

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Graz 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Herrn A. B., Graz, wegen der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 38 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 21. September 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt als Finanzstrafbehörde vom 26. Juni 2017, Strafnummer 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2019 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Die Beschwerde des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates V beim Finanzamt als Finanzstrafbehörde vom 26. Juni 2017, Strafnummer 2014, wurde das Finanzstrafverfahren gegen Herrn A. B. wegen des Verdachts, er habe vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Bereich des Finanzamtes eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 2004 in der Höhe von Euro 7.190,03 und 2005 bis 2013 in Höhe von Euro 57.193,17 bewirkt und hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 38 FinStrG begangen, gemäß § 136 FinStrG eingestellt mit folgender Begründung:

„Der österreichische Staatsangehörige A. B. (in weiterer Folge: Beschuldigter) ist derzeit ohne Beschäftigung. An Arbeitslosenunterstützung bezieht der Beschuldigte derzeit monatlich Euro 1.100. Der Beschuldigte weist Schulden von derzeit Euro 25.000 auf.

Mit Urteil des Schöffengerichts wurde der Beschuldigte wegen des Verbrechens des Missbrauchs der Amtsgewalt nach § 302 Abs. 1 und Abs. 2 zweiter Fall schuldig erkannt und nach § 302 Abs. 2 StGB zu einer zweijährigen Freiheitsstrafe, von der der Strafteil von 16 Monaten gemäß § 43a Abs. 3 StGB unter Bestimmung einer dreijährigen Probezeit bedingt nachgesehen wurde, sowie zum Strafverfahrenskostenersatz verurteilt. Dem rechtskräftigen Schuldspruch zufolge hat der Beschuldigte vom Jänner 2000 bis Juni 2013 als Beamter (§ 74 Abs. 1 Z 4 StGB), mit dem Vorsatz, die Gemeinde und die Republik

Österreich in ihrem Recht auf Einhebung und Abführung Gebühren und Abgaben in die Gemeinde- bzw. Staatskasse zu schädigen, seine Befugnis, im Namen der Gemeinde als deren Organ in Vollziehung der Gesetze Amtsgeschäfte vorzunehmen, wissentlich missbraucht, in dem er

1. die aufgrund von Beurkundungen der Aufgebote, Heiratsurkunden, Abschriften aus den Ehebüchern, Geburtsurkunden (bis zur Befreiung im Jahr 2009), Abschriften aus den Geburtenbüchern, Sterbeurkunden, Abschriften aus den Sterbebüchern, und Staatsbürgerschaftsnachweise, von ihm und seinen Kollegen eingenommen und in der Handkasse verwahrt in Bundesstempelgebühren und Gemeindeverwaltungsabgaben nicht ordnungsgemäß an die Stadtkasse abführte, sondern an sich nahm und teilweise unterlies, die entsprechenden Abschriften den Parteien nach Bezahlung der Gebühr auch zuzusenden,
2. in 27 Fällen die genannten Gebühren und Abgaben direkt von den Parteien auf sein Privatkonto überweisen lies und die Beiträge in weiterer Folge für sich verwendete, wobei er durch die Tat einen Euro 50.000 übersteigenden Schaden von Euro 229.493,98 herbeiführte.

Nach den fallbezogenen relevanten Feststellungen des Schöffengerichts begann der Beschuldigte im Jahr 2000, sich diverse Beträge aus der Handkasse für den eigenen Bedarf zu entnehmen, anstatt diese an die Stadtkasse abzuführen. Diese Zugriffe erfolgten zumindest einmal, oder höchstens dreimal wöchentlich, wobei er Beträge von Euro 20 bis hin zu mehreren Euro Hundert entnahm. Größere Beträge entnahm der Beschuldigte bei entsprechendem Geldbedarf für Urlaubs- und Wochenendgestaltungen. Teilweise sammelte der Beschuldigte die Entnahmen auch an und überwies diese gesammelt auf sein Privatkonto.

Auf die dargestellte Weise erlangte der Beschuldigte in den Jahren 2000 bis Juni 2013 Einkünfte von insgesamt Euro 229,493,98. Diese Einkünfte legte der Beschuldigte gegenüber dem Finanzamt nicht offen.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates IV beim Finanzamt Graz Stadt als Organ des Finanzamtes als Finanzstrafbehörde zu Strafnummer 2014 vom 19. Oktober 2015 wurde das Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten wegen des Verdachts, er habe in den Jahren 2005 bis 2014 im Amtsbereich des Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2004 bis 2013 Verkürzungen an Einkommensteuer in der Höhe von insgesamt Euro 64.383,20 bewirkt, indem er gegenüber dem Fiskus seine im Veranlagungswege zu erfassenden, vorsätzlichen nichtselbstständigen Einkünfte in der Höhe von insgesamt Euro 229,493,98 aus rechtswidriger Weise aus einer Handkasse seines Arbeitgebers an sich gebrachten und veruntreuten Geldern verheimlicht habe und teilweise falsche Einkommensteuererklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung (in welchen die zusätzlichen Einkünfte nicht angegeben waren) eingereicht und gar keine Abgabenerklärungen eingereicht habe, wodurch teilweise

zu niedrige Einkommensteuerbescheide ergangen sind und teilweise in Folge der Unkenntnis von der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs die bescheidmäßig festzusetzende Einkommensteuer nie mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt hätte werden können, wobei er in der Absicht gehandelt habe, sich eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen und hiedurch gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 38 Finanzstrafgesetz begangen habe, im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten eingestellt.

Der Spruchsenat IV begründete diese Einstellung insbesondere mit dem Umstand, dass beim Beschuldigten der auf die Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungspflichten und Bewirkung von Verkürzung der Einkommensteuer gerichtete Vorsatz nicht vorgelegen sei und überdies auch zu beachten sei, dass für den Beschuldigten mit der Erfüllung der Pflicht zur Offenlegung der Einkünfte aus strafbaren Handlungen mit hoher Wahrscheinlichkeit die Entdeckung verbunden gewesen wäre. Aus den Umständen ergäbe sich in der konkreten Fallkonstellation der Zwang zur Selbstbezichtigung.

Das Bundesfinanzgericht hob infolge der Beschwerde der Amtsbeauftragten vom 8. Jänner 2016 dieses Erkenntnis hinsichtlich der vorgeworfenen Verkürzungen an Einkommensteuer betreffend die Veranlagungsjahre von 2005 bis 2012 auf und stellte die Finanzstrafsache gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG der Finanzstraßbehörde zur Verhandlung und Fällung eines Erkenntnisses durch einen für unselbständig berufstätige Beschuldigte zuständigen Spruchsenat zurück.

Das Bundesfinanzgericht begründet diese Entscheidung damit, dass es sich beim Beschuldigten im strafrelevanten Zeitraum um einen unselbstständigen Berufstätigen gehandelt hat und daher ein nach § 68 Abs. 2 lit b FinStrG zusammengesetzter Senat einzuschreiten hat, dessen Laienbeisitzer von gesetzlichen Berufsvertretungen unselbstständiger Berufe entsendet wird. Hinsichtlich der Rechtsfrage eines etwaigen Strafausschließungsgrundes in Form einer angeblich bei abgabenrechtskonformen Verhalten zwingenden Selbstbezichtigung hat das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung gemäß § 161 Abs. 4 Finanzstrafgesetz die Rechtsansicht dem Spruchsenat überbunden, welche zum Beispiel bereits auch von der Amtsbeauftragten in ihrer Beschwerde zitierten Entscheidung des UVS vom 22.3.2011, FSRV/0105-W/10, mit der dort angeführten Judikatur zu entnehmen ist. Aus dieser Judikatur ergibt sich, dass die Befolgung der einem Arbeitnehmer gemäß § 119 Bundesabgabenordnung auferlegte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auch bei der Angabe von im Veranlagungswege zu erfassenden zusätzlichen nichtselbstständigen Einkünften, welche aus einem rechtswidrigen Ansichbringen von Geldmitteln des Arbeitgebers herrühren, nicht dem Verbot eines Zwanges der Selbstbeschuldigung (Artikel 6 ERMK) widerspricht, dass es zur Offenlegung der zusätzlichen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit lediglich erforderlich gewesen wäre, die Abgabenbehörde darüber in Kenntnis zu setzen, dass entsprechende Einkünfte, von welchen kein Steuerabzug erfolgt war, in den tatgegenständlichen Zeiträumen zugeflossen sind.

Der Spruchsenat hat nach neuerlicher Durchführung einer öffentlichen Verhandlung nachstehenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschuldigte hat durch die strafrechtlichen Malversationen aufgrund derer er auch mit oben zitiertem Urteil des Landesgerichtes strafrechtlich verurteilt wurde insgesamt einen Betrag von Euro 229.493,98 an sich gebracht und diese Einkünfte gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt. Er hat daher Verkürzungen an Einkommensteuer für das Jahr 2005 in der Höhe von Euro 7.893,89, für 2006 in der Höhe von Euro 9.353,44, 2007 in der Höhe von Euro 7.744,78, für 2008 in der Höhe von Euro 6.702,96, für 2009 in der Höhe von Euro 7.058,10, 2010 in Höhe von Euro 5.692, 2011 in Höhe von Euro 5.356, 2012 in Höhe von Euro 6.264 und für 2013 in der Höhe von Euro 1.128, insgesamt daher Euro 57.193,17. Wegen der eingetretenen Verjährung wurde hinsichtlich des Jahres 2004 bereits von der Amtsbeauftragten in der Stellungnahme die Einstellung des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2004 beantragt.

In der Verhandlung vorn 26.6.2017 beantragte die Amtsbeauftragte die Einstellung des Verfahrens betreffend die Jahre 2005 und 2013, weshalb sich der hinterzogene Betrag auf Euro 48.171,28 reduzierte. Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt daher Euro 48.171,28. Daraus ergibt sich ein Strafraumen von Euro 96.342,56.

Die Pflicht zur Offenlegung dieser Einkünfte aus strafbaren Handlungen war dem Beschuldigten nicht bekannt. Der Beschuldigte hat die zu Unrecht vereinnahmten Gelder nie als steuerpflichtig betrachtet. Es ist ihm auch nie der Gedanke gekommen, für Einkünfte, die aus strafbaren Handlungen erzielt wurden, Steuern bezahlen zu müssen. Der Beschuldigte hat nie bewusst Steuern hinterzogen, er hat eine allfällige Abgabenhinterziehung nie bewusst in Kauf genommen, sondern in völliger Unkenntnis einer Verpflichtung zur Versteuerung seiner illegalen Einkünfte gehandelt.

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf das durchgeführte Finanzstrafverfahren, insbesondere auf die glaubwürdige und nachvollziehbare Verantwortung des Beschuldigten.

In objektiver Hinsicht erfüllen die Tathandlungen des Beschuldigten jedenfalls die Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz.

In subjektiver Hinsicht ist jedoch auszuführen, dass der Beschuldigte zu keinem Zeitpunkt an eine Steuerpflicht gedacht hat. Es war ihm in keiner Phase bewusst, dass die von ihm zu Unrecht erlangten Einkünfte einer Steuerpflicht unterliegen. Es mangelt daher gegenständlich jedenfalls an einem Vorsatz des Beschuldigten, der zu einer Verurteilung wegen eines Finanzvergehens geführt hätte. Auch ein fahrlässiges Verhalten des Beschuldigten hat sich aus dem durchgeführten Verfahren nicht ergeben. Der Beschuldigte, der sich im Strafverfahren von Anfang an hinsichtlich der zu Unrecht erlangten Einkünfte geständig zeigte, hat dem Spruchsenat glaubhaft die Verantwortung dahingehend abgelegt, dass er in keiner Phase je an eine Steuerpflicht gedacht hat. Er war aus Sicht des Spruchsenats glaubhaft und kam auch keinerlei Zweifel auf. Im Übrigen ist die Verantwortung des Beschuldigten auch lebensnah nachvollziehbar. Wenn auch

das Bundesfinanzgericht in seiner aufhebenden Entscheidung ausführt, die Befolgung der einem Arbeitnehmer auferlegten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bei der Abgabe von im Veranlagungswege zu erfassenden zusätzlich nichtselbstständigen Einkünfte, welche aus einem rechtswidrigen an sich bringen von Geldmitteln des Arbeitgebers herrühren, nicht dem Verbot eines Zwangs zur Selbstbeschuldigung widerspricht, da es zur Offenlegung der zusätzlichen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit lediglich erforderlich gewesen wäre, die Abgabenbehörde darüber in Kenntnis zu setzen. Dies widerspricht aber jeglicher Lebenserfahrung, da Straftäter, die rechtswidrig Gelder erlangt haben, unabhängig davon auf welche Weise dies geschehen ist, grundsätzlich danach trachten diese illegalen Einkünfte zu verschleiern und nicht offiziell dem Finanzamt zu melden.

In einem solchen Fall, wenngleich dieses strafrechtlich zu ahndende Verhalten für die Steuerbemessung irrelevant ist, muss ein Straftäter in jedem Falle mit der Nachfrage des Finanzamtes rechnen. Diesbezüglich ist auch die vom Spruchsenat IV im ersten Rechtsgang vertretene Rechtsansicht durchaus nachvollziehbar. Es ist daher auch durchaus lebensnah, dass ein Straftäter in einem solchen Fall gar nicht an eine Versteuerung illegal erzielter Einkünfte denkt, die Nichtmeldung der Einkünfte daher nicht aus dem Grund einer Angst vor Selbstbeichtigung sondern tatsächlich aufgrund einer Unkenntnis der Steuerpflicht erfolgt. Im gegenständlichen Verfahren hat der Beschuldigte glaubwürdig und nachvollziehbar dargestellt, dass ihm eine Steuerpflicht überhaupt nicht bewusst war, weshalb mangels Vorliegen eines Vorsatzes bzw. eines fahrlässigen Verhaltens das Verfahren wie im Spruch ersichtlich einzustellen war.“

In der dagegen fristgerecht am 21. September 2017 eingebrachten Beschwerde des Amtsbeauftragten wird wie folgt ausgeführt:

„Der Beschuldigte war von Februar 1987 bis Juni 2013 als Beamter bei der Gemeinde beschäftigt. Am 29.01.2014 wurde er vom Landesgericht als Schöffengericht des Amtsmissbrauchs gemäß § 302 Abs 2 StGB schuldig gesprochen, da er im tatbestandsrelevanten Zeitraum Bundesstempelgebühren und Gemeindeverwaltungsabgaben nicht ordnungsgemäß an die Stadtkasse abführte, sondern an sich nahm und teils auf ein Privatkonto überwies und teilweise für private Zwecke verwendete, wobei er es teilweise überdies unterließ, die entsprechenden Abschriften den Parteien nach Bezahlung der Gebühren zu übersenden.

Aufgrund des Abschlussberichtes der Kriminalpolizei wurde im April 2014 beim Beschuldigten eine Betriebsprüfung durchgeführt. Bei dieser Prüfung wurde festgestellt, dass der Beschuldigte zwar für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2010 Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung abgeben hat, jedoch gab er dabei an dass er außer den nichtselbstständigen Einkünften, für welche die Gemeinde einen Lohnzettel übermittelt hat, keine weiteren Einkünfte erwirtschaftet habe. Für die Jahre 2005, 2009, 2011, 2012 und 2013 wurden zwar keine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung abgegeben,

jedoch erfolgte auch hier keine Offenlegung jener Beträge welche der Beschuldigte zum Nachteil seines damaligen Arbeitgebers veruntreute.

Im Zuge der Prüfung wurden die Besteuerungsgrundlagen geschätzt und die Einkommensteuer festgesetzt. In weiterer Folge wurde das Finanzstrafverfahren hinsichtlich der Jahre ab 2004 eingeleitet und wurde durch den Beschuldigten zu den vorgeworfenen Punkten Stellung genommen.

Bereits bei der Vernehmung im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch die Kriminalpolizei gab der Beschuldigte an, dass er sich durch die wiederkehrende Tatbegehung eine fortlaufende Einnahme verschaffen wollte und die veruntreuten Beträge für die Freizeitgestaltung bzw. seine Lebenserhaltungskosten aufwendete.

Bei der Vernehmung des Beschuldigten durch die Abgabenbehörde am 01.04.2014 gab er, nach Belehrung gemäß § 57 Abs. 3 FinStrG, an, dass sich das tatbestandsrelevante Verhalten langsam aufgebaut habe. Zu Beginn seien es nur kleine Beträge gewesen, als er jedoch gemerkt habe, dass die Veruntreuung sehr leicht möglich war, habe sich das Verhalten gesteigert. Er habe die Kontrolle verloren. Es tue ihm sehr leid, er habe keine Steuern hinterziehen wollen und er habe nicht gewusst, dass seine Handlungen der Steuerpflicht unterliegen. Sein Handeln bereue er zutiefst.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat IV für selbständig Berufstätige am 19.10.2012 führte der Beschuldigte noch weiter aus, dass er davon ausgegangen sei, dass er bei Offenlegung der illegalen Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde diese wissen wolle, aus welchen Quellen er die Einkünfte bezogen habe. Damit sei jedoch für ihn selbstverständlich eine Selbstbelastung verbunden gewesen, die dazu geführt hätte, dass er seine illegalen Machenschaften hätte offenlegen müssen.

Zusammenfassend gab er an, dass er sich hinsichtlich der Einkünfte aus den strafbaren Handlungen für nicht einkommensteuerpflichtig gehalten habe. Der Beschuldigte beantragte die Einstellung des Verfahrens.

Diesem Antrag ist der Spruchsenat gefolgt und wurde das Finanzstrafverfahren eingestellt. Mit Beschluss des BFG vom 14.04.2017 nach erfolgter Beschwerde der Amtsbeauftragten des Finanzamtes wurde das Erkenntnis des Spruchsenates IV aufgehoben, weil ein unzuständiger Senat entschieden hatte und die Finanzstrafsache zur Verhandlung und Fällung eines Erkenntnisses durch einen für unselbständig berufstätige Beschuldigte zuständigen Senat zurückgestellt.

In dem nun bekämpften Erkenntnis des Spruchsenates V vom 26.06.2017 wurde der bisherige Verfahrensgang und der objektive Tathergang des Amtsmissbrauchs dargestellt. Dazu wurde vom Spruchsenat weiter ausgeführt, dass zwar in objektiver Hinsicht die Tathandlungen des Beschuldigten jedenfalls die Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllen würden, aber in subjektiver Hinsicht weder ein vorsätzliches noch ein fahrlässiges Handeln des Beschuldigten erkennbar seien. Der Beschuldigte habe zu keinem Zeitpunkt an eine Steuerpflicht gedacht. Es sei ihm in

keiner Phase bewusst gewesen, dass die von ihm zu Unrecht erlangten Einkünfte einer Steuerpflicht unterliegen würden. Im Übrigen sei die Verantwortung des Beschuldigten auch lebensnah nachvollziehbar. Es widerspräche nach Ansicht des Senates jeglicher Lebenserfahrung wenn, die Befolgung der einem Arbeitnehmer auferlegten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bei der Abgabe von im Veranlagungswege zu erfassenden zusätzlichen nichtselbständigen Einkünften, welche aus einem rechtswidrigen an sich bringen von Geldmitteln des Arbeitgebers herrühren, nicht dem Verbot eines Zwanges zur Selbstbeschuldigung entgegenstehe, weil Straftäter, die rechtswidrig Gelder erlangt haben, grundsätzlich danach trachten würden diese illegalen Einkünfte zu verschleiern und nicht offiziell dem Finanzamt zu melden. Es sei daher durchaus lebensnah, wenn ein Straftäter in einem solchen Fall gar nicht an die Versteuerung illegal erzielter Einkünfte denke, die Nichtmeldung der Einkünfte daher nicht aus dem Grund einer Angst vor Selbstbezichtigung sondern tatsächlich auf Grund einer Unkenntnis der Steuerpflicht erfolge.

Dagegen wird ausgeführt: Den Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht, wer vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 15 Abs. 1 1.Satz EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 EStG zufließen.

§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a 1.Satz EStG bestimmt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind.

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG gehören nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (vgl. VwGH 25.2.1997, 95/14/0112, VwGH 26.1.1999, 94/14/0001).

Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, auch wenn die Handlungsweise des gegen den Willen des Arbeitgebers sich aus dem Dienstverhältnis Vorteile verschaffenden Abgabepflichtigen in einem gesetzwidrigen Tun und Unterlassen besteht. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen eben nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die

kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitsgebers verschafft (VwGH 30.6.2005, 2002/15/0087).

Nach § 119 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Hierzu dienen insbesondere die Abgabenerklärungen.

Die Offenlegungspflicht beschränkt sich allein auf abgabenrelevante Umstände. Darüber hinausgehende für den Steuertatbestand nicht maßgebliche Informationen, z.B. über strafrechtlich zu ahndendes Verhalten, sind für die Steuerbemessung irrelevant und vom Abgabepflichtigen daher nicht gefordert (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154).

Das Verbot eines Zwanges zur Selbstbeschuldigung schließt nicht aus, eine Mitwirkung des Beschuldigten an der Feststellung des Sachverhaltes vorzusehen (VfGH 3.12.1984, G 24/83). Die nach §§ 119 ff BAO gebotene Offenlegungspflicht widerspricht nicht dem Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung (OGH 29.8.2000, 14 Os 33/00). Der Umstand, dass ein Beschuldigter nicht gezwungen werden darf, Beweise gegen sich selbst zu liefern, bedeutet nicht, dass diesem ein Recht auf Vereitelung der strafrechtlichen Untersuchungen eingeräumt wäre (VwGH 17.12.2002, 2001/14/0155).

Eine Befolgung der gemäß § 119 BAO auferlegten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht widerspricht nicht dem Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung (Art. 6 MRK), da zur Offenlegung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lediglich die Information der Abgabenbehörde dahingehend erforderlich gewesen wäre, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den tatgegenständlichen Zeiträumen zugeflossen sind, für welche kein Steuerabzug vom Arbeitslohn erfolgte. Etwaigen Begehrlichkeiten der Abgabenbehörde zur Erforschung des näheren Auszahlungsgrundes hätte der Beschuldigte mit dem Hinweis auf die erfolgte Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und auf das Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung begegnen können (UFSW vom 28.06.2011, FSRV/0105-W/10 und darin zitierte Judikatur).

Dass die (nach den objektiven Gegebenheiten) eine Abgabepflicht begründenden Umstände einer Tätigkeit als strafrechtlich verpönt zu qualifizieren sind, schränkt weder die grundsätzliche Steuerpflicht (vgl. § 23 Abs. 2 BAO), noch die diesbezügliche abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in Bezug auf ein bei dieser Tätigkeit erzieltetes Einkommen ein (vgl. zB VwGH vom 10. September 1998, 96/15/0255), da sich jene Verpflichtungen auf rein abgabenrelevante Umstände beschränken.

Die Aussage des Beschuldigten, er habe zum Einen nicht gewusst, dass diese Einkünfte einer Besteuerung unterliegen und zum Andern, er sei davon ausgegangen, dass bei Offenlegung der Einkünfte er angeben müsse, woher diese stammen, lässt nur den Schluss zu, dass er einerseits sehr wohl von der Steuerpflicht gewusst habe und andererseits sich auch mit dem Gedanken an eine eventuelle Offenlegungspflicht beschäftigt hat und sich letztlich bewusst gegen diese Offenlegung entschieden hat. Es

ist daher der Ansicht des Spruchsenates, die Nichtmeldung der Einkünfte sei nur auf Grund der Unkenntnis der Steuerpflicht erfolgt, zu widersprechen. Vielmehr war sich der Beschuldigte der grundsätzlichen Steuerpflicht von allen seinen Einkünften bewusst, hat sich aber in der irrigen Annahme er würde sich durch eine Offenlegung gegenüber der Finanz selbst bezichtigen, gegen eine solche entschieden.

Der Beschuldigte hätte jedoch – wie bereits ausgeführt – etwaigen Nachfragen der Abgabenbehörde nur mit dem Hinweis begegnen können, dass er seine Offenlegungspflicht bereits erfüllt habe und er sich auch selbst keinesfalls irgendeines Vergehens bezichtigen müsse. Die Argumentationslinie der Selbstbezichtigung des Beschuldigten verweist also eindeutig darauf, dass der Beschuldigte auf der subjektiven Tatseite einen zumindest bedingten Vorsatz hatte seine illegalen Einkünfte nicht einer Besteuerung zuzuführen.

Der Begründung, der Beschuldigte habe nicht gewusst, dass er durch seine Handlungen Steuern hinterziehe, ist entgegenzuhalten, dass sich im EStG keine Bestimmung findet, wonach nur legal erwirtschaftete Einnahmen entsprechend zu versteuern sind. Dem Beschuldigten kam es darauf an sich durch seine Tat eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen um seine Freizeitgestaltung bzw. seine Lebenshaltungskosten zu finanzieren und es war ihm bewusst, dass er alle seine Einkünfte zu versteuern hat.

Hinsichtlich der Gewerbsmäßigkeit wird noch ausgeführt: Den Tatbestand der gewerbsmäßigen Tatbegehung gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG verwirklicht, wem es darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Aus der Wortfolge „wobei es ihm darauf ankommt“ ist abzuleiten, dass die gewerbsmäßige Begehung vom Täter absichtlich verwirklicht wird (vgl. Fellner, FinStrG § 38 Rz 17). Absicht liegt nur vor, wenn der Täter tätig wird, damit der beabsichtigte Erfolg eintritt. Der Täter hat sich somit die Verwirklichung des tatbildmäßigen Unrechts zum Ziel gesetzt (vgl. Seiler/Seiler, FinStrG § 8 Rz 3). Die Gewerbsmäßigkeit liegt offenkundig vor, da der Beschuldigte sich durch die wiederkehrende Betätigung eine Einnahmequelle verschaffte.

Für den Fall, dass das BFG entgegen der Ansicht der Finanzstrafbehörde zu der Ansicht gelangt, es würde in diesem Fall kein Vorsatz vorliegen, ist ergänzend auszuführen, dass der Beschuldigte dann zumindest wissen hätte müssen, dass derartige Einkünfte zu versteuern sind. Diesfalls wäre ihm dann eine grobe Fahrlässigkeit iSd § 34 FinStrG zur Last zu legen, weil der Beschuldigte zumindest eine ungewöhnliche und auffallende Sorglosigkeit an den Tag legte. Dies ergibt sich schon daraus, dass er zumindest in Erwägung gezogen hat, seine Einkünfte bei der Finanz offenzulegen, aber aus der Angst vor Entdeckung seiner Straftat seine illegalen Einkünfte nicht erklärt hat.

Hinsichtlich der Einschränkung der Beschwerde auf die Zeiträume 2007 – 2012 wird ausgeführt: Gem. § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit durch Verjährung, wobei die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt

die Verjährungsfrist erst mit Eintritt des Erfolges zu laufen, wobei die Verjährungsfrist im gegenständlichen Fall 5 Jahre beträgt.

Gem. § 31 Abs. 3 FinStrG tritt die Verjährung nicht ein, wenn ein Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein vorsätzliches Finanzvergehen begeht und bevor nicht auch für dieses neuerliche Vergehen die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Gem. § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist 10 Jahre verstrichen sind.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um ein Erfolgsdelikt und beginnt die Verjährungsfrist mit Eintritt des Erfolges zu laufen.

Der Erstbescheid für das Kalenderjahr 2004 wurde am 23.02.2005 erstellt und in weiterer Folge durch Zustellung bekanntgegeben. Somit ist der Zeitraum 2004 jedenfalls verjährt. Für den Zeitraum 2005 ist festzustellen, dass der Beschuldigte keine Abgabenerklärung eingebracht hat. Die Erklärungsfrist endete gem. § 134 Abs. 1 BAO am 30.04.2006 bzw. bei elektronische Übermittlung am 30.06.2006. Somit ist der Zeitraum 2005 gem. § 33 Abs. 3 lit a zweite Alternative FinStrG iVm § 134 BAO spätestens am 30.06.2016 verjährt.

Der Erstbescheid für das Kalenderjahr 2006 wurde am 10.09.2007 erstellt und in weiterer Folge durch Zustellung bekanntgegeben. Somit ist der Zeitraum 2006 jedenfalls verjährt. Hinsichtlich des eingeleiteten und eingestellten Jahres 2013 wird die Einstellung nicht bekämpft, da zum Einleitungszeitpunkt am 25.03.2014 die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung noch nicht abgelaufen war.

Der strafbestimmende Wertbetrag setzt sich wie folgt zusammen:

Einkommensteuer 2007 von € 7.744,78

Einkommensteuer 2008 von € 6.702,96

Einkommensteuer 2009 von € 7.058,10

Einkommensteuer 2010 von € 5.692,00

Einkommensteuer 2011 von € 5.356,00

Einkommensteuer 2012 von € 6.264,00

Gesamt € 38.817,84

Es wird daher beantragt, die Einstellung aufzuheben und eine tat- und schuldangemessene Bestrafung über den Beschuldigten B. A. zu verhängen.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

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

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht. § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

§ 4 Abs. 2 FinStrG: Die Strafe richtet sich nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

§ 8 Abs. 3 FinStrG: Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Zur Verjährung:

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 bis 49b drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

§ 31 Abs. 3 FinStrG: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs. 4 BAO oder der Mittelfrist nach § 109b Abs. 6 EStG 1988 dieser Zeitraum verstrichen ist.

Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern es muss eine eigenständige Beurteilung der Sachlage und Rechtslage vorgenommen werden. Eine das angefochtene Erkenntnis bestätigende Entscheidung darf daher

im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nur dann ergehen, wenn die der Rechtsmittelinstanz vorliegende Sachlage und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung im Ergebnis keine anders lautende Entscheidung erfordert. Dies ist aber bei Eintritt der absoluten Verjährung während des hier anhängigen Rechtsmittelverfahrens nicht der Fall, da sich die rechtlichen Voraussetzungen entscheidend geändert haben. Für die Beachtung der während des Rechtsmittelverfahrens abgelaufenen absoluten Verjährungsfrist macht es keinen Unterschied, ob die Rechtsmittelbehörde ein verurteilendes erstinstanzliches Straferkenntnis zu bestätigen oder ob sie infolge Berufung (nunmehr Beschwerde) des Amtsbeauftragten gegen eine erstinstanzliche Einstellung mit Strafausspruch abzuändern hätte (VwGH 2.8.1995, 94/13/0282).

Das Erlöschen der Strafbarkeit wegen Ablaufs der absoluten Verjährung ist von der Rechtsmittelbehörde (nunmehr vom Bundesfinanzgericht) auch bei Fristablauf während des Rechtsmittelverfahrens wahrzunehmen (VwGH 19.10.1995, 94/16/0123).

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG beginnt die Verjährungsfrist zu laufen, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, wie dies bei einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zutrifft, beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt.

Für das vorliegende Finanzstrafverfahren ergibt sich, dass der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 am 4. September 2009 erlassen wurde.

§ 33 Abs. 3 lit. a erste Alternative FinStrG bestimmt, dass eine Verkürzung dann bewirkt ist, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden.

Daraus folgt, dass hinsichtlich der inkriminierten Abgabenverkürzungen betreffend Einkommensteuer 2005 bis inklusive 2008 bereits am 4. September 2019 (laut Zustellgesetz plus drei Werktage) die absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist.

Da zudem für das Jahr 2013 zum Zeitpunkt der Prüfung (Bericht der Außenprüfung vom 11. April 2014 zu AB 14) die Erklärungsfrist noch nicht abgelaufen war, konnte keine diesbezügliche abgabenrechtliche Pflicht verletzt werden.

Daher war die Beschwerde des Amtsbeauftragten (vor allem) aufgrund der zwischenzeitig eingetretenen absoluten Verjährung für folgende Verkürzungen jedenfalls abzuweisen:

Einkommensteuer 2005 in der Höhe von Euro 7.893,89,
Einkommensteuer für 2006 in der Höhe von Euro 9.353,44,
Einkommensteuer 2007 in der Höhe von Euro 7.744,78
Einkommensteuer für 2008 in der Höhe von Euro 6.702,96 sowie
Einkommensteuer 2013 in der Höhe von Euro 1.128.

Objektive Tatseite:

Der objektive Tatbestand ergibt sich aus dem Bericht der Betriebsprüfung vom 11. April 2014, AB 14 zum Urteil des Landesgerichtes.

Wie der Amtsbeauftragte in der Beschwerde schon richtig dargestellt hat, steht es auch für den erkennenden Senat bei eigenständiger abgabenrechtlicher Beurteilung im Finanzstrafverfahren außer Zweifel, dass der Beschuldigte in den angeschuldeten Jahren einerseits eine unrichtige Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 eingereicht hat, in den Jahren 2009, 2011 und 2012 keine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung oder Einkommensteuererklärung eingereicht hat und damit verschwiegen hat, dass er außer den nichtselbstständigen Einkünften, für welche die Gemeinde einen Lohnzettel übermittelt hat, weitere Einkünfte erwirtschaftet hat. Damit ist eine Offenlegung jener Beträge, welche der Beschuldigte zum Nachteil seines damaligen Arbeitgebers veruntreute, gegenüber dem Finanzamt nicht erfolgt.

§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a 1.Satz EStG bestimmt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind.

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs 1 Z. 1 EStG gehören nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (vgl. VwGH 25.2.1997, 95/14/0112, VwGH 26.1.1999, 94/14/0001).

Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, auch wenn die Handlungsweise des gegen den Willen des Arbeitgebers sich aus dem Dienstverhältnis Vorteile verschaffenden Abgabepflichtigen in einem gesetzwidrigen Tun und Unterlassen besteht. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen eben nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft (VwGH 30.6.2005, 2002/15/0087).

Auch wenn im Rahmen der Betriebsprüfung (unzutreffender Weise) Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt wurden und dabei gemäß § 10 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 ein Gewinnfreibetrag von € 1.912,66 für 2011 bzw. € 2.218,21 für 2012 berücksichtigt wurde, kann aufgrund des Verböserungsverbotes gemäß § 161 Abs. 3 FinStrG eine Erhöhung der strafbestimmenden Wertbeträge zum Nachteil des Beschuldigten nicht erfolgen.

Der erkennende Senat geht jedenfalls bei eigenständiger Würdigung des Sachverhalts korrekter Weise von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus, sodass der objektive Tatbestand der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer in den Jahren 2009 bis 2012 (für 2009 von € 7.058,10, für 2010 von € 5.692,00, für 2011 von € 5.356,00 sowie für 2012 von € 6.264,00; gesamt: € 24.370,10) somit zweifelsfrei gegeben ist.

Zur subjektiven Tatseite:

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.

Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG fordert, dass vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt wird.

Zur subjektiven Tatseite ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Vorsatz eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters bedeutet, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur nach seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0062).

Der sogenannte bedingte Vorsatz (dolus eventualis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260).

Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Zu klären ist, ob der Beschuldigte es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat oder ob er auffallend sorglos gehandelt hat und es für ihn als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war, dass er durch Nichterklärung seiner veruntreuten Einkünfte eine Abgabenverkürzung bewirkt hat.

Das Bundesfinanzgericht kann sich der Meinung des Spruchsenates nicht anschließen, der mit der angefochtenen Entscheidung allen potenziellen Straftätern bei strafbaren Handlungen gegen fremdes Vermögen und vergleichbare Delikte einen Freibrief für illegal erworbene Einkünfte ausstellt (*"Dies widerspricht aber jeglicher Lebenserfahrung, da Straftäter, die rechtswidrig Gelder erlangt haben, unabhängig davon auf welche Weise dies geschehen ist, grundsätzlich danach trachten, diese illegalen Einkünfte zu verschleiern und nicht offiziell dem Finanzamt zu melden."*). Jeder "Schwarzarbeiter" weiß, dass er das von ihm kassierte Geld (vermutlich bar auf die Hand) eigentlich versteuern müsste, es aber deshalb "schwarz" kassiert, damit er es eben nicht versteuern muss. Vielmehr ist die subjektive Tatseite jeweils sachverhaltsbezogen zu beurteilen.

Das ändert nichts an der für Schwarzarbeiter bestehenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, auch diese "schwarz" kassierten Einkünfte gegenüber dem Finanzamt zu erklären.

Würde man diesen Freibrief ernsthaft auf alle arbeitenden Personen umlegen, würde wohl niemand "freiwillig" Steuern zahlen und jedenfalls darauf bedacht sein, auch seinen Lohn "schwarz" un versteuert ausbezahlt zu bekommen. Gerade das soll jedoch die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verhindern und sind Verstöße dagegen konsequent mit Strafe bedroht. Niemand kann ernsthaft davon ausgehen, dass Schwarzarbeiter sich im Steuerparadies befinden und keine Steuern zahlen müssen und alle Personen, die "offiziell" arbeiten, die Last der Steuern für alle zu tragen haben, um alle Sozialleistungen, die die Schwarzarbeiter nebenbei lukrieren (Arbeitslosengeld, Krankenversicherung etc.), auch noch finanzieren zu dürfen. Da will man sich die Folgen gar nicht ausmalen, wenn jeder so denken würde.

Bei schwarz kassierten Geldern (die Vorgangsweise des Beschuldigten ist dem Urteil des Landesgerichtes zu entnehmen) ist die Sachlage vergleichbar. Wenn jemand offiziell Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Beamter erzielt, werden die Lohnabgaben vom Arbeitgeber automatisch abgezogen und abgeführt. Wenn jemand "schwarz" etwas (dazu) verdient (und sei es auch unter Verwirklichung von strafrechtlichen Tatbeständen), kann das nicht automatisch steuerfrei sein. Gerade angesichts der Prozesse wegen Schwarzarbeit und angesichts der von Univ-Prof. Dr. Dr. hc mult. Friedrich Schneider, Experte für Schattenwirtschaft, Steuerhinterziehung und organisierte Kriminalität, JKU Linz, jährlich bezifferten Schattenwirtschaft in Österreich, wonach Milliarden an Schwarzumsätzen in Österreich einen großen steuerlichen Schaden bewirken, kann auch nicht davon die Rede sein, dass es sich nur um "Kavaliersdelikte" handelt, die womöglich keinen Anspruch auf strenge Strafverfolgung nach sich ziehen.

Einnahmen aus strafbaren Handlungen sind daher keineswegs "von vornherein steuerfrei". Vielmehr ist allein entscheidend, ob der zu beurteilende Sachverhalt wirtschaftlich und ökonomisch einen Abgabentatbestand erfüllt (OGH 29.08.2000 14 Os 33/00). Entscheidend für die Steuerpflicht ist, ob der zu beurteilende Sachverhalt seinem wirtschaftlichen Gehalt nach einen Tatbestand der Abgabengesetze erfüllt (OGH 15.12.2011 13 Os 62/11h).

Die gemäß § 119 Abs. 1 BAO offenlegungspflichtigen bedeutsamen Umstände sind nach hM ausschließlich Tatsachen, die unter einen Steuertatbestand subsumiert werden können. Dennoch werden die abgabenrechtlich maßgeblichen Sachverhaltselemente nur mit einer vorgelagerten rechtlichen Beurteilung herausgefiltert werden können. Zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd § 33 Abs. 1 FinStrG genügt es aber jedenfalls, wenn der Abgabepflichtige dem Finanzamt den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt bekannt gibt und all jene Erläuterungen hinzufügt, die für die Behörde notwendig sind, um die Abgaben in der gesetzlichen Höhe festsetzen zu können. Entscheidend ist, dass im Ergebnis insgesamt alle abgabenrechtlichen maßgebenden Tatsachen offengelegt werden. (vgl auch Reger/Hacker/Kneidigner FinStrG3 K33/24; zum Umfang und Grenzen der Offenlegungspflicht vgl Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht3, Rz 800; zum Maßstab der Offenlegungspflichten bei objektiv vertretbarer Rechtsauffassung vgl Leitner/Toifl/Brandl,

Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 807 ff im Detail; Brandl/Toifl in Baumann/Waitz-Ramsauer (Hrsg), Handbuch Unternehmenskauf und Due Diligence Band II: tax (2009) Tax Due Diligence und Finanzstrafrecht Rz 20).

Es ist sachlich gerechtfertigt, dem Steuerpflichtigen eine wahrheitsgemäße Auskunft auch dann abzuverlangen, wenn er damit eine Steuerstraftat oder eine Steuerordnungswidrigkeit offenbaren muss. Da der Steuerpflichtige regelmäßig durch Erstattung einer Selbstanzeige Straf- bzw Sanktionsfreiheit erlangen kann, befindet er sich nicht in einer unauflösbaren Konfliktlage.

Soweit der Beschuldigte einwendet, er hätte sich nicht selbst belasten müssen, ist auf die Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte zu verweisen: Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Erkenntnis vom 26.11.2002, 99/15/0154, ausgeführt, dass unter Hinweis auf den OGH 21.4.1998, 11 Os 194/97 festgestellt wurde, dass sich die Offenlegungspflicht auf abgabenrechtliche Umstände beschränkt und ein Hinweis auf strafrechtlich zu ahnendes Verhalten in der Steuererklärung nicht erforderlich sei. D.h. aber, dass die widerrechtlich angeeigneten Beträge deklariert werden müssen. Mit anderen Worten bedeutet dies, dass der Täter zwar den Gesamtbetrag seiner Einkünfte den Finanzbehörden bekannt geben muss, nicht hingegen, dass diese zusätzlichen Einkünfte aus einer Straftat gewonnen wurden.

Das Verbot eines Zwangs zur Selbstbelastung (nemo-tenetur-Prinzip) wird aus Art 6 EMRK, vom VfGH auch aus Art 90 Abs 2 B-VG, der verfassungsmäßigen Verankerung des Anklageprinzips, abgeleitet. Dieser Grundsatz wird vom EGMR zum Kernbereich eines fairen Verfahrens gerechnet, wobei dieser stets auf den engen Zusammenhang mit der Unschuldsvermutung gemäß Art 6 Abs 2 EMRK hinweist (OLG Wien vom 11. April 2013, 22 Bs 5/13s).

Das Recht, sich in einem Strafverfahren nicht selbst beschuldigen zu müssen, gehört zum Kern des Begriffs eines fairen Verfahrens nach Art 6 EMRK (EGMR vom 8. Februar 1996, Fall John Murray, Appl. 18.731/91, Z 45, ÖJZ 1996, 627). [Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz (21. Lfg 2016) Beschuldigter (§ 75 FinStrG) Rz 3a].

Die nach den §§ 119 ff BAO gebotene Offenlegungspflicht läuft dann dem Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung nicht zuwider, wenn sich die Deklarationspflicht auf abgabenrelevante Umstände bezieht, sodass die Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflicht mit Blick auf eine unzumutbare Selbstbelastung nicht eingeschränkt wird. Denn der „nemo-tenetur“-Grundsatz findet seine Grenze dort, wo es nicht mehr um ein bereits begangenes Fehlverhalten, sondern um die Schaffung neuen Unrechts geht (OGH vom 26. Juli 2005, 11 Os 23/04).). [Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz (21. Lfg 2016) Beschuldigter (§ 75 FinStrG) Rz 3a].

Der Amtsbeauftragte weist in der Beschwerde darauf hin, dass die Aussage des Beschuldigten, *er habe zum Einen nicht gewusst, dass diese Einkünfte einer Besteuerung unterliegen und zum Andern, er sei davon ausgegangen, dass bei Offenlegung der Einkünfte er angeben müsse, woher diese stammen, nur den Schluss zulässt, dass er*

einerseits sehr wohl von der Steuerpflicht gewusst habe und andererseits sich auch mit dem Gedanken an eine eventuelle Offenlegungspflicht beschäftigt hat und sich letztlich bewusst gegen diese Offenlegung entschieden hat. Es ist daher der Ansicht des Spruchsenates die Nichtmeldung der Einkünfte sei nur auf Grund der Unkenntnis der Steuerpflicht erfolgt, zu widersprechen. Vielmehr war sich der Beschuldigte der grundsätzlichen Steuerpflicht von allen seinen Einkünften bewusst, hat sich aber in der irrigen Annahme, er würde sich durch eine Offenlegung gegenüber der Finanz selbst bezichtigen, gegen eine solche entschieden.

Von einer Person wie dem Beschuldigten hätte man jedenfalls erwarten können, dass er sich entsprechend erkundigt, wie vorzugehen ist, wenn man neben der eigentlichen Berufstätigkeit weitere Einnahmen oder Einkünfte erhält (oder sich nimmt). Am Arbeitsmarkt wissen die betroffenen Personen genau darüber bescheid, was man unter geringfügiger Beschäftigung zu verstehen hat und wie viel man nebenbei verdienen darf, ohne in eine Steuerpflicht zu fallen. Dieses Allgemeinwissen - der Beschuldigte hat in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass er an vielen Dingen interessiert ist - hätte den Beschuldigten dazu bringen müssen, sich über die Steuerpflicht und die Art und Weise, diese illegalen "Nebeneinkünfte" dem Finanzamt gegenüber offenzulegen, zu erkundigen. Dass er sich mit einer Offenlegung beschäftigt hat geht schon allein aus der Tatsache hervor, dass er über das Verbot einer Selbstbelastung im Strafverfahren gewusst hat. Wenn er sich bei einem Steuerberater oder bei einem Finanzamt erkundigt hätte, wie vorzugehen gewesen wäre, hätte er - ohne Verletzung des Verbots zur Selbstbelastung - die rechtswidrig erlangten Einkünfte offenlegen können.

Nicht unbeachtet bleiben darf die Tatsache, dass der Beschuldigte Gemeindebediensteter der Gemeinde, somit Beamter iSd § 74 Abs. 1 Z 4 StGB war, somit auch eine Grundausbildung erhalten hat, in deren Verlauf er auf die Pflichten eines Beamten hingewiesen wurden wie z.B. auf § 81 FinStrG (alle Bediensteten der Gebietskörperschaften haben Finanzvergehen anzuzeigen.) oder Anzeigepflicht von gerichtlich strafbaren Handlungen gemäß § 78 Abs. 1 StPO (Wird einer Behörde oder öffentlichen Dienststelle der Verdacht einer Straftat bekannt, die ihren gesetzmäßigen Wirkungsbereich betrifft, so ist sie zur Anzeige an Kriminalpolizei oder Staatsanwaltschaft verpflichtet.) Wenn der Beschuldigte von Schwarzarbeit Kenntnis erlangt hätte, wäre er verpflichtet gewesen, eine Anzeige zu machen. Es muss ihm dabei bewusst gewesen sein, was man unter Schwarzarbeit versteht: Einnahmen vorbei am Finanzamt, nichts anderes hat er selbst ausgelebt.

Allerdings ist es einfach dahin gesagt, ein Beschuldigter hätte sich erkundigen müssen und entsprechend danach handeln. Vom Senat war vor allem die Situation zu beurteilen, ob man von einem Straftäter verlangen kann, sich zu erkundigen (beim Finanzamt oder einem beruflichen Parteienvertreter) ob aus Straftaten erlangtes Geld oder Einnahmen zu versteuern sind. Insoweit ist dem Spruchsenat zuzustimmen, dass es in Einzelfällen realitätsfremd ist, von einem Straftäter zu verlangen, sich beim Finanzamt über die Steuerpflicht für unterschlagendes Geld zu erkundigen. Der Beschuldigte war sich zwar

bewusst, dass er Straftaten (wenn er auch von Finanzvergehen nichts gewusst haben will) begangen hat, er damals auch damit gerechnet hat, dass sein Fehlverhalten nicht ewig gutgehen könne und er eigentlich damit gerechnet hat, dass er entdeckt wird; allerdings hatte er seiner Ansicht nach nicht damit gerechnet, dass in irgend einer Weise eine Steuerpflicht entstehen hätte können.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass er beispielsweise die Arbeitnehmerveranlagung 2010 unterfertigte und damit bestätigte, dass er alles ordnungsgemäß offengelegt hat. Für den Beschuldigten sollen diese "Zusatzeinnahmen" aus seiner Parallelwelt keine Einnahmen gewesen sein. Eine medizinische Untersuchung samt Gutachten, die eine schizophrene Neigung (wenn auch für Zeiträume, die mehr als fünf Jahre zurückliegen) bestätigt hätte, liegt allerdings nicht vor.

Nur wenn nach Durchführung der Beweise trotz eingehender *Beweiswürdigung* Zweifel an der Täterschaft des Beschuldigten verbleiben, hat nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" die Einstellung des Verfahrens zu erfolgen (VwGH 3.7.1996, 95/13/0175).

Aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und ferner auch aus dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip ergibt sich, dass die Beweislast die Behörde trifft. Allfällige Zweifel daran, ob eine Tatsache als erwiesen angenommen werden kann oder nicht, kommen im Finanzstrafverfahren dem Beschuldigten zugute (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0134; VwGH 14.12.1994, 93/16/0191; VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060).

Ein Beamter, der nur Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erzielt, geht nicht zweifelsfrei automatisch davon aus, dass die im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit nebenbei strafrechtlich relevant an sich gebrachten Gelder von ihm in seinen Abgabenerklärungen angegeben werden hätten müssen.

Allerdings kann sich das für die Zukunft für andere Straftäter in vergleichbaren Situationen schon ändern, wenn diese Abgabepflicht mehr in die Öffentlichkeit gebracht wird.

Vielen Personen, vor allem den älteren, ist wahrscheinlich noch in Erinnerung, dass der amerikanische Kriminelle Al Capone von der Steuerbehörde verfolgt und angeklagt werden konnte. Auch in Österreich werden diverse Gerichtsverfahren auch im Hinblick auf eine mögliche Einkommensteuerpflicht der durch die Straftaten erzielten Einnahmen geführt, aktuell ist z.B. ein Gerichtsverfahren im Landesgericht Wiener Neustadt anhängig, wonach ein Beamter Aufenthaltstitel um bis zu € 8.000,00 pro Tat verkauft haben soll. Auch diese Einnahmen unterliegen der Einkommensteuer. Die subjektive Tatseite der Kenntnis einer Abgabepflicht und damit das Vorliegen von Finanzvergehen wird auch in diesem Einzelfall zu klären sein.

Im Übrigen kann es nicht davon abhängen, ob ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Einnahmen bezieht und erklärt oder diese "schwarz" kassiert oder diese "Zusatzeinnahmen im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit erzielt werden, das ändert nichts an der für alle bestehenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Nach eingehender Würdigung des gesamten Verfahrens und langer Beratung kam der Senat zur Ansicht, dass zwar eine Fahrlässigkeit im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG gegeben war, doch im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten eine grobe Fahrlässigkeit im Sinne des § 8 Abs. 3 FinStrG zum Zeitpunkt der Tatverwirklichungen, wonach es der Beschuldigte als wahrscheinlich vorhersehbar eingestuft hätte, dass er durch seine Straftaten auch eine Steuerpflicht ausgelöst hat und Verkürzungen an Einkommensteuer bewirkt hätte, nicht gegeben war.

Mangels Vorliegen der für eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG geforderten subjektiven Tatseite war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

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. Bei der Beweiswürdigung weicht das gegenständliche Erkenntnis nicht von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ab.

Graz, am 10. Oktober 2019