

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterinBE in der Beschwerdesache, Bf, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 19. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 25. September 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005 sowie Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 9. Juni 2012 erstattete der Beschwerdeführer (Bf) durch seinen steuerlichen Vertreter Selbstanzeige gem. § 29 (1) FinStrG. Es sei hervorgekommen, dass die eingereichten Abgabenerklärungen 2003 bis 2008 insoweit unrichtig seien, als darin bestimmte Entgelte bzw. Betriebseinnahmen nicht enthalten seien, weil der Bf der Ansicht gewesen sei, dass sie ihm abgabenrechtlich nicht zuzurechnen seien. Seine (finanzstrafrechtlichen) Verfehlungen seien daher darin gelegen, dass er für die Jahre 2003 bis 2008 unrichtige Abgabenerklärungen beim Finanzamt eingereicht habe

Im Bericht gem. § 150 BAO vom 25. September 2012 über das Ergebnis der darauffolgenden, die Jahre 2003 bis 2008 umfassenden Außenprüfung (§ 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG) stellte der Prüfer in Tz 2 Folgendes fest:

„In den Jahren 2003 bis 2008 wurden von Bf u.a. Projekte für die ***1***, die ***2***, die ***3***, die ***4*** und die ***5*** durchgeführt und über die Vereine „***6***“ (St.Nr.

...) und „***7***“ (steuerlich nicht erfasst) abgerechnet. In den Honorarnoten wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen.

Die Tätigkeiten aus diesen Projekten umfassen lt. den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und liegen somit nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine sondern im Bereich der selbständigen Tätigkeit von ***Bf1*** als Einzelunternehmer.“

Der Prüfer rechnete die Netto-Erlöse aus den Projekten den bisher erklärten Umsätzen bzw. Einnahmen des Bf zu. Ebenso wurden diesbezüglich tatsächlich angefallene Kosten als Betriebsausgaben anerkannt und der Vorsteuerabzug gewährt. Die ausgewiesenen Vergütungen der Vereine wurden in Abzug gebracht und die Lohneinkünfte storniert.

Am 25. September 2012 erließ das Finanzamt nach Wiederaufnahme der Verfahren die entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2008.

Gegen die Wiederaufnahme-, Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter fristgerecht Berufung, wobei einzig der Eintritt der Bemessungsverjährung eingewendet wurde. In den angefochtenen Bescheiden und im Prüfungsbericht fanden sich keine Feststellungen, die auf eine Hinterziehung der Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005 hindeuten würden. Auch aus der Selbstanzeige sei nur ersichtlich, dass der Bf der Ansicht gewesen sei, dass ihm bestimmte Entgelte und Betriebseinnahmen nicht zuzurechnen seien, woraus lediglich der Anfangsverdacht einer fahrlässigen Abgabenverkürzung gem. § 34 (1) FinStrG entstehen könnte. Aus diesem Grunde gelte die fünfjährige und nicht die verlängerte Berufungsfrist des § 207 (2) BAO. Hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 sei Bemessungsverjährung eingetreten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung kam es nach Darstellung der maßgeblichen Umstände zum Ergebnis, dass die Umsatz- und Einkommensteuer der Streitjahre vom Bf vorsätzlich verkürzt worden seien. Mit den ihm vorgeworfenen Verfehlungen habe er eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung begangen, sodass die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogenen Abgaben anzuwenden sei.

Der Bf stellte durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 17. Dezember 2012 einen Vorlageantrag, in dem Folgendes ausgeführt wurde:

Das Finanzamt sehe in der Begründung der Berufungsvorentscheidung selbst ein, dass die Beurteilung, ob eine Abgabe hinterzogen sei, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraussetze, es meine aber nun offenbar, dass es den bisherigen Begründungsmangel im Berufungsverfahren saniert habe. Dass dem nicht so sei, ergebe sich schon daraus, dass in der - nachgeholten - Begründung der

Unschuldssatz unbeachtet geblieben sei; auch im Abgabenverfahren gelte bei der Unterstellung einer Abgabenhinterziehung nämlich der Zweifelsgrundsatz des § 98 (2) FinStrG, wonach eine Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden dürfe, wenn daran Zweifel bestünden.

Es sei unbestritten, dass beim Berufungswerber bereits für die Jahre 2009 und 2010 eine Außenprüfung stattgefunden habe und dabei hervorgekommen sei, dass bestimmte Entgelte und Betriebseinnahmen nicht den im Bescheid bezeichneten Vereinen, sondern ihm zuzurechnen seien. Bis zur Besprechung am 1.6.2012 habe der Bf (und auch seine abgabenrechtliche Vertreterin) den Sachverhalt aber noch ganz anders beurteilt. Erst danach, nachdem er sich mit seinem neuen steuerlichen Vertreter besprochen habe und er anders belehrt worden sei, habe er dann schließlich eingesehen, dass ihm diese Entgelte und Betriebseinnahmen zuzurechnen seien. Aus diesem Grunde sei die Behauptung des Finanzamtes unrichtig, der Berufungswerber habe, unter Einreichung der nachträglich sich als unrichtig offenbarten Abgabenerklärungen 2003 bis 2005, vorsätzlich Abgabenverkürzungen zu bewirken versucht.

Die ganze Begründung der Berufungsvorentscheidung sei mit Ausdrucks- bzw. Bezeichnungsfehlern durchsetzt. So werde beispielsweise behauptet, der Berufungswerber habe in der Selbstanzeige vom 6.9.2012 "die Malversationen auch für die Jahre 2003-2008 eingestanden"; richtig sei vielmehr, dass der Berufungswerber darin ausgeführt habe, dass die Abgabenerklärungen 2003 bis 2008 insoweit unrichtig gewesen seien, als darin bestimmte Entgelte bzw. Betriebseinnahmen nicht enthalten gewesen seien, weil er bisher der Ansicht gewesen sei, dass sie ihm abgabenrechtlich nicht zuzurechnen seien; seine (finanzstrafrechtlichen) Verfehlungen seien daher darin gelegen, dass er für die Jahre 2003 bis 2008 unrichtige Abgabenerklärungen beim Finanzamt eingereicht habe.

Wenn das Finanzamt davon ausgehe, der Berufungswerber habe bereits "zugegeben, wissentlich bei den zwei Vereinen Scheinaufwendungen und Scheinrechnungen konstruiert zu haben, um sie mit Erlösen, die eigentlich seine selbständige Tätigkeit betroffen hätten, gegenverrechnen zu können", dann sei dazu zuzusagen, dass es im vorliegenden Fall nicht um die Abgabenverfahren der Vereine gehe. Die vom Finanzamt behaupteten "Scheinaufwendungen und Scheinrechnungen" habe der Berufungswerber jedenfalls nicht in seinem eigenen Abgabenverfahren geltend gemacht; er habe daher damit zusammenhängend weder Vorsteuern noch Betriebsausgaben geltend gemacht. Wenn das Finanzamt in weiterer Folge behaupte, dass "es sich beim Dienstverhältnis des Berufungswerbers beim ***6*** wiederum um ein Scheindienstverhältnis" gehandelt habe, sei dies gleichsam falsch, weil die Nichtberücksichtigung des Dienstverhältnisses in den Einkommensteuerbescheiden die schlüssige Konsequenz aus der Zurechnung der ursprünglich bei den Vereinen berücksichtigen Betriebseinnahmen beim Berufungswerber sei.

Damit sei auch die Begründung der Berufungsvorentscheidung jeden Beweis für das Vorliegen hinterzogener Abgaben schuldig geblieben.

Das Finanzamt legte die Berufung mit Vorlagebericht vom 16. Jänner 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Schriftsatz vom 22. September 2020 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war in den Beschwerdejahren als Kostüm- und Bühnenbildner sowie Ausstellungsgestalter tätig.

In seinen Einkommensteuererklärungen wies der Bf für das Jahr 2003 einen Verlust und für die Jahre 2004 und 2005 kleine Gewinne als Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereins „***6***“ aus.

Tatsächlich war der Bf nicht bei dem oben genannten Verein beschäftigt; vielmehr vereinnahmte er neben seinen in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen offengelegten Honoraren weitere Honorare, indem er ua. für die ***1***, die ***2***, die ***3***, die ***4*** und die ***5*** Leistungen erbrachte, die er – auf Anraten dritter Personen aus Gründen der Steuerersparnis – über den genannten Verein „***6***“ und den weiteren Verein „***7***“ mit seinen Kunden umsatzsteuerfrei abrechnete. Lediglich einen kleinen Teil der Honorare erfasste er als sonstige Ersätze von Vereinen und Fahrtkostenersätze in seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen. Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine. Er erstellte auch Belege über fiktive Ausgaben und Aufwendungen für die Vereine. Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege fielen dem Bf umso leichter, als beim Verein „***6***“ die ihm nahestehende ***8*** die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „***7***“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind.

Die Zurechnung der Honorare an den Bf sowie die Höhe der Einkünfte ist unstrittig. Diesbezüglich wurde am 6. September 2012 Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2008 erstattet.

Die gegenständlichen Bescheide wurden am 25. September 2012, nach Ablauf der regulären (fünfjährigen) Verjährungsfrist, erlassen. Strittig ist einzig die Frage, ob der Abgabensfestsetzung hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 Verjährung entgegensteht oder nicht.

Mit rechtskräftigem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14. November 2019, [RV/6300015/2016](#), wurde der Bf ua. schuldig erkannt, er habe im Jahr 2011 vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dergestalt, dass er dem Fiskus unrichtige Steuererklärungen zukommen habe lassen, in welchen er als Ausstellungs- und Schaustückgestalter erzielte Erlöse verheimlicht habe, betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuer und an Einkommensteuer bewirkt und hiedurch Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt sowie den im rechtskräftigen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14. November 2019, [RV/6300015/2016](#), für die Beschwerdejahre getroffenen Sachverhaltsfeststellungen.

Dieses Erkenntnis erging im Finanzstrafverfahren des Bf. Die Beschwerdejahre 2003 und 2004 waren zwar nicht verfahrensgegenständlich, wurden aber im festgestellten finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes ebenfalls dargestellt. Bei über die Jahre gleichbleibendem Fehlverhalten des Bf wurde er ua. schuldig erkannt, er habe vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuer und an Einkommensteuer bewirkt und hiedurch Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Hinsichtlich des Jahres 2005 war eine Strafbarkeit seines Fehlverhaltens infolge zwischenzeitlich eingetretener absoluter Verjährung nicht mehr gegeben und hinsichtlich der Jahre 2006 bis 2008 entfaltete die Selbstanzeige eine strafaufhebende Wirkung.

Dass die - nach mündlicher Verhandlung - im rechtskräftigen Erkenntnis für die Beschwerdejahre getroffenen Sachverhaltsfeststellungen unzutreffend wären, ergibt sich aus der Aktenlage nicht, sodass sie auch diesem Erkenntnis zugrunde gelegt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach [§ 207 Abs. 2 BAO](#) – abgesehen von den dort angeführten, im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Ausnahmen – fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Außer Streit steht, dass die gegenständlichen Bescheide jeweils außerhalb der regulären (fünfjährigen), aber innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben ergangen sind.

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

Nach [§ 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 [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach [§ 119 Abs. 2 BAO](#) dienen der Offenlegung insbesondere auch die Abgabenerklärungen.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabeverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht (VwGH 11.12.2019, [Ra 2019/13/0091](#)).

Nach dem festgestellten Sachverhalt steht fest, dass der Bf Entgelte bzw. Betriebseinnahmen nicht in die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Beschwerdejahre aufgenommen hat. Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG ist erfüllt, weil er unter Verletzung der ihm nach § 119 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Abgaben bewirkt hat.

Entscheidend ist daher, ob auch die subjektive Tatseite, nämlich eine vorsätzliche Handlung, gegeben ist.

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 11.12.2019, [Ra 2019/13/0091](#)).

„Bedingter Vorsatz“, 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 28.6.1995, [94/16/0282](#) mwN). Diese Form des Vorsatzes ist für die Verwirklichung der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG ausreichend (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf viele Jahre – so auch in den Beschwerde Jahren 2003 bis 2005 - Scheinrechnungen produziert und zur Deckung des buchhalterischen Geldabflusses aus der von ihm als Zahlstelle benutzten Vereine dort bedenkenlos fiktive Aufwendungen und Ausgaben konstruiert, um seine steuerliche Belastung möglichst zu minimieren.

Im rechtskräftigen Erkenntnis des BFG vom 14. November 2016, [RV/6300015/2016](#), das im Finanzstrafverfahren des Bf ergangen ist, wird - bei gleicher Handlungsweise des Bf - zur subjektiven Tatseite ua Folgendes ausgeführt:

„Es verbleibt ... der Vorwurf an den Bf, dass er als langjähriger, erfahrener Unternehmer (Beginn seiner selbständigen Tätigkeit als Bühnen- und Kostümbildner laut Veranlagungsakt im Jänner 1987) mit großer Verstandeskraft bei seinem strafrelevanten Handeln beständig mit dem Umstand konfrontiert worden ist, welchen er bei Unterstellung ausreichend kognitiver Fähigkeiten (irgendwelche geistigen Defizite des Beschuldigten sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch nicht behauptet) einfach nicht zu übersehen vermochte, dass er nämlich in den von ihm erstellten Dokumenten immer Lebenssachverhalte behauptete, die nach seinem Wissen ja nicht den Tatsachen entsprochen haben. So gesehen, hat er zumindest ernsthaft damit gerechnet, dass hier offensichtlich irgendein schwerwiegender Fehler vorliegen musste. Konnte es denn wirklich erforderlich und - vor allem - erlaubt sein, Lugurkunden zu erstellen? Auch für einen völligen Unkundigen war es doch wohl naheliegend, dass Aufzeichnungen und schriftliche Belege wohl den Zweck hatten, etwas tatsächlich Geschehenes zu dokumentieren, woraus sich der Umkehrschluss aufdrängt, dass dann, wenn etwas nicht Geschehenes aufgezeichnet wird, dies wohl jemand täuschen soll, hier wohl die Steuerberaterin, welche falsche Steuererklärungen erstellt und den Fiskus im Falle einer nachträglichen Kontrolle. Der Bf hat es daher ernsthaft für möglich gehalten, dass seine

Vorgangsweise, nämlich einen nicht geschehenen Sachverhalt zu dokumentieren und daraus steuerliche Konsequenzen ableiten zu lassen, rechtswidrig gewesen ist. Dennoch hat er diesbezüglich nicht mit seiner Steuerberaterin oder der Abgabenbehörde Rücksprache gehalten und sich damit abgefunden, dass solcherart unrichtige Abgabenerklärungen erstellt und zu niedrige Abgaben bescheidmäßig vorgeschrieben, zu Unrecht Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht und selbst zu berechnende Vorauszahlungen an Umsatzsteuer zu niedrig berechnet werden würden, in letzter Konsequenz die verfahrensgegenständlichen Abgaben im möglichen Höchstausmaß verkürzt werden würden. Er hat solcherart ... die ...beschriebenen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG bedingt vorsätzlich begangen.“

Dieser Beurteilung der subjektiven Tatseite schließt sich das Bundesfinanzgericht für die Beschwerdejahre 2003 bis 2005 an.

Demzufolge ergibt sich, dass die belangte Behörde im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen ist, dass in den Beschwerdejahren 2003 bis 2005 Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Verjährungsfrist von 10 Jahren kommt somit zur Anwendung.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde demnach nicht aufgeworfen.

Salzburg, am 29. September 2020