

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V***** und die weiteren Senatsmitglieder M***** in der Beschwerdesache B***** , vertreten durch die Kapferer Frei und Partner Wirtschafsprüfungs- & Steuerberatungs- GmbH, Wilhelm-Greil-Straße 15, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 19. November 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 16. Oktober 2013 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 und 2007 in der Sitzung am 5. Dezember 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

II.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

III.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Mit Bescheiden vom 16. Oktober 2013 setzte das Finanzamt den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2006 und 2007 fest. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die in den Bilanzen unter der Position "Verrechnungskonto Lohnabgaben" ausgewiesenen Beträge für "geflossene Geschäftsführerbezüge" entgegen den gesetzlichen Verpflichtungen weder gemeldet noch abgeführt worden seien. Alleine der offene Ausweis der "Verbindlichkeiten DB und DZ" in den Bilanzen zeige, dass das Wissen über die Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Meldung und Abfuhr der Lohnabgaben vorhanden und die Höhe derselben bekannt gewesen sei. Daraus sei ersichtlich, dass die pflichtwidrige Nichtmeldung und Nichtabfuhr

mit vollem Wissen des Abgabenschuldners erfolgt sei. In diesem Verhalten sei somit eine Vorsatztat im Sinne des Finanzstrafgesetzes zu erblicken, wodurch die Verjährungsfrist auf zehn Jahre erstreckt werde.

Gegen diese Bescheide wurde rechtzeitig (damals) Berufung erhoben. Beantragt werde eine ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. An Sachverhalt sei zu beachten, dass die steuerliche Vertretung im am 15. Jänner 2008 aufgestellten Jahresabschluss für das am 31. März 2007 endende Wirtschaftsjahr 2006/2007 erstmals auch für das Jahr 2006 nachholend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag passiviert habe. Anlässlich der Aufstellung des Jahresabschlusses 2005/2006 wäre noch die damals herrschende Meinung vertreten worden, dass im gegenständlichen Fall kein Dienstgeberbeitrag und kein Zuschlag zu diesem anfalle. Erst nach Ergehen von höchstgerichtlichen Entscheidungen bei bloß ähnlichen Sachverhalten wäre in der Bilanz 2006/2007 aus Gründen der kaufmännischen Vorsicht der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag bilanziert und damit der allfällig schlagend werdende Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag nachgeholt worden.

Im April 2011 im Zusammenhang mit der Erstellung der Bilanz 2009/2010 wäre in den Unterlagen der steuerlichen Vertretung ein Hinweis an eine Buchhalterin einer fremden Beratungsgesellschaft zu finden, nach welchem diese die Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages auch für die vergangenen Jahres veranlassen solle. Davor wäre in den Unterlagen der steuerlichen Vertretung kein Hinweis enthalten, dass die Geschäftsführung der (damals) Berufungswerberin auf dieses Zahlungsverpflichtung aufmerksam gemacht worden sei. Anlässlich der Aufstellung des Jahresabschlusses 2010/2011 im November 2011 sei erneut auf die Abgabspflicht hingewiesen worden, ohne dass die steuerliche Vertretung jedoch erkennen konnte, ob der Empfehlung aus dem April 2011 Folge geleistet worden sei. Bis April 2011 wäre der Geschäftsführung daher die Verpflichtung zur Zahlung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages nicht bekannt gewesen. Auch habe die Geschäftsführung auf Grund des Hinweises der steuerlichen Vertretung davon ausgehen können, dass die Buchhalterin die Mitentrichtung der passivierten Lohnabgaben im Mai 2011 veranlasst habe. Damit habe die Geschäftsführung auch davon ausgehen können, dass die in Rede stehenden Abgaben ab April 2011 ordnungsgemäß entrichtet würden und die Nichtzahlung in der Vergangenheit saniert sei.

Der Tatbestand des § 33 Abs 2 lit b FinStrG, der "den bestimmten Vorsatz" fordere, sei ob des dargestellten Sachverhaltes sohin nicht erfüllt. Im Übrigen seien die Geschäftsführer der (damals) Berufungswerberin keine Dienstnehmer gem § 47 EStG 1988, womit die Pflicht zur Führung von Lohnkonten gem § 76 EStG 1988 nicht bestanden habe. Somit wäre ein weiteres Tatbestandsmerkmal des § 33 Abs 2 lit b FinStrG, nämlich die Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten, nicht erfüllt.

Die Abgaben des Jahres 2006 und 2007 wären daher verjährt.

Ohne auch nur ansatzweise auf diese Einwendungen einzugehen wurde die (damals) Berufung mit (damals) Berufungsvorentscheidung mit dem Hinweis auf (nicht rechtskräftige) Strafverfügungen vom 28. November 2013, nach welchen der Tatbestand des § 33 Abs 2 lit b FinStrG verwirklicht sei, als unbegründet abgewiesen. In den erwähnten Strafverfügungen wurde zur subjektiven Tatseite festgestellt, dass die *"maßgebenden Lohnabgaben betreffend die Geschäftsführerbezüge offen in den Bilanzen 2006 und folgende"* ausgewiesen seien. Damit wäre klar gewesen, dass die Lohnabgaben dem Finanzamt zu melden und entsprechend abzuführen wären.

Daraufhin wurde im Dezember 2013 ein Vorlageantrag gestellt und auf die Einwendungen in der (damals) Berufung und den Einspruch gegen die Strafverfügung verwiesen. Das Finanzamt legte die (nunmehr) Beschwerde unter Anschluss des Jahresabschlusses zum 31. März 2010 und Kopien der Strafverfügungen dem Bundesfinanzgericht im Juni 2015 zur Entscheidung vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 28. Mai 2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht um Stellungnahme bzw Vervollständigung des Aktes.

Am 21. Juni 2018 teilte das Finanzamt mit, dass die Strafverfahren im gegenständlichen Fall noch nicht rechtskräftig abgeschlossen seien. Der Straftatbestand des § 33 Abs 2 lit b FinStrG wäre nach Ansicht des Finanzamtes für den Deliktszeitraum 2008 bis 2012 erfüllt. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnung der Höhe nach wären in einer Kontaktaufnahme mit der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin außer Streit gestellt worden.

In weiteren Ergänzungen wurde mitgeteilt, dass die Strafverfahren betreffend die Jahre 2006 und 2007 (wegen Verjährung) eingestellt wurden, das Finanzamt aber dennoch von hinterzogenen Abgaben ausgehe.

In der mündlichen Verhandlung wurde seitens des Finanzamtes wiederum auf den Ausweis von Verbindlichkeiten in der Bilanz zum 31. März 2007 und die damit anzunehmende Kenntnis der Zahlungsverpflichtungen verwiesen. Zudem wären in der Folge bis zur bescheidmäßigen Festsetzung keine Zahlungen erfolgt. Seitens des Vertreters der Beschwerdeführerin wurde der Jahresabschluss zum 31. März 2007 (sowohl der Beschwerdeführerin als auch der Kommanditgesellschaft) vorgelegt. Neuerlich wurde darauf verwiesen, dass erstmals in diesem Jahresabschluss, der erst im Jahr 2008 erstellt worden sei, die Verbindlichkeiten an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ausgewiesen worden wären. Vor der Erstellung dieses Jahresabschlusses habe die Geschäftsführung jedenfalls keine Kenntnis von einer DB- und DZ-Pflicht der Gesellschaftergeschäftsführerbezüge und einer allfälligen Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten für diese gehabt.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte nach Hinweis auf die in den Jahren 2006 und 2007 gültige Fassung des § 33 FinStrG sodann der Beschwerde hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag Folge zu geben, hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages jedoch abzuweisen. Der Vertreter der Beschwerdeführerin

beantragte der Beschwerde Folge zu geben und die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben.

2. Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall steht auf Grund des Akteninhaltes und den weiteren Ermittlungen wie folgt fest:

- Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom April 2006 gegründet und ins Firmenbuch eingetragen. Zu Geschäftsführern bestellt wurden die jeweils zu 50% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter.
- Für die an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen wurde kein Dienstgeberbeitrag und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemeldet und abgeführt.
- Mit Bescheiden vom 16. Oktober 2013 erfolgte eine (erstmalige) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 und 2007.

Die Bemessungsgrundlage für das Jahr 2006 beträgt € 41.666,66, jene für das Jahr 2007 € 37.500,00. Daraus errechnet sich ein Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 1.875,00 (für 2006) und € 1.687,50 (für 2007) bzw ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 183,33 (für 2006) und € 165,00 (für 2007).

- Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin passivierte erstmals im Jahresabschluss zum 31. März 2007, welcher am 15. Jänner 2008 erstellt wurde, den auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.
- Nach den unbestrittenen Ausführungen in der (damals) Berufung wurde die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin erstmals im Jahr 2011 aktenkundig über die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag informiert.
- Es kam zu keinen den Dienstgeberbeitrag oder den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffenden Verlängerungshandlungen iSd § 209 BAO, da derartiges weder behauptet wird, noch sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt ergibt.
- Eine Verurteilung der Beschwerdeführerin bzw deren Organe wegen Hinterziehung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bzw des Zuschlages zu diesem Beitrag für die Jahre 2006 und 2007 liegt nicht vor (Mail des Finanzamtes vom 5. Oktober 2018).

3. Rechtslage (jeweils in der für die Streitjahre gültigen Fassung):

Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, sind nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich

beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Dienstnehmer sind nach Abs 2 der genannten Bestimmung Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Beitrag des Dienstgebers ist nach Abs 3 leg cit von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

§ 43 Abs 1 FLAG 1967 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden sinngemäß Anwendung (§ 43 Abs 2 FLAG 1967).

Nach § 122 Abs 7 und 8 WKG können die Landeskammern und die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage festlegen. Als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl Nr 376/1967 (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Bestimmungen des § 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl Nr 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung.

Nach § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach Abs 2 der in Rede stehenden Gesetzesbestimmung bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt gem § 208 Abs 1 BAO in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Der Abgabenhinterziehung macht sich nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von

Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Eine derartige Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 8 Abs 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs 3 StGB jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

4. Erwägungen:

Im vorliegenden Fall wendet sich die Beschwerdeführerin nicht gegen die Zuordnung der Geschäftsführerbezüge zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988. Daraus ergibt sich dem Grunde nach eine Verpflichtung zur Abfuhr des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag.

Ebenso stehen die Bemessungsgrundlagen der Jahre 2006 und 2007 unbestritten fest.

Der Abgabeananspruch an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsteht mit Auszahlung der jeweils abgabepflichtigen Bezüge. Aus den Verjährungsbestimmungen der Bundesabgabenordnung ergibt sich, dass eine Abgabe nicht mehr (erstmalig) vorgeschrieben werden kann, wenn Verjährung eingetreten ist. Dies ist der Fall, wenn - abgesehen von im gegenständlichen Fall unbestritten nicht vorliegenden Verlängerungshandlungen - die Festsetzung nicht innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres des Entstehens des Abgabeananspruches erfolgt. Im Fall des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben verlängert sich die Frist auf zehn Jahre.

Die Fünf-Jahres-Frist endete - mangels Vorliegens von Verlängerungshandlungen - mit Ablauf des Jahres 2011 (für die Abgaben des Jahres 2006) bzw 2012 (für die Abgaben des Jahres 2007). Die strittigen Bescheide wurden im Oktober 2013 erlassen.

Das Finanzamt sieht im vorliegenden Fall eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG als gegeben und geht deshalb davon aus, dass die zehnjährige Verjährungsfrist anzuwenden ist.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass der Abgabenbehörde im Abgabenverfahren die Prüfung und Beurteilung des Vorliegens der "hinterzogenen Abgaben" obliegt, wenn keine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt (vgl VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159). Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Der Tatbestand der "hinterzogenen Abgaben" im Sinne des § 207 Abs 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Dabei ist es nicht entscheidend,

ob der Abgabepflichtige selbst oder eine andere Person die in Rede stehenden Abgaben hinterzogen hat (vgl Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 16, und die dort zitierte Judikatur). Die von § 33 Abs 2 lit b FinStrG erfassten Abgaben sind Selbstbemessungsabgaben, für die deshalb keine Erklärungspflicht besteht. Da es sich bei der Führung von Lohnkonten um keine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht handelt, kann der Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG durch Defizite beim Lohnkonto nicht erfüllt werden. Diese Fälle sind daher ausschließlich nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG zu beurteilen, es sei denn ein Arbeitgeber wäre - für den vorliegenden Fall nicht zutreffend - bescheidmäßig zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen verpflichtet worden (vgl Kotschnigg in Tannert/ Kotschnigg, FinStrG, 11. Lfg, § 33 Tz 280f; VwGH 29.6.2005, 2000/14/0135; OGH 4.12.2007, 14 Os 51/07t). Für die Pflichtverletzung in einem derartigen Fall genügt bedingter Vorsatz; der Verkürzungserfolg muss aber wissentlich bewirkt werden (vgl Kotschnigg, aaO, Tz 283).

A) Hinterziehungsprüfung:

a) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

§ 33 Abs 2 lit b FinStrG in der für die streitgegenständlichen Jahre (bis zur Novellierung mit 1. Jänner 2011) gültigen Fassung umfasst den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht. Eine Abgabenhinterziehung nach dieser Gesetzesstelle kann somit nicht vorliegen (§ 4 Abs 1 FinStrG) und ist auch keine sonstige Bestimmung des § 33 FinStrG anwendbar, weshalb hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gegenständlich eine Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre nicht möglich und der Beschwerde in diesem Punkt, wie letztlich auch seitens des Finanzamtes zugestanden, jedenfalls Folge zu geben ist.

b) Dienstgeberbeitrag:

Nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG liegt hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen Abgabenhinterziehung vor, wenn eine Person vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung desselben bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Vorweg ist festzuhalten, dass durch die Bestimmung des § 43 Abs 2 FLAG 1967 die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), somit die Bestimmungen des 5. Teils des EStG 1988, auch für den Dienstgeberbeitrag sinngemäß Anwendung finden. Dieser Verweis umfasst demnach auch die Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten nach § 76 EStG 1988 und sind nach den gesetzlichen Bestimmungen Lohnkonten auch dann zu führen, wenn - wie im gegenständlichen Fall - zwar keine dem Steuerabzug vom Arbeitslohn (der Lohnsteuer) unterliegende Bezüge von Arbeitnehmern

oder Arbeitnehmerinnen vorliegen, jedoch andere dienstgeberbeitragspflichtige Bezüge (zB solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) ausbezahlt werden.

Die Argumentation, es habe überhaupt keine Pflicht zur Führung von Lohnkonten bestanden, weshalb es bereits grundsätzlich an einem Tatbestandsmerkmal des § 33 Abs 2 lit b FinStrG mangle, kann der Beschwerde somit nicht zum Erfolg verhelfen.

In den weiteren Ausführungen wird in der Beschwerde jedoch erkennbar und in der mündlichen Verhandlung explizit darauf hingewiesen, dass es im vorliegenden Fall hinsichtlich der Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten am Vorsatz bzw der Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung von Lohnabgaben gefehlt habe.

Das Finanzamt argumentiert hingegen damit, dass die "Verbindlichkeiten DB und DZ" in den Bilanzen offen ausgewiesen worden seien und daher das Wissen über die Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Meldung und Abfuhr der "Lohnabgaben" bestanden habe sowie deren Höhe bekannt gewesen sei. Dazu wird auf beispielsweise auf die Bilanz zum 31. März 2010 verwiesen.

Bei einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG, sohin bei einer Abgabenhinterziehung bei Abgaben, die (grundsätzlich) nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, ist der Delikterfolg dann eingetreten, wenn diese Abgaben ganz oder teilweise nicht im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit abgeführt werden. Hat der Abgabepflichtige die ihm durch Gesetz auferlegten Anzeigepflichten und seine Offenlegungspflichten nicht erfüllt und damit der gesetzlichen Vorschrift zuwider zum Zeitpunkt der monatlichen Fälligkeit dieser Steuer diese nicht entrichtet, ist in diesem Zeitpunkt die Verkürzung der Selbstbemessungsabgabe bewirkt und der strafgesetzlich verpönte Erfolg eingetreten (OGH 23.6.1967, 12 Os 218/66; VwGH 22.10.1986, 83/13/0055). Mit der Verkürzung ist der Erfolg eingetreten und das Delikt nicht nur vollendet, sondern auch beendet.

Spätere nach Ablauf des vorgesehenen Termins vorgenommene Handlungen oder weiter andauernde Unterlassungen vermögen an der bereits eingetretenen Verkürzung nichts zu ändern. Ein solches Verhalten nach diesem Zeitpunkt ist auch nicht vom Tatbild des § 33 Abs 2 lit b FinStrG erfasst. Vielmehr sind nur die Handlungen und Unterlassungen vom Tatbild erfasst, die in einem Kausalzusammenhang mit der Verkürzung stehen. Dies kann bei einem Verhalten nach bereits eingetretenem Erfolg nicht mehr der Fall sein (vgl VwGH 15. 9. 1995, 93/17/0250, oder VwGH 24. 5. 1996, 94/17/0332, 0333). Nach der Rechtsprechung des OGH werden Finanzvergehen nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG durch dort pönalisiertes Verhalten bezogen auf Lohnzahlungszeiträume verwirklicht, sodass sachverhältnismäßig hinsichtlich jedes solchen Zeitraums eine selbständige Tat verwirklicht wird (ua OGH 14.3.2014, 13 Os 114/13h, oder OGH 11.10.2017, 13 Os 88/17s).

Es ist somit für jeden Lohnzahlungszeitraum zu prüfen, ob ein derartiges Vergehen begangen wurde und ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, die dafür notwendigen Nachweise zu erbringen.

Unbestritten ist, dass in den im vorliegenden Fall relevanten Jahren keine Lohnkonten geführt wurden und auch kein Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Die objektive Tatseite

des § 33 Abs 2 lit b FinStrG ist daher zweifelsfrei erfüllt. Eine Abgabenhinterziehung liegt aber nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz bzw Wissentlichkeit als Schuldformen. Eine derartige Abgabenhinterziehung kann somit erst als erwiesen gelten, wenn in nachprüfbarer Weise auch der Vorsatz und die Wissentlichkeit feststeht.

Zur subjektiven Tatseite ergeben sich folgende Überlegungen:

Die Beschwerdeführerin wurde im Jahr 2006 gegründet. Tatsächlich wurden auch im Jahr 2006 und im Jahr 2007 Geschäftsführerbezüge an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlt und bereits in der Bilanz zum 31. März 2007, sohin in der Bilanz des ersten Geschäftsjahres nach Gründung, Verbindlichkeiten an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ausgewiesen. Diese Bilanz wurde jedoch erst am 15. Jänner 2008 von der steuerlichen Vertretung erstellt und am 13. Feber 2008 beim Firmenbuch eingereicht. Mit der laufenden Buchhaltung war die bilanzerstellende Vertretung jedoch nicht beauftragt und erfolgten (zumindest in den Jahren 2006 und 2007) nach den unbestrittenen Ausführungen in der Beschwerde auch keine Hinweise an die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin bezüglich der in Rede stehenden Zahlungsverpflichtungen.

Dem Finanzamt ist insoweit zuzustimmen, als es auf Grund der ausgewiesenen Verbindlichkeiten davon ausgeht, dass die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, welche die Bilanz letztlich auch unterzeichnet haben, im Zuge der Bilanzbesprechung Anfang des Jahres 2008 Kenntnis über die Verpflichtung zur Selbstberechnung und Abfuhr des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlage zum Dienstgeberbeitrag für die Geschäftsführerbezüge erlangen haben können. Daran ändert auch die in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argumentation nichts, dass bei Vorliegen einer GmbH&Co KG die Bilanz der GmbH im Rahmen der Bilanzbesprechung keine wesentliche Rolle spielt.

Ausgehend von den ausgewiesenen Verbindlichkeiten wurden die Geschäftsführerbezüge im Oktober 2006 und im März bzw Oktober 2007 ausbezahlt. Demzufolge trat der "Erfolg" der Nichtführung von Lohnkonten und der Nichtabfuhr von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag am 15. Tag jeweils nach Ablauf der genannten Monate ein und wäre somit zu diesen Zeitpunkten das Delikt des § 33 Abs 2 lit b FinStrG verwirklicht. Fehlt es zu diesen Zeitpunkten aber an einem subjektiven Tatbestandsmerkmal, kann eine Abgabenhinterziehung nicht vorliegen, da - wie oben bereits ausgeführt - "Nachtatverhalten" vom Tatbestand nicht mehr umfasst sind.

In Anbetracht des Umstandes, dass sich die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin zur Erledigung ihrer abgabenrechtlichen Obliegenheiten zweier steuerlichen Vertretungen bedient hat und seitens dieser - im Verfahren unwiderlegt und unbestritten vorgebracht - weder im Jahr 2006 noch im Jahr 2007 Hinweise auf eine Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten für die Geschäftsführerbezüge und Entrichtung des Dienstgeberbeitrages für diese erfolgt sind, kann in diesen Jahren bzw für diese Jahre vom Vorliegen eines (auch nur bedingten) Vorsatzes hinsichtlich der Nichtführung von Lohnkonten und der Wissentlichkeit hinsichtlich der Abgabenverkürzung der Geschäftsführung

nicht ausgegangen werden. Dies umso mehr, als bei steuerlich nicht ausgebildeten Personen die Dienstgeberbeitragspflicht regelmäßig eng mit dem Vorliegen von Dienstverhältnissen im einkommensteuerrechtlichen Sinn verknüpft ist und solche im Betrieb der Beschwerdeführerin nicht bestanden haben. Auch der Umstand des Ausweises einer Verbindlichkeit in der Bilanz legt keineswegs nahe, dass die Kenntnis über die Abgabepflicht bereits zu einem früheren Zeitpunkt als dem der Bilanzerstellung bzw. Unterzeichnung beim Geschäftsführer bestanden hat. Wenn das Finanzamt somit beispielhaft auf eine Bilanz zum 31. März 2010 verweist (obwohl bereits in der Bilanz zum 31. März 2007 eine entsprechende Verbindlichkeit aufgeschienen ist), kann mit diesem Hinweis das Vorliegen des Vorsatzes oder der Wissentlichkeit bezogen auf Lohnzahlungszeiträume des Jahres 2006 und 2007 bei den Geschäftsführern nicht untermauert werden. Eine (mögliche) Erlangung der (erstmaligen) Kenntnis im Jänner 2008 kann ein vorsätzliches oder wissentliches Verhalten in den Jahren 2006 und 2007 keineswegs als zweifelsfrei gegeben erscheinen lassen.

Der in § 33 Abs 2 lit b FinStrG geforderte bedingte Vorsatz liegt nämlich nur dann vor, wenn ein Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter muss also einerseits den Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188). „Entfernt“ Mögliches ist – schon rein begrifflich – nicht als „naheliegend“ zu beurteilen. Auch ein nicht entschuldbarer Rechtsirrtum (vgl. zur Gleichstellung von Rechtsirrtum und Tatirrtum im Bereich des Finanzstrafrechts VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260) schließt nach § 9 FinStrG Vorsatz aus und bewirkt lediglich das Vorliegen von (grober) Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

Dem Prinzip der Unschuldsvermutung, welche auch im vorliegenden Fall zu beachten ist (vgl. Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 15), folgend ist festzuhalten, dass gegenständlich seitens der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin in den Jahren 2006 und 2007 das Wissen um die Abgabepflicht und der (zumindest bedingte) Vorsatz hinsichtlich der Nichtführung von Lohnkonten, somit unabdingbare Voraussetzungen für die Beurteilung als (vorsätzliche) Abgabenhinterziehung, nicht zweifelsfrei gegeben waren. Die seitens des Finanzamtes einzige Begründung, nämlich die (mögliche) Kenntniserlangung im Jahr 2008 reicht hier keinesfalls aus. Ein (möglicher) Entschluss zur Nichtentrichtung nach (möglicher) nachträglicher Kenntniserlangung ist von keinem Tatbild des § 33 FinStrG erfasst. Dass allenfalls durch andere Personen (etwa die steuerlichen Vertreter oder allfällige sonstige "Wahrnehmende") die Voraussetzungen des § 33 Abs 2 lit b FinStrG erfüllt worden wären, wird vom Finanzamt nicht behauptet und ergeben sich aus dem Verwaltungsakt keine Hinweise, die einen derartigen Verdacht entstehen lassen könnten. Es liegen somit hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages 2006 und 2007 keine hinterzogenen Abgaben iSd § 33 Abs 2 lit b FinStrG vor.

B) Verjährung:

Nachdem - wie oben ausgeführt - keine "hinterzogenen Abgaben" vorliegen, bemisst sich die Verjährungsfrist gegenständlich nach § 207 Abs 2 BAO mit fünf Jahren.

Unstrittig ist, dass die (erstmalige) Festsetzung sowohl des Dienstgeberbeitrages als auch des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag außerhalb dieser Frist erfolgt ist.

Durch den Eintritt der Bemessungs-(Festsetzungs-)Verjährung war das Finanzamt für die Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide sachlich unzuständig (vgl Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 4).

Die angefochtenen Bescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

5. Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Im vorliegenden Fall hat sich das Bundesfinanzgericht an der vorhandenen und einhelligen Judikatur des VwGH orientiert und dieser folgend in freier Beweiswürdigung seine Entscheidung getroffen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 5. Dezember 2018