Abgabenfestsetzung Erforderliche mitgeteilt werden. Die Offenlegungspflicht werde nur erfüllt, wenn der Abgabepflichtige (bzw. dessen Vertreter) die Abgabenbehörde durch seine Angaben in die Lage versetze, ohne langwieriges Beweis- und Ermittlungsverfahren eine richtige Entscheidung treffen zu können. Es stelle daher einen Verstoß gegen die Bestimmung des § 119 BAO dar, wenn der Abgabenbehörde nicht das Resultat des tatsächlichen steuerlichen Rechenwerkes zur Kenntnis gebracht werde, sondern Umsatz und Gewinn lediglich durch eine Selbstschätzung ermittelt würden, "weder die Schätzungsgrundlagen aber und noch nicht einmal die Tatsache der Schätzung an sich in den Abgabenerklärungen bzw. in Beilagen zu diesen ausgewiesen werden, sodass die Abgabenbehörde in Vertrauen auf die Übermittlung der tatsächlichen Bemessungsgrundlagen eine antragsgemäße Festsetzung der Abgaben vornimmt und überdies - in dem hypothetischen Fall, dass sie Ungereimtheiten in den Erklärungen entdeckte und eine Überprüfung desselben vornehmen wollte - dies mangels Bekanntgabe der Schätzungsgrundlagen nicht vollbringen könnte".

Der Beschwerdeführer habe als Vertreter seines Klienten Klaus P. für diesen die Abgabenerklärungen ausgefüllt, unterfertigt und bei der Behörde eingereicht. Durch das Verschweigen der Selbstschätzung gegenüber der Abgabenbehörde habe er die ihm obliegende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Da mit diesem Verhalten eine Abgabenverkürzung verbunden gewesen sei, sei der Tatbestand des § 34 Abs. 1 FinStrG objektiv verwirklicht worden. Der Eintritt der - erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens festgestellten - Abgabenverkürzung werde vom Beschwerdeführer auch nicht bestritten. Um dem Einwand der fehlenden Nachvollziehbarkeit der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages zu entsprechen, werde die vom Beschwerdeführer der Finanzstrafbehörde selbst vorgelegte Berechnung (strafbestimmender Wertbetrag Umsatzsteuer 1997 50.250,59 S, Einkommensteuer 1997 127.318 S, zusammen 177.568,59 S = 12.904,41 EUR) dem Verfahren zu Grunde gelegt.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite sei die belangte Behörde der Ansicht, dass der Beschwerdeführer zwar grob fahrlässig, nicht aber (zumindest bedingt) vorsätzlich gehandelt habe. Dem Beschwerdeführer sei schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG vorzuwerfen, weil er am 7. Mai 1999 Abgabenerklärungen für Klaus P. eingereicht habe, obwohl auf Grund des ihm bekannten bisherigen Verhaltens des Klaus P. sowie seiner damaligen Lebensgefährtin Gabriele B. (die sich lt. seinen eigenen Angaben laufend verschlechternde Zahlungsmoral, die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen, Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen, der Schätzung der Umsatzsteuervorauszahlungen u.a. für die Monate Oktober, November, Dezember 1997, Jänner, Februar, März, August, September, Oktober, November, Dezember 1998, Jänner, Februar 1999, das beständige Hinauszögern der Gabriele B.) gewichtige Hinweise auf einen gegenüber dem Fiskus bereits erzwungenen rechtswidrigen Abgabenkredit bzw. auf eine angestrebte Abgabenvermeidung vorgelegen seien. Trotz der dem Beschwerdeführer bekannten Schwankungen der Umsätze und Einnahmen habe er für Klaus P. Abgabenerklärungen eingereicht, ohne die Bemessungsgrundlagen zu kennen oder "selbst nach diesen zu forschen und ohne diesen Umstand gegenüber dem Fiskus offen zu legen, womit es geradezu wahrscheinlich geworden war, dass das auf solche Weise von ihm getäuschte Finanzamt im Vertrauen auf das angeblich von ihm als Steuerberater auf Basis einer ordnungsgemäßen Buchhaltung erstellte steuerliche Rechenwerk eine antragsgemäße Veranlagung durchführen würde und solcherart eine entsprechende Abgabenverkürzung eintreten würde".

Aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe die Bemessungsgrundlagen sorgfältig und nachvollziehbar auf Grund der Zahlen aus den Vorjahren geschätzt und das Ergebnis auf Grund der glaubwürdigen Aussagen der Gabriele B., die Umsätze seien geringer als in den Vorjahren, abgerundet, ergebe sich, dass der Beschwerdeführer zu einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen gezwungen gewesen sei. Unter dem Aspekt der Schätzung eröffne sich bereits grundsätzlich ein entsprechendes Risiko, welches sich auf Grund der besonderen Umstände des konkreten Falles, dem Verhalten seines Klienten bzw. der Buchhalterin, zu einer hohen Wahrscheinlichkeit einer angestrebten bzw. teilweise bereits verwirklichten Abgabenvermeidung verdichtet habe, was dem Beschwerdeführer als erfahrenen Steuerberater nicht habe verborgen geblieben sein können. Durch die Nichtoffenlegung der Schätzung dem Finanzamt gegenüber - nach den Angaben des Beschwerdeführers, um Klaus P. vor Verspätungszuschlägen und "weiteren Unannehmlichkeiten", wie etwa einer Betriebsprüfung, zu "schützen" - habe das Finanzamt offenbar auch tatsächlich im Vertrauen auf die Richtigkeit der von einem steuerlichen Vertreter in den Abgabenerklärungen behaupteten Beträge antragsgemäß die Veranlagung durchgeführt. Auch die Unterfertigung der Abgabenerklärungen "in Vertretung des Abgabepflichtigen (nach den uns vorliegenden Unterlagen und Angaben)" habe nicht den Tatsachen entsprochen, weil der Beschwerdeführer eben über keine Unterlagen seitens des Klaus P. verfügt habe. Spiegle aber ein erfahrener Wirtschaftstreuhänder als steuerlicher Vertreter eines Mandanten dem Finanzamt vor, er habe sämtliche Einkünfte seines Klienten dem Grunde und der Höhe nach ordnungsgemäß in den Steuererklärungen offen gelegt, "obwohl die Einkünfte nur (in tatsächlich unzureichender Weise) geschätzt waren und ohne die Tatsache der Schätzung offen zu legen, war ihm ein bedenkliches Risikoverhalten seines Klienten sowie entsprechende branchenübliche Schwankungen bekannt, war ihm der Eintritt eines tatbildmäßigen Erfolges, nämlich die Möglichkeit, dass Umsätze und Einkünfte infolge unterbleibender Erhebungen der Abgabenbehörde nicht in der richtigen Höhe festgesetzt werden, als wahrscheinlich und nicht bloß als entfernt möglich vorhersehbar". Dabei wäre es dem Beschwerdeführer "ein Leichtes gewesen", dieser Gefahr zu begegnen, indem er beispielsweise in den Erklärungen auf die Tatsache der von ihm vorgenommenen Schätzung "hingewiesen hätte". Der Beschwerdeführer habe daher "in gröbster Weise die ihm gebotene, selbstverständliche mögliche und auch zumutbare Sorgfalt bei der Erstellung der gegenständlichen Abgabenerklärungen verletzt". Die für schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG geforderte Sorgfaltlosigkeit, die das durchschnittliche Ausmaß einer Fahrlässigkeit beträchtlich überschreiten müsse, liege demnach vor.

Den Ausführungen im Straferkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz zum Vorliegen eines rechtmäßigen Alternativverhaltens sei nicht zu folgen, weil nicht das rechtmäßige Alternativverhalten der Gabriele B. und deren mögliche Folgen beim Beschwerdeführer zur Diskussion stünden, sondern das rechtmäßige Alternativverhalten des Beschwerdeführers in seiner damaligen Situation. Durch die nicht erfolgte Übermittlung der Unterlagen und den Ablauf der letztmalig verlängerten Frist zur Abgabe der Erklärungen sei der Beschwerdeführer unter Druck geraten und zu einem Handeln veranlasst worden, nämlich zu einer selbständigen Schätzung der Bemessungsgrundlagen und darauf aufbauend zur Einreichung der Steuererklärungen, wobei ihm eine "abgabenredliche und eine abgabenunredliche Variante" zur Verfügung gestanden sei. Der Beschwerdeführer habe sich für die unredliche

Variante entschieden, indem er die Tatsache der Schätzung verheimlicht habe. Dem Beschwerdeführer werde somit nicht zum Vorwurf gemacht, dass er eine Selbstschätzung der Bemessungsgrundlagen vorgenommen habe, sondern dass er sich insofern sorgfaltswidrig verhalten habe, als er das Finanzamt durch die Nichtoffenlegung der Schätzung im Glauben gelassen habe, die von ihm angeführten Beträge seien im Zuge eines von ihm erstellten Rechenwerkes korrekt berechnet worden. Dass durch dieses sorgfaltswidrige Verhalten das Risiko des Erfolgseintrittes im Vergleich zum rechtmäßigen Alternativverhalten (Offenlegung der Schätzung) erhöht worden sei, "liegt auf der Hand und legt nach den Umständen des Falles die Vermutung des bösen Vorsatzes nahe". Allerdings gehe die belangte Behörde im Zweifel zu Gunsten des Beschwerdeführers davon aus, dass dieser zwar das mit seinem Handeln verbundene Risiko erkannt habe, es aber nicht habe herbeiführen wollen, sondern darauf vertraut habe, dass eine Abgabenverkürzung - insbesondere durch das Versprechen der Gabriele B., die Unterlagen sofort beizubringen - nicht eintreten werde. Dem diesbezüglichen Antrag des Amtsbeauftragten auf Schuldspruch wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG sei somit nicht Folge zu geben gewesen.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, die am 12. Februar 2001 eingereichten Abgabenerklärungen seien als Selbstanzeige für den Abgabepflichtigen und den Beschwerdeführer zu werten, sei darauf hinzuweisen, dass aus den fast zwei Jahre nach der Veranlagung eingereichten "berichtigten" Abgabenerklärungen 1997 in keiner Weise hervorgehe, dass diese als Selbstanzeige explizit für den Beschwerdeführer erstattet worden wären. Auch sei aus den Aktenunterlagen ersichtlich, dass die gegenständlichen Abgaben (Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997) bis dato nicht entrichtet worden seien, weshalb einer Selbstanzeige auch aus diesem Grund keine strafbefreiende Wirkung zukommen würde.

Hinsichtlich der Strafbemessung sei zu beachten, dass die gegenständliche Abgabenverkürzung (Deliktsverwirklichung 16. Juni 1999) bereits in dem zum erstangefochtenen Bescheid führenden Verfahren hätte mitbestraft werden können, sodass gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG eine Zusatzstrafe zu verhängen sei. Der strafbestimmende Wertbetrag und somit der Strafraum für beide Delikte betrage 476.013 S (177.569 + 298.444 S), somit umgerechnet 34.593,21 EUR. Der Beschwerdeführer habe in der Berufungsverhandlung mit dem Hinweis auf die der Finanzstrafbehörde erster Instanz schriftlich bekannt gegebenen Einkommensverhältnisse keine wesentlichen Änderungen seiner wirtschaftlichen Verhältnisse dargetan (monatliches Nettoeinkommen 32.000 S, keine Sorgepflichten). Die Bemessung der Geldstrafe könne daher in Anlehnung an die im erstangefochtenen Bescheid zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen gemachten Feststellungen erfolgen. Als mildernd seien bei der Strafbemessung die Unbescholtenheit, die Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes und die teilweise Schadensgutmachung sowie die nunmehr vor der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz gezeigte Schuldeinsicht, als erschwerend das mehrfache deliktische Fehlverhalten zu werten. Es sei somit aktenkundig, dass der Beschwerdeführer bereits zweimal Abgabenerklärungen mit geschätzten Bemessungsgrundlagen eingereicht habe, ohne auf die Tatsache der Schätzung hinzuweisen. Deshalb wäre das anteilige Strafausmaß gegenüber dem erstangefochtenen Bescheid sogar zu erhöhen gewesen. Andererseits habe der Beschwerdeführer in der Berufungsverhandlung nunmehr Schuldeinsicht gezeigt. Aus spezialpräventiven Erwägungen und unter Beachtung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sei eine Gesamtstrafe in der Höhe von lediglich etwa 30 % des strafbestimmenden Wertbetrages tat- und schuldangemessen. Die nunmehr zu verhängende Geldstrafe werde daher unter Berücksichtigung der bereits ausgesprochenen Geldstrafe von 7.000 EUR mit 3.000 EUR festgesetzt. In Anbetracht der Strafbemessungsgründe sei die Ersatzfreiheitsstrafe gemäß § 20 FinStrG mit fünf Tagen festzulegen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG ist nach dem dritten Absatz dieser Bestimmung u. a. dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden.

Des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich nach dieser Gesetzesstelle schuldig, wer die in § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht, wobei § 33 Abs. 3 FinStrG entsprechend gilt.

Macht sich ein Notar, ein Rechtsanwalt oder ein Wirtschaftstreuhänder in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabenangelegenheiten einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, so ist er nur strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden trifft.

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)