

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, geboren 1977, zuletzt wohnhaft ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fetz & Partner Rechtsanwälte, Hauptplatz 11, 8700 Leoben, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 18. August 2022 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 31. Mai 2022, SpS W-5, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Jänner 2024 in Abwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit seiner Verteidiger¹⁻³, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufgehoben und das beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der Verkürzung von Einkommensteuer der Jahre 2011 bis 2013 gemäß §§ 136, 157, 31 Abs. 5 (für 2011), 31 Abs. 1 (für 2013), 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 31. Mai 2022, SpS W-5, wurde Herr ***Bf1***, geboren 1977, schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Österreich vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, und zwar Einkommensteuer 2011 € 14.945
Einkommensteuer 2012 € 27.441
Einkommensteuer 2013 € 9.482,
und hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und werde hiefür nach § 33 Abs 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von EUR 16.000,- im Nichteinbringungsfall 40 Tage

Ersatzfreiheitsstrafe sowie gem. § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG zum Ersatz der mit € 500,-- bestimmten Kosten des Finanz Strafverfahrens verurteilt.

Hingegen werde das Verfahren gegen ***Bf1*** betreffend der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG betreffend die Umsatzsteuer 2010 bis 2013 (gemeint wohl: 2012) Einkommensteuer 2010, sowie Verkürzung der UVA 2-12/2013 gem. § 136 FinStrG eingestellt.

Als Entscheidungsgründe wurde Folgendes ausgeführt:

„Auf Grund des durchgeführten Finanz Strafverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und den Straftat, steht nachfolgender Sachverhalt fest:

Das Einkommen des Beschuldigten sowie sein Vermögen und seine Schulden sind nicht bekannt. Er ist gerichtlich unbescholten.

Der Beschuldigte war seit 2010 als Vermittler von **L1**-Kundenkarten, Handel mit Nahrungsergänzungen tätig.

Der Beschuldigte wurde einer Betriebsprüfung unterzogen, wo festgestellt wurde, dass der Beschuldigte unter Zuhilfenahme von maltesischen Firmen (1 ***A1** Ltd. und 1 **A2** Ltd.) das ihm zuzurechnende Einkommen nicht versteuert hat.

In den Jahren 2010 und teils auch 2011 wurden die von **L1** erhaltenen Provisionszahlungen vom Beschuldigten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Im April 2011 und Dezember 2011 wurden maltesische Firmen gegründet (1 ***A1** Ltd. und 1 **A2** Ltd.) und die aufgrund der Tätigkeit des Beschuldigten erzielten Provisionseinnahmen in den maltesischen Firmen erklärt.

Bei der Art und Umfang der Tätigkeit des Beschuldigten hatte sich jedoch keine Änderung ergeben und nutzte der Beschuldigte die gegründeten Firmen dazu, Steuern in Österreich zu sparen. Tatsächlich war jedoch das erzielte Einkommen ihm und nicht den maltesischen Firmen zuzurechnen.

Durch dieses Konstrukt und dadurch, dass der Beschuldigte erhaltene Provisionszahlungen in den maltesischen Firmen erklärt hat, hat der Beschuldigte in den Jahren 2010 bis 2013 unter Verletzung der Wahrheits- und Offenlegungspflicht Abgaben in der im Spruch genannten Höhe vorsätzlich hinterzogen. Die Einkommensteuererklärung 2011 ist am 7.7.2012 ergangen, weshalb diesbezüglich noch keine Verjährung erfolgt ist. Anders verhält es sich mit der Einkommensteuer 2010.

Beweiswürgend stützt sich der Sachverhalt auf die Ermittlungen der Finanz Strafbehörde erster Instanz. Der leugnenden Verantwortung des Beschuldigten kann nicht gefolgt werden. Die Erhebungen der Betriebsprüfung lassen keinen Zweifel, dass sich Art und Umfang der

Tätigkeit des Beschuldigten nach Gründung der maltesischen Firmen nicht geändert haben und der Beschuldigte bewusst eine Konstruktion mit maltesischen Firmen gewählt hat, um seine Steuerlast in Österreich gering zu halten.

Gegen die Erhebungen der Betriebsprüfung besteht sohin dem Grunde nach kein Zweifel. Auch die Einwände der Verteidigung, die sich gegen die Höhe richten, sind haltlos. Sämtliche vom Beschuldigten angeführten Aufwendungen wurden berücksichtigt. Wenn in der Verhandlung vorgebracht wird, es hätten konsequenter Weise auch die Aufwendungen des Beschuldigten im Zusammenhang mit der Gründung der maltesischen Firmen berücksichtigt werden müssen, so ist dem zu entgegnen, dass es sich bei den maltesischen Firmen einerseits und dem Beschuldigten andererseits um zwei verschiedene Steuersubjekte handelt und die - jeweils - gemachten Aufwendungen und Betriebsausgaben strikt zu trennen sind.

Dass das Konstrukt rund um die maltesischen Firmen dazu diene, Steuern zu hinterziehen, wird auch aus der zeitlichen Abfolge evident. So erfolgte die Gründung im April und im Dezember 2011, während die Provisionen über das gesamte Jahr 2010 den maltesischen Firmen zugerechnet worden waren.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

Nach § 33 (1) FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Nach § 33 (3) FinStrG ist eine Abgabenverkürzung u.a. bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig, oder infolge Unkenntnis der Behörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs nicht innerhalb eines Jahres nach dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt wurden.

Das Verhalten des Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht. Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens steht fest, dass dem Beschuldigten als realitätsbezogenem im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt waren; er handelte hinsichtlich seiner Pflichtverletzung zumindest mit bedingtem Vorsatz.

Der Einwand der Verjährung geht ins Leere, da der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 am 7.8.2012 ergangen ist.

Die (Teil) Einstellung gründet sich auf die im Spruch angeführte Bestimmung. Der Amtsbeauftragte beantragte im Zweifel die Vorwürfe betreffend der USt für die Jahre 2010-2013, sowie 2014 einzustellen.

Nach der Bestimmung des § 33 (5) FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Bei der Strafbemessung war erschwerend: der lange Tatzeitraum; mildernd: die Unbescholtenheit, der lange zurückliegende Tatzeitraum.

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe, sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

In Anbetracht der vorliegenden allgemeinen und besonderen Strafzumessungsgründe erweist sich die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuldangemessen und tätergerecht.

Die übrigen Entscheidungen gründen sich auf die im Spruch angeführten Gesetzesstellen.“

In der dagegen fristgerecht am 18. August 2022 eingebrachten Beschwerde des Beschuldigten wird das angefochtene Erkenntnis seinem gesamten Inhalt nach angefochten.

„Als Beschwerdegründe werden Mangelhaftigkeit des Verfahrens, Begründungsmängel sowie eine unrichtige rechtliche Beurteilung des Sachverhalts geltend gemacht. Das Erkenntnis wird hinsichtlich der ausgesprochenen Strafe auch der Höhe nach angefochten.

3.1. Begründungsmangel

3.1.1. Die Finanzstrafbehörde hat im Untersuchungsverfahren den maßgeblichen Sachverhalt von amtswegen gemäß § 115 FinStrG festzustellen. Die entscheidungsrelevanten Tatsachen sind unabhängig von Behauptungen, Beweisanträgen oder Verhalten des Verdächtigen zu erforschen und ihre Wahrheit festzustellen. Die der Entlastung des Beschuldigten dienenden Umstände sind in gleicher Weise zu erforschen und zu berücksichtigen wie die belastenden (§ 57 Abs. 2, 2. Satz FinStrG); dies um eine ausgewogene Verfahrensführung sicherzustellen (vgl. VwGH 22.01.1987, 86/160221). Die Geltung des Untersuchungsgrundsatzes im Finanzstrafverfahren ist verfahrenszweckadäquat, weil die Aufgaben der Finanzstrafbehörden im öffentlichen Interesse erfüllt werden und ein besonderes öffentliches Interesse an der sachlichen Richtigkeit ihrer Entscheidungen besteht.

3.1.2. Der Spruchsenat stützt sich in seiner Beweiswürdigung lediglich auf die Ermittlungen der Finanzstrafbehörde 1. Instanz und führt aus, dass die Erhebungen der Betriebsprüfung keinen Zweifel daran lassen, dass der Beschuldigte bewusst eine Konstruktion mit maltesischen Firmen gewählt hat, um seine Steuerlast in Österreich gering zu halten. Zu den Einwendungen der Verteidigung führt der Spruchsenat lediglich (unbegründet) aus, dass diese haltlos waren. Das Vorbringen des Beschuldigten in seiner Stellungnahme vom 28.10.2020 wurde vom Spruchsenat nicht berücksichtigt.

Der Spruchsenat hat sich auch nicht damit auseinandergesetzt, um welche „Einnahmen“ es sich überhaupt handelt, ob diese überhaupt dem Beschuldigten zugeflossen sind, bzw. ob der Beschuldigte aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat oder nicht. Dies ist vor allem deshalb relevant, weil, sofern der Beschuldigte aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat, er aus finanzstrafrechtlicher Sicht einem Tatbildirrtum unterliegen würde, welcher ein vorsätzliches Handeln ausschließt und daher bei Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht der Beschuldigte freizusprechen bzw. das Verfahren einzustellen gewesen wäre.

3.1.3. Der in § 57 Abs 1 FinStrG normierte Untersuchungsgrundsatz verwirklicht das Prinzip der materiellen (objektiven) Wahrheit, der es den Finanzstraßenbehörden verbietet, ihren Entscheidungen einen bloß formellen (subjektiv) wahren Sachverhalt zugrunde zu legen. Der Auftrag zur Erforschung der materiellen Wahrheit verpflichtet die Finanzstraßenbehörde, alles in ihrer Macht Stehende zu unternehmen, um der Wahrheit zum Durchbruch zu verhelfen. Der Spruchsenat hat aber entgegen dieser Verpflichtung lediglich auf das Vorbringen der Finanzstraßenbehörde 1. Instanz verwiesen, ohne sich mit den Einwendungen des Beschuldigten auseinanderzusetzen. Aus diesem Grund leidet das bekämpfte Erkenntnis an einer Rechtswidrigkeit, die eine Aufhebung bzw. Abänderung desselben im Sinne eines Freispruchs rechtfertigt.

3.2. Inhaltliche Rechtswidrigkeit - Unrichtige rechtliche Beurteilung

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

3.2.2. Allein aufgrund der Tatsache, dass der Beschuldigte in seiner Steuererklärung unstrittig sämtliche Beträge ausgewiesen und dargestellt hat, kann es zu keiner Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gekommen sein, sodass schon deshalb keine Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegen kann. Als Einkommen kann nur das versteuert werden, was dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich zufließt bzw. wo er die Möglichkeit hat, es wirtschaftlich zu nutzen. Wenn Einnahmen aber an dritte Personen fließen, können diese nicht einer anderen Person (gegenständlich dem Beschuldigten) zugerechnet werden, solange dieser Person (gegenständlich dem Beschuldigten) keine wirtschaftliche Verfügungsgewalt über diese Gelder zukommt.

Der Beschuldigte hatte keinen Zugriff auf die maltesischen Gesellschaften, zumal die maltesischen Firmen unter fremder Führung standen und die Einkünfte auch den maltesischen Firmen zugeflossen sind. Dem Beschuldigten sind die Gewinnansprüche nicht direkt (und auch nicht indirekt) zugeflossen. Die tatsächlichen Zuflüsse wurden richtig in den Steuererklärungen abgegeben. Eine Zurechnung von Einkünften, welche dem Beschuldigten nicht zugeflossen sind, ist im Gesetz nicht vorgesehen. Der Beschuldigte vertritt daher die Rechtsansicht, dass bei

einem mangelnden Zufluss von Einnahmen keine Steuerpflicht besteht, zumal er auch keine wirtschaftliche Verfügungsgewalt über diese Gelder hatte. Der Beschuldigte hat sohin auf jeden Fall in einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt, sodass ein vorsätzliches Verhalten auszuschließen ist (vgl. Lang, Vertretbare Rechtsansicht (Stand 27.11.2019, Lexis Briefings in Jexis360.at)).

3.2.3. Auf der subjektiven Tatseite mangelt es sohin jedenfalls beim Vorsatz auf Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Wahrheits- und Offenlegungspflicht.

3.2.4. Der Spruchsenat geht davon aus, dass die maltesischen Firmen lediglich dazu gegründet worden sind, um Steuern zu sparen. Der Umstand allein, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft gegründet wird, kann nicht die allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung begründen. Dies würde gegen das Grundrecht der Niederlassungsfreiheit verstoßen. Insoweit erweist sich die Rechtsansicht des Spruchsenates als verfehlt und ist mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes nicht im Einklang.

3.2.5. Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass dem Beschuldigten die von der Finanzbehörde angenommenen Beträge nicht zugeflossen sind und daher auch nicht als Einkommen zu versteuern waren. Darüber hinaus hat er sämtliche Einnahmen offengelegt und somit auch nicht gegen die Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verstoßen, sodass das Verhalten jedenfalls nicht unter den Tatbestand des § 33 FinStrG zu subsumieren ist.

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als rechtlich verfehlt und hätte der Beschuldigte von dem wider ihn angelasteten Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG freigesprochen werden müssen.

4. BESCHWERDE GEGEN DIE STRAFHÖHE

Sollte wider Erwarten und entgegen dem obigen Vorbringen das Bundesfinanzgericht zur Ansicht gelangen, dass eine Abgabenhinterziehung dennoch vorliegt, führt der Beschuldigte hinsichtlich der festgesetzten Strafe des Spruchsenates aus wie folgt:

4.1. Der Spruchsenat hat den Schuldgehalt der Tat zu hoch beurteilt. Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen. Der Beschuldigte wurde gem. § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von € 16.000,00 verurteilt. Hierbei wurde von Seiten des Spruchsenates als erschwerend der lange Tatzeitraum und als mildernd die Unbescholtenheit und der lang zurückliegende Tatzeitraum herangezogen. Der Spruchsenat hat jedoch dabei nicht den Grundsatz des Beschleunigungsgebotes im Finanzstrafverfahren berücksichtigt. Das Strafverfahren wurde bereits im Jahr 2015 eingeleitet. Sodass bei einer 7-jährigen Verfahrensdauer jedenfalls eine Verletzung des Beschleunigungsverbotes vorliegt. Eine überlange Verfahrensdauer stellt einen Milderungsgrund des § 23 FinStrG dar.

4.2. Das Gesetz wird bei einer Strafbemessung in einer dem Art. 6 EMRK widersprechenden Weise angewendet, wenn eine überlange Verfahrensdauer nicht festgestellt und als strafmildernd bewertet wurde. Gegenständlich hat der Spruchsenat es unterlassen, eine Verletzung des Beschleunigungsverbotest festzustellen und dies bei der Strafbemessung zu berücksichtigen.

4.3. Zudem bestimmt sich die Strafzumessungsschuld auch nach dem Gewicht des rechtsfehlerhaften Verhaltens und der Schwere der verschuldeten Rechtsgutbeeinträchtigung. Bei der Strafbemessung darf in Beachtung der gebotenen Proportionalität zwischen Rechtsbruch und Reaktion auf diesen die Schwere der Straftat, die auch im Unrechtsgehalt ihren Ausdruck findet, nicht außer Acht bleiben. Das Ausmaß der Strafe muss in einer realistischen Relation zum Unrechts- und Schuldgehalt der konkreten Tat bleiben. Die entscheidenden Kriterien für die Bemessung der verwirkten Strafe sind daher der subjektive Vorwurf, der dem Täter wegen seines rechtsfehlerhaften Verhaltens zu machen ist und die objektive Bedeutung der verschuldeten Tat für die verletzte Rechtsordnung.

4.4. Der soziale Störwert der Tat des Beschuldigten bleibt im gegenständlichen Fall deutlich hinter jenem zurück, der typischerweise mit der Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung verbunden ist. Die Gesamtbetrachtung der gesetzten Tathandlung/der Sachverhaltskonstellation zeigt, dass eine kriminelle Energie des Beschuldigten nicht vorlag, hat er doch die Einnahmen grundsätzlich offengelegt. Zweifelslos ist die verhängte Geldstrafe in Höhe von € 16.000,00 aufgrund des verhältnismäßig geringen sozialen Störwerts der Tat überzogen und erscheint korrekturbedürftig zu sein. Darüber hinaus liegen die Voraussetzungen des § 26 FinStrG vor, sodass die Geldstrafe (zumindest teilweise) bedingt nachzusehen gewesen wäre.

4.5. Auf Basis obiger Ausführungen, kann im Hinblick auf die Schuld des Beschuldigten auch mit einer wesentlichen geringeren Strafe das Auslangen gefunden werden um einerseits dem Beschuldigten das Unrecht seiner Tat vor Augen zu führen und ihn künftig nachhaltig zu rechtstreuem Verhalten zu bewegen. Einer geringeren (teilbedingten) Geldstrafe stehen general- und spezialpräventive Überlegungen nicht im Wege.

S. ANTRÄGE

Der Beschuldigte stellt daher durch seine ausgewiesenen Vertreter an das Bundesfinanzgericht als Rechtsmittelgericht die Anträge,

- der Beschwerde Folge zu geben, das Erkenntnis des Spruchsenates aufzuheben und das Finanzstrafverfahren betreffend der Einkommensteuer 2011 bis 2013 einzustellen;
- in eventuelle das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an den Spruchsenat zurückverweisen

- in eventu der Beschwerde wegen der Strafe Folge zu geben und die verhängte Geldstrafe schuldangemessen herabzusetzen und in eventu einen Teil davon bedingt nachzusehen.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Angeberfrist) nicht festgesetzt werden konnten.

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 § 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 gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstraßbehörde 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.

Zur Verhandlung in Abwesenheit:

§ 8 Abs. 1 Zustellgesetz (ZustG): Eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, hat dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen.

§ 8 Abs. 2 ZustG: Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist, soweit die Verfahrensvorschriften nicht anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann.

Laut höchstgerichtlicher Judikatur ist die Mitteilung nach § 8 Abs. 1 ZustG (an sich) bei der Behörde zu erstatten, bei der das Verfahren anhängig ist. Da es nach § 8 Abs. 1 ZustG aber auf die Kenntnis der Partei ankommt, ist die Meldung an jene Behörde zu richten, bei der nach Kenntnis der Partei das Verfahren anhängig ist (VwGH 20.09.2023, Ra 2022/13/0117).

Hat die Partei in einem Anbringen eine Abgabestelle genannt, so kann diese als ihre bisherige Abgabestelle angesehen werden; eine Partei, die der Behörde eine allenfalls unrichtige Wohnanschrift angibt, hat die ihr aus einer Zustellung an diese unrichtige Wohnanschrift erwachsenden Rechtsnachteile selbst zu vertreten (Hinweis Walter-Mayer, Das österreichische Zustellrecht, S 44, Anm 4 zu § 8 ZustG; VwGH 02.02.2022, Ra 2022/03/0004).

Zwar trägt die Partei mit der Unterlassung der ihr obliegenden Mitteilung der Änderung der Abgabestelle die Gefahr, dass die Behörde diese Änderung nicht erkennen und die Zustellung an der bisherigen Abgabestelle bewirkt werden kann, gleichgültig, wo sich die Partei tatsächlich aufgehalten hat und welche Abgabestelle für sie zu diesem Zeitpunkt sonst in Betracht gekommen wäre (vgl. VwGH 11.11.2013, 2013/22/0107). Diese Rechtsprechung betrifft allerdings nur jene Fälle, in denen die Behörde bzw. das Gericht von der Änderung bzw. Aufgabe der Abgabestelle keine Kenntnis erlangt und sich daher zu Nachforschungen über die Abgabestelle des Empfängers iSd § 8 Abs. 2 ZustG von vornherein nicht veranlasst sehen kann (vgl. OGH 9.7.2014, 2Ob207/13z; VwGH 02.02.2022, Ra 2022/03/0004).

Eine Änderung iSd § 8 Abs 1 ZustG liegt auch dann bei Aufgabe der Abgabestelle vor, wenn keine neue Abgabestelle besteht (zB Oberhammer, WoBl 1994, 23, FN 27; VwGH 23.11.2009, 2008/05/0272; 7.10.2010, 2006/20/0035; 22.6.2017, Ra 2016/03/0079). Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist gemäß § 8 Abs. 2 ZustG, soweit die Verfahrensvorschriften nicht anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann (VwGH 25.05.2020, Ra 2018/19/0708).

Die Zustellung der Ladung an den Beschuldigten wurde am 5. Dezember 2023 an die bisher im Akt bekannt gegebene Adresse verfügt. Allerdings ist – wie der Verteidiger nebenbei in der mündlichen Verhandlung erwähnte – an den neuen Wohnungsinhaber ausgefolgt. Wie ein RSA-Brief an eine dazu nicht befugte Person übergeben werden konnte, ist ungeklärt. Eine Abfrage im Zentralen Melderegister ergab, dass der Beschuldigte bereits mit 17. September 2023 seinen Hauptwohnsitz abgemeldet hat und nach Paraguay verzogen ist. Eine Mitteilung der Änderung der Abgabestelle durch den Beschuldigten oder seinen Verteidiger ist zu diesem Verfahren beim Bundesfinanzgericht nicht eingelangt. Daraus ist auch zu ersehen, dass die neue Adresse jedenfalls nicht leicht erkundet werden konnte. Die Verteidiger erklärten, dass sich der Beschuldigte aktuell in Schweden aufhält, da er noch keinen Daueraufenthaltstitel für Paraguay hätte. Dass der Beschuldigte vom Finanzstrafverfahren Kenntnis hatte, steht angesichts der anhängigen Beschwerde fest.

Die Unterlassung der gemäß § 8 Abs. 1 ZustG obliegenden Mitteilung durch den Beschuldigten hat laut Rechtsprechung des VwGH zur Folge, dass an der der Behörde als Abgabestelle bekannt gegebenen Anschrift zugestellt werden konnte, gleichgültig, wo sich die Partei befand und welche Abgabestelle im Zeitpunkt der Zustellung für sie in Betracht gekommen wäre

(VwGH 28.2.2008, 2005/18/0056). Da der Beschuldigte seiner gesetzlichen Verpflichtung der unverzüglichen Meldung der Änderung der Abgabestelle nicht nachgekommen ist, wurde gemäß § 8 Abs. 2 ZustG die Ladung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorgenommen, sodass von einer gesetzeskonformen Ladung zur mündlichen Verhandlung auszugehen ist. Daher konnte – in Abwesenheit des Beschuldigten, aber in Anwesenheit seiner Verteidiger – verhandelt werden.

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 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

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 dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs. 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs. 6 EStG 1988 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 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.

Ein Ablauf einer Verjährungsfrist betreffend die Strafbarkeit von Finanzvergehen ist auch dann beachtlich, wenn dieser Umstand erst im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht eintreten sollte (BFG vom 18.11.2020, RV/7300033/2019).

Im angefochtenen Erkenntnis sind Einkommensteuerverkürzungen der Jahre 2011 bis 2013 von gesamt € 51.868,00 angeschuldet.

Im Detail sind aus dem Akt folgende Verkürzungszeitpunkte zu ersehen:

Erstbescheid Einkommensteuer 2011 vom 7. August 2012; Verkürzungsbetrag € 14.945,00

Erstbescheid Einkommensteuer 2012 vom 23. Mai 2014; Verkürzungsbetrag € 27.441,00

Einkommensteuererklärung 2013 am 2. Februar 2015 gescannt,

Erstbescheid Einkommensteuer 2013 vom 26. November 2018, Verkürzungsbetrag € 9.482,00.

Die Verkürzung an Einkommensteuer 2011 von € 14.945,00 ist mit Zustellung des Erstbescheides am 7. August 2012 bewirkt worden, sodass mit 10. August 2022 (7. August 2022 plus 3 Tage Zustellungsfrist gemäß § 26 Abs. 2 Zustellgesetz) zwischenzeitig für diese Verkürzung die absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist. Der Beschwerde war daher zu dieser Anschuldigung stattzugeben und das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts einer Verkürzung an Einkommensteuer 2011 von € 14.945,00 gemäß §§ 136, 157, 31 Abs. 5 und 82 Abs. 3 lit. c FinStrG einzustellen.

Die Erklärung zur Einkommensteuer 2012 wurde laut Abgabenakt bereits am 17. Februar 2014 beim Finanzamt eingebracht und führte nicht zu einer bescheidmäßigen Festsetzung der Einkommensteuer 2012, sodass auch hier allenfalls eine versuchte Abgabenhinterziehung vorliegt.

Die Erklärung zur Einkommensteuer 2013 wurde laut Abgabenakt bereits am 2. Februar 2015 beim Finanzamt eingebracht und führte nicht zu einer bescheidmäßigen Festsetzung der Einkommensteuer 2013.

§ 13 Abs. 2 FinStrG: Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluß, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Damit der Versuch eines Finanzvergehens vorliegt, muss der Täter seinen Willen, der auf Tatvollendung gerichtet ist, (zumindest) durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt haben. Der Unterschied zum vollendeten Vorsatzdelikt liegt somit nur darin, dass das Tatbild nicht (zur Gänze) verwirklicht wurde. Alle anderen Deliktselemente (Handlung,

Rechtswidrigkeit, Schuld, Strafdrohungsbedingungen) müssen aber genauso wie beim vollendeten Finanzvergehen vorliegen (Rittler, I2, 253; Triffterer, AT2, 352 f). Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Band 1, 5. Aufl. (2018), § 13, I. Kommentar zu § 13 [Rz 2]

Der Versuch erfordert eine Ausführungshandlung, die der unmittelbaren Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals dient. Die Ausführungshandlung, mit der der Versuch beginnt, ist die Tatbestandshandlung des einzelnen Deliktes für dasjenige Verhalten, das begrifflich bereits als tatbestandsmäßig unter den Deliktstatbestand fällt, weil es im gegebenen Fall dem im betreffenden Tatbild allgemein unter Strafe gestellten Verhalten entspricht (VwGH 12.10.1989, 89/16/0130).

Mit der Einreichung einer aus Sicht der Finanzverwaltung unrichtigen Erklärung zur Einkommensteuer 2013, die im beschwerdegegenständlichen Fall am 2. Februar 2015 gescannt wurde, hat der Beschuldigte seine der Ausführung der Abgabenhinterziehung unmittelbar vorangehende Handlung gesetzt, sodass aus seiner Warte keine weitere Handlung für die Bewirkung einer Abgabenverkürzung hinzutreten kann. Damit ist der Versuch einer Abgabenhinterziehung am 2. Februar 2015 gegeben.

Aus dem Strafakt ist zu ersehen, dass die Finanzstrafbehörde mit Schreiben vom 23. Juli 2020 das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13 und 33 Abs. 1 FinStrG für Einkommensteuer 2013 in Höhe von € 9.482,00 ausgedehnt hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird ein Finanzstrafverfahren bereits mit der ersten Verfolgungshandlung anhängig im Sinne des § 31 Abs. 4 lit. b FinStrG (vgl. VwGH 1.10.1991, 91/14/0096; VwGH 29.04.1998, 98/16/0038; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165).

Für den durch das Ausbleiben des tatbildlichen Erfolges gekennzeichneten Versuch gilt - da es ja in seinem Wesen liegt, dass die Tat nicht mit einem Erfolg abschließt - uneingeschränkt die Regel, wonach die Verjährungsfrist beginnt, sobald die Straftat abgeschlossen ist oder das strafbare Verhalten aufhört (Hinweis Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Band I, Rz 9, letzter Absatz zu §§ 31 und 32). [Hier: Abgeschlossen war die (versuchte) Straftat mit Einreichung der Steuererklärung, weil es danach keiner weiteren Täterhandlung zur Herbeiführung des tatbestandsmäßigen Erfolges bedurfte.], vgl. VwGH 22.09.2005, 2000/14/0001.

Weder aus dem vorgelegten Finanzstrafakt noch aus dem elektronischen Finanzstrafakt sind (bis zum Schreiben der Finanzstrafbehörde vom 23. Juli 2020 betreffend Ausdehnung des Finanzstrafverfahrens) Verfolgungshandlungen im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG gegen den

Beschuldigten im Zusammenhang mit Einkommensteuerverkürzungen des Jahres 2013 in Höhe von € 9.482,00 ersichtlich.

Da die Verfolgungsverjährungsfrist fünf Jahre beträgt, der Versuch der Abgabenhinterziehung am 2. Februar 2015 abgeschlossen war, die Ausdehnung des Finanzstrafverfahrens als erste Verfolgungshandlung wegen des Verdachtes der Hinterziehung an Einkommensteuer 2013 erst am 23. Juli 2020 von der Finanzstrafbehörde verfügt wurde, ist für dieses Finanzvergehen bereits wegen Verstreichen der fünfjährigen Frist Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Somit war der Beschwerde auch insoweit stattzugeben und das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts einer Verkürzung an Einkommensteuer 2013 von € 9.482,00 gemäß §§ 136, 157, 31 Abs. 1 und 82 Abs. 3 lit. c FinStrG wegen Verfolgungsverjährung zum Zeitpunkt der Ausdehnung des Finanzstrafverfahrens einzustellen.

Damit verbleibt allein eine Prüfung der angelasteten Abgabenhinterziehung für Einkommensteuer 2012.

Objektive Tatseite:

Außenprüfungsbericht

Die abgabenrechtlichen Nachforderungen basieren auf Feststellungen der Außenprüfungsbericht vom 28. April 2014, ****AB1**** zur damaligen StNr-1. Gegen die nach Abschluss der Außenprüfung ergangenen Abgabenbescheide, darunter auch der Einkommensteuerbescheid 2012 wurde Beschwerde eingebracht, worüber das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 10. November 2023 entschieden hat.

BFG vom 10. November 2023, RV/7103996/2019

Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 10. November 2023, RV/7103996/2019, ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer, der zunächst einen Handel mit Nahrungsergänzungsmitteln betrieb, wurde im Jahr 2010 ****L1****-Mitglied, indem er vier IDs mit den Nummern 043.000.****1**** (lautend auf *****Bf1*****), 043.000.****2**** (lautend auf ****A****, die damalige Lebensgefährtin des Beschwerdeführers), 043.000.****3**** (lautend auf *****Bf1*** 2**) und 043.000.****4**** (lautend auf ****C1****) erwarb.

****L1**** ist eine branchenübergreifende, internationale Einkaufsgemeinschaft, die ihren Mitgliedern ermöglicht, bei Partnerunternehmen von ****L1**** vergünstigt einzukaufen. Um in

den Genuss der vergünstigten Konditionen zu kommen, ist es erforderlich, entweder beim Einkauf die ****L1****-Mitgliedskarte („Cashback Card“) vorzuweisen, den Einkauf mit zuvor von ****L1**** bezogenen und bei einem bestimmten Partnerunternehmen einlösbaren Gutscheinen zu bezahlen (hierbei handelt es sich sohin im Unterschied zu den o.a. Anzahlungen um „echte“ Gutscheine) oder beim Online-Einkauf den gewünschten Online-Shop über den entsprechenden Menüpunkt auf der ****L1**** Website zu betreten. Die dabei lukrierten Rabatte werden nicht von den jeweiligen Kaufpreisen abgezogen, sondern von den Partnerunternehmen an ****L1**** überwiesen, wo sie - nach Einbehalt eines Verwaltungskostenbeitrages für ****L1**** - auf das Vergütungskonto des Mitgliedes gebucht und an das Mitglied ausbezahlt werden, sobald dieses Konto einen bestimmten Stand erreicht hat. ****L1****-Mitglieder haben zudem die Möglichkeit, weitere Mitglieder zu werben und erhalten dann von jedem Einkauf, den das angeworbene Mitglied tätigt, eine Provision. Dies gilt auch für Einkäufe von Mitgliedern, die das angeworbene Mitglied seinerseits empfohlen hat, sodass ****L1****-Mitglieder auch von solcherart „indirekt“ angeworbenen Mitgliedern profitieren. Eine weitere Möglichkeit, Provisionen aufgrund von Einkäufen neuer Mitglieder zu lukrieren besteht darin, Anzahlungen in das ****L1****-System zu leisten, mit denen Provisionsansprüche aufgrund von Einkäufen zukünftiger Mitglieder erworben werden. Diese zukünftigen Mitglieder müssen nicht vom (anzahlenden) Mitglied geworben werden, sondern erfolgt dies durch ****L1**** selbst (hauptsächlich in Ländern, in denen das ****L1****-System erst aufgebaut wird). Abhängig von diesen Anzahlungen und selbst bzw. mittelbar angeworbenen Mitgliedern und deren Einkäufen, werden ****L1****-Mitgliedern auch sog. „Systemprovisionen“ gutgeschrieben, aus denen sich die Zuordnung zu einem von insgesamt acht Karrierelevels ergibt.

Der Beschwerdeführer hat insb. im Rahmen von ****L1****-Informationsveranstaltungen, bei denen er als Beispiel für ein erfolgreiches ****L1****-Mitglied präsentiert wurde, Mitglieder angeworben. Besucher der Veranstaltungen haben ****L1****-IDs erworben und hat der Beschwerdeführer aufgrund von Einkäufen dieser neuen Mitglieder (und der von diesen angeworbenen weiteren Mitgliedern) in der Folge Provisionen erhalten. Weiters hat der Beschwerdeführer Anzahlungen in das ****L1****-System nach dem oben beschriebenen Modell geleistet, nämlich € 33.300,00 im Jahr 2010 und € 29.500,00 im Jahr 2011. Ab April 2011 hat der Beschwerdeführer am Aufbau des ****L1****-Systems in verschiedenen europäischen und außereuropäischen Staaten (Schweden, Singapur, Hongkong, Thailand, Lettland, Litauen, Deutschland, Philippinen, USA) mitgearbeitet. Der Beschwerdeführer ist bei seiner Tätigkeit für ****L1**** als „European Sales Manager“ aufgetreten. Hierbei handelt es sich um eine von ihm selbst gewählte Bezeichnung. Er stand in keinem Dienstverhältnis zu ****L1****, sondern übte diese Tätigkeit selbstständig, unabhängig, nach eigenen Vorstellungen und nach freier Zeiteinteilung aus.

[...]

Die Provisionsabrechnungen gegenüber dem Beschwerdeführer sowie die Auszahlung der Provisionen an den Beschwerdeführer erfolgten durch die **L1** **E** AG. Auch die Direktzahlungen in das **L1**-System durch den Beschwerdeführer erfolgten an die **L1** **E** AG. (Echte) Gutscheine zum Einkauf bei **L1**-Partnerunternehmen erwarb der Beschwerdeführer bei der **L1** GmbH, welche in den hierüber ausgestellten Rechnungen darauf hinwies, dass die Bestellung bei der **L1** GmbH im Auftrag der **L1** **E** AG erfolgt und dass für diese Bestellung die zwischen dem Stammkunden und der **L1** **E** AG abgeschlossenen Stammkundenvereinbarung samt deren AGB gilt.

Im September 2011 verkaufte der Beschwerdeführer drei seiner **L1** IDs an die 1 ***A1** Ltd, nämlich die ID 043.000.**1** um € 2.600,00, die ID 043.000.**2** um € 2.000,00 und die ID 043.000.**3** um ebenfalls € 2.000,00. Hierfür wurde ein von der **L1** **E** AG erstelltes Vertragsformular verwendet, in dem auf die AGBs, insbesondere auf das Vorkaufsrecht gem. Pkt. 16.2. Der AGBs, Fassung November 2009, verwiesen wird. Der Kaufpreis war in diesem Formular nicht vorgegeben, sondern von den Vertragsparteien einzusetzen. Bei der - mittlerweile aufgelösten - 1 ***A1** Ltd handelte es sich um eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in Malta, die sich im Zeitpunkt des Verkaufes noch im Gründungsstadium befand und am 9.12.2011 zur Zahl („Registration Number“) **C5** im maltesischen Handelsregister („Registrar of Companies“) eingetragen wurde. Als Gesellschafter waren an der 1 **A1** Ltd zu 99,98 % die 1 **A2** Ltd und zu je 0,01 % der Beschwerdeführer und **A** beteiligt. Geschäftsführer („Director“) war der maltesische Staatsbürger **B**, „Secretary“ (dessen Aufgabe besteht u.a. in der Protokollführung bei Generalversammlungen und Geschäftsführungssitzungen), der österreichische Staatsbürger **R1**. Bei der 1 **A2** Ltd handelte es sich ebenfalls um eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in Malta, die am 1.12.2011 im maltesischen Handelsregister eingetragen wurde. Gesellschafter waren zu 60 % der Beschwerdeführer und zu 40 % **A**; Geschäftsführer war - wie bei der 1 **A1** Ltd - **B**, „Secretary“ **R1**. Der Beschwerdeführer bekleidete in den maltesischen Gesellschaften keinerlei Organfunktion und war auch nicht deren Dienstnehmer.

Der Wert der IDs im Kaufzeitpunkt betrug mehr als € 100.000,00 und überstieg die vereinbarten Kaufpreise daher um ein Vielfaches. Mit einer fremden Rechtsperson wäre der Kauf nur zu einem dem tatsächlichen Wert entsprechenden Kaufpreis abgeschlossen worden.

Im Jahr 2010 erzielte der Beschwerdeführer **L1**-Provisionen in Gesamtbetrag von € 29.763,05 brutto (€ 24.802,54 netto) und im Zeitraum Jänner bis November 2011 i.H.v. € 75.259,82 brutto (€ 62.716,52 netto), welche direkt an ihn ausbezahlt wurden und die er im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung abzüglich der Betriebsausgaben als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte.

Die 1 ***A1** Ltd fungierte als Zahlstelle des Beschwerdeführers gegenüber **L1** und übte sonst keine operative Tätigkeit aus. Es handelt sich daher um eine Kapitalgesellschaft, die

lediglich „zwischengeschaltet“ wurde, um von der (effektiv) niedrigen Körperschaftsteuer in Malta zu profitieren. Die tatsächliche Tätigkeit i.Z.m. der Anwerbung von neuen Kunden/Mitgliedern und dem internationalen Aufbau des ****L1****-Systems übte nach wie vor der Beschwerdeführer im eigenen Namen aus. ****L1**** überwies die Vergütungen für die Tätigkeit des Beschwerdeführers beim internationalen Aufbau des ****L1****-Systems sowie die ab Dezember 2011 anfallenden Provisionen an die 1 *****A1**** Ltd. In den Jahren 2011 und 2012 langten demnach Zahlungen im Gesamtbetrag von € 225.724,00 bei der 1 *****A1**** Ltd ein. Hiervon entfällt ein Teilbetrag von € 84.000,00 (monatlich € 4.000,00 für den Zeitraum April 2011 bis Dezember 2012, sohin € 36.000,00 im Jahr 2011 und € 48.000,00 im Jahr 2012) auf die Vergütung für die Arbeit am internationalen Aufbau des ****L1****-Systems und der Restbetrag von € 141.724,00 brutto (€ 118.103,33 netto) auf Provisionen für den Zeitraum Dezember 2011 bis Dezember 2012 (sohin € 10.900,00 brutto / € 9.083,33 netto auf Dez. 2011 und € 130.824,00 brutto / € 109.020,00 netto auf den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012). Daneben sind im Jahr 2012 noch Provisionen im Ausmaß von € 3.253,26 brutto / € 2.711,05 netto direkt an den Beschwerdeführer geflossen. Im Zuge der Tätigkeit des Beschwerdeführers beim internationalen Aufbau des ****L1****-Systems sind Reisekosten und sonstige Aufwendungen i.H.v. € 100.500,00 aufgelaufen. Diese gliedern sich auf in Reisekosten 2011 i.H.v. € 22.500,00 und 2012 i.H.v. € 30.000,00 sowie sonstige Aufwendungen 2012 i.H.v. € 5.000,00 (jeweils i.Z.m. der Tätigkeit beim internationalen Aufbau des ****L1****-Systems) und sonstige Aufwendungen 2012 i.H.v. € 43.000,00 i.Z.m. der Kundenwerbung.

2 Beweiswürdigung

Dass der Beschwerdeführer durch den Erwerb von insgesamt vier IDs Mitglied (bzw. in der Diktion der AGB, Fassung November 2009: „Kunde“) von ****L1**** geworden ist, ergibt sich aus den insoweit unstrittigen Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 28.4.2014. Dass alle IDs (auch jene, die auf ****A**** lautet) dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind, ist ebenfalls unstrittig und ergibt sich auch daraus, dass in einer Vertragsurkunde vom 5.8.2011, mit der zunächst drei IDs (darunter auch die ID 043.000.****2****, lautend auf ****A****) an die 1 *****A1**** Ltd verkauft werden sollten, bei allen drei IDs angeführt ist „owned by *****Bf1*****“. Das Gericht geht davon aus, dass der Beschwerdeführer lediglich deswegen verschiedene Personen bzw. Bezeichnungen als ID-Inhaber gewählt hat, weil gem. Pkt. 2.3. der AGB, Fassung November 2009, bzw. Pkt. 2.5. der AGB, Fassung April 2012, für jede natürliche oder juristische Person jeweils nur eine Registrierung (d.h. eine ID-Nummer) zulässig ist und er sich so die Möglichkeit eröffnen wollte, mehrere IDs zu erwerben. Die Feststellungen zum Geschäftsmodell von ****L1**** gründen sich auf die dem Gericht vorgelegten, von ****L1**** herausgegebenen Broschüren „CashbackGuide“ und „SmallBusinessGuide“ sowie auf die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ****L1**** Kunden, Fassung: November 2009“ und die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ****L1**** Mitglieder, Fassung: April 2012“. Auch insoweit ist der Sachverhalt zwischen den Parteien unstrittig.

Dass der Beschwerdeführer bei **L1**-Veranstaltungen aufgetreten ist und hierbei Mitglieder geworben wurden, haben seine Vertreter in der Verhandlung vom 19.7.2023 vorgebracht und ist dies auch unstrittig. Ebenfalls unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2010 und 2011 Anzahlungen in das **L1**-System geleistet hat. In den diesbezüglichen Einkommensteuererklärungen hatte er die damit verbundenen Aufwendungen – neben anderen Ausgaben - unter der Kz 9100 (Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe) geltend gemacht.

Dass er ab dem Frühjahr 2011 am internationalen Aufbau des **L1**-Systems mitgearbeitet hat und dass er hierbei selbstständig tätig war (die Selbstständigkeit wird auch von der belangten Behörde nicht bezweifelt, zumal sie sämtliche Zahlungen von **L1** als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt hat), hat der Beschwerdeführer selbst angegeben (Beantwortung der Fragen laut Schreiben der belangten Behörde vom 28.2.2013; Fragebeantwortung aufgrund des Gespräches vom 30.10.2013; Beantwortung der Fragen laut Schreiben der belangten Behörde vom 28.2.2014). Es liegt auch der Eintrag des Beschwerdeführers auf LinkedIn vor, wo er sich seit April 2011 als „European Sales Manager“ der **L1 E** AG bezeichnet. In der Beantwortung der Fragen vom 28.2.2013 („Ad 1“) hat er auch angegeben, dass er hierfür eine Vergütung erhalten hat und diese von **L1** an die **A1** Ltd bezahlt wurde. Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, wonach der Beschwerdeführer lediglich durch Auftritte bei **L1**-Werbeveranstaltungen Kunden/Mitglieder angeworben und dadurch (ausschließlich) Provisionseinnahmen lukriert habe (das in der Beschwerde erstattete Vorbringen, wonach es sich bei seinen Einkünften nicht um Provisionen für Kundengewinnung handle, wird damit offenkundig nicht aufrechterhalten), kann daher nicht gefolgt werden. Auch die beträchtlichen Reisekosten (€ 89.090,00 lt. Jahresabschluss der **A1** Ltd; von der belangten Behörde wurden € 52.500,00 veranschlagt) sind nur durch eine sonstige, über die Kundenwerbung hinausgehende Tätigkeit erklärbar, da die mit der Teilnahme an Werbeveranstaltungen verbundenen Reisekosten von **L1** getragen wurden (s. Vorbringen der Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023).

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der **L1 E** AG und der **L1** GmbH gründen sich auf das öffentliche und frei zugängliche Handelsregister des Kantons sowie auf das öffentliche (österreichische) Firmenbuch, jene zu den „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für **L1** Kunden, Fassung: November 2009“ und die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für **L1** Mitglieder, Fassung: April 2012“ auf die diesbezüglichen Urkunden (Blg. zum Arbeitsbogen sowie zum Schriftsatz vom 16.8.2023). Dass die **L1 E** AG seit 1.1.2010 im Register der Mehrwertsteuer eingetragen ist, ergibt sich aus der diesbezüglichen Bestätigung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, vom 11.1.2013. Dass es sich um keine Holding-Gesellschaft, sondern um eine operativ tätige Verwaltungsgesellschaft mit eigenem Personal handelt, ergibt sich aus der Bestätigung der (Schweizer) Wirtschaftsprüfungskanzlei vom 2.5.2017 (vom Beschwerdeführer vorgelegt in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023), welche als gesetzliche

Revisionsstelle der **L1** **E** AG agiert. Die gegenteilige Annahme der belangten Behörde gründet sich lediglich auf die frühere Bezeichnung der Gesellschaft als „**L1** D AG“, die jedoch weder dem im Handelsregister eingetragenen Unternehmenszweck noch der tatsächlich ausgeübten Geschäftstätigkeit entsprach.

Dass die Provisionsabrechnungen gegenüber dem Beschwerdeführer durch die **L1** **E** AG erfolgten, ergibt sich aus den von der belangten Behörde (im Rahmen der Beschwerdevorlage sowie nochmals in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023) vorgelegten Provisionsabrechnungen für die Jahre 2010 und 2011. Dass auch die Provisionszahlungen durch die **L1** **E** AG erfolgten, hat die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023 bestätigt und ergibt sich dies auch aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Kontoauszug (Bank1, lautend auf ***Bf1***), in dem zahlreiche Zahlungseingänge mit der Bezeichnung „Gutschrift a/**L1** **E** AG“ aufscheinen. Aus diesem Kontoauszug sind auch mehrere Zahlungen des Beschwerdeführers an die **L1** **E** AG ersichtlich, bei denen als Zahlungsgrund jeweils **L1**-IDs angeführt sind (z.B. 9.12.2011, € 2.000,00, Zahlungsgrund: 043.000.**1**). Auch der Beschwerdeführer hat im Rahmen der Fragebeantwortung vom 30.11.2013 angegeben, dass die **L1** **E** AG sein Ansprechpartner und Vertragspartner jedes Mitglieds ist. Zu Gutscheinkäufen des Beschwerdeführers liegen zahlreiche Rechnungen der **L1** GmbH vor, in denen jeweils festgehalten wird, dass die Bestellung bei der **L1** GmbH im Auftrag der **L1** **E** AG erfolgt und dass für diese Bestellung die mit der **L1** **E** AG geschlossene Mitgliedsvereinbarung samt AGBs gilt. Festzuhalten ist, dass auch eine Rechnung der **L1** GmbH vom 18.10.2012 vorliegt, in der zwar auf die AGBs verwiesen wird, nicht aber ausdrücklich festgehalten ist, dass die **L1** GmbH im Auftrag der **L1** **E** AG handelt. Ob darin ein Hinweis auf ein Rechtsverhältnis mit der **L1** GmbH zu erblicken ist, kann dahingestellt bleiben, da diese Rechnung nicht an den Beschwerdeführer, sondern an **P**, der Ende 2010 das Nahrungsmittelergänzungsgeschäft des Beschwerdeführers erworben hatte, gerichtet ist.

Die Feststellungen zum Verkauf der IDs an die 1 ***A1** Ltd gründen sich auf die vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023 vorgelegten Vertragsurkunden vom 1.9.2011/12.9.2011. Anzumerken ist, dass bereits zuvor, nämlich am 5.8.2011 eine Vertragsurkunde errichtet wurde, mit welcher die IDs an die 1 ***A1** Ltd verkauft werden sollten. Da diese Vertragsurkunde jedoch sowohl für die Verkäuferseite als auch für die Käuferseite vom Beschwerdeführer unterfertigt wurde, der nicht Geschäftsführer bzw. sonstiger Vertreter der 1 ***A1** Ltd war, geht das Gericht davon aus, dass der Verkauf (zivilrechtlich wirksam und aufschiebend bedingt durch das rechtswirksame Entstehen der 1 ***A1** Ltd) erst mit den Vertragsurkunden vom 1.9.2011/12.9.2011, die auch vom Geschäftsführer **B** unterfertigt wurden, zustande gekommen ist. Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der maltesischen Kapitalgesellschaften gründen sich auf die dem Gericht vorgelegten Gesellschaftsverträge und Auszüge aus dem maltesischen

Handelsregister. Aus diesen Urkunden ergibt sich auch, dass der Beschwerdeführer keinerlei Organfunktion in diesen Gesellschaften bekleidet hat. Die gegenteiligen Angaben im LinkedIn-Eintrag des Beschwerdeführers, wo er sich als „CEO & Geschäftsführer“ der 1 ***A1** Ltd bezeichnet, sind daher offenkundig unzutreffend. Dass er in keinem Dienstverhältnis zu den maltesischen Gesellschaften stand, haben dessen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 19.10.2023 bestätigt.

Dass der Wert der IDs den mit der 1 ***A1** Ltd vereinbarten Kaufpreis (insg. € 6.600,00) um ein Vielfaches übersteigt, ergibt sich daraus, dass der Beschwerdeführer selbst die durchschnittlichen monatlichen Provisionserlöse für die drei verkauften IDs mit € 2.513,06, € 1.080,56 und € 194,65 (insgesamt sohin € 3.788,27) beziffert (Fragebeantwortung aufgrund des Gespräches vom 30.10.2013). Damit belaufen sich die Provisionserlöse für diese drei IDs unter Zugrundelegung der Angaben des Beschwerdeführers bereits nach lediglich einem Jahr auf durchschnittlich € 45.459,24, also fast das siebenfache des Kaufpreises. Berücksichtigt man, dass sich der Kaufpreis für ein Rechtsgut, das Erträge abwirft, nicht bloß an den Erträgen eines Jahres, sondern üblicherweise an den Erträgen mehrerer Jahre orientiert, berücksichtigt man weiters, dass der Beschwerdeführer überdies Anzahlungen in das **L1**-System i.H.v. € 33.300,00 und € 29.500,00 (insg. sohin € 62.800,00) geleistet hat, die Ansprüche auf Provisionen für Einkäufe zukünftiger **L1**-Mitglieder begründen, und berücksichtigt man letztlich, dass die IDs im Jahr 2011 Provisionen i.H.v. € 86.159,82 und im Jahr 2012 i.H.v. € 130.824,00 (jeweils brutto) abgeworfen haben, muss davon ausgegangen werden, dass sich der Wert der IDs im Verkaufszeitpunkt auf deutlich über € 100.000,00 belief und dass daher der Beschwerdeführer von einem fremden Erwerber, mit dem er weder verwandt noch gesellschaftsrechtlich verbunden ist, einen dementsprechend höheren, den hier vereinbarten Betrag jedenfalls um ein Vielfaches übersteigenden Kaufpreis verlangt hätte. Soweit in der Beschwerde darauf verwiesen wird, dass auch andere **L1**-Mitglieder ihre IDs um ähnliche Preise veräußert haben, ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer einen Nachweis hierfür schuldig geblieben ist. Im Übrigen hängt der Wert einer ID maßgeblich von der Zahl der (unmittelbar oder mittelbar) geworbenen Mitglieder und der Höhe der allenfalls ins System geleisteten Anzahlungen ab, sodass die für verschiedene IDs erzielten Kaufpreise nicht ohne weiteres miteinander vergleichbar sind.

Ob die 1 ***A1** Ltd eine eigenständige operative Tätigkeit entfaltet hat, ist zwischen den Parteien strittig. Aufgrund einer Gesamtbetrachtung der vorliegenden Beweisergebnisse muss davon ausgegangen werden, dass diese lediglich als Zahlstelle für Ansprüche des Beschwerdeführers gegenüber **L1** fungiert hat. Der Beschwerdeführer wurde von der belangten Behörde mehrfach aufgefordert, Zweck und Betriebsgegenstand der maltesischen Gesellschaften bekanntzugeben (Schreiben der belangten Behörde vom 28.2.2013, Frage 7; Schreiben der belangten Behörde vom 28.2.2014, S 1). Der Beschwerdeführer hat diese Fragen dahingehend beantwortet, dass die Gesellschaft Eigentümerin mehrerer internationaler IDs ist, die Provisionseinnahmen generieren (Beantwortung des Schreibens vom 28.2.2014) und dass

sie eher als eine Vermögensverwaltung zu betrachten ist, da nicht er, sondern die IDs die Einnahmen lukrieren (Beantwortung des Schreibens vom 28.2.2013). Ansonsten hat er die internationalen Geschäftspartner und weitere geschäftliche Kooperationen" sei (Beantwortung des Schreibens vom 28.2.2014, Pkt. 1.) und derartige Zusammenschlüsse bei ****L1**** üblich seien (Beantwortung des Schreibens der belangten Behörde vom 28.2.2013, „Ad 7“) bzw. dass sie „weitere internationale Geschäfte mit internationalen Firmen" abwickle (ohne näher auszuführen, um welche Art von Geschäften und um welche Firmen es sich handeln soll; s. Fragebeantwortung aufgrund des Gespräches vom 30.10.2013) und hinsichtlich Tätigkeit des Geschäftsführers und der damit verbundenen Kosten (Pkt. 7.), der Tätigkeit des „Company secretary" (Pkt. 8.), der Abrechnung der Reisekosten (Pkt. 12.), der Einnahmen und des Aufwandes der Gesellschaft (Pkt. 16 u. 17) und der Provisionseinnahmen der Jahre 2011 und 2012 (Pkt. 18.) lediglich auf Unterlagen verwiesen, die seinen Angaben zufolge in Malta gelagert werden. Hierzu ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer (mittelbarer) Mehrheitsgesellschafter der 1 *****A1**** Ltd war und es ihm daher problemlos möglich gewesen sein müsste, diese Unterlagen zu erhalten. Aufgrund der ihn angesichts des Auslandssachverhaltes treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO) wäre er auch verpflichtet gewesen, diese Unterlagen zu beschaffen. Soweit einzelne Unterlagen im Laufe des Verfahrens vorgelegt wurden ist zu diesen Folgendes festzuhalten: Die Nutzungsvereinbarung (Blg. /1 zum Schriftsatz vom 13.9.2023) belegt lediglich, dass der Nutzungsberechtigte, der als „1 ****A3**** Ltd" bezeichnet wird, sodass nicht klar ist, ob die 1 ****A2**** Ltd oder die 1 *****A1**** Ltd gemeint ist, den Raum Nr. 4 (lt. Beschwerdeführer im Ausmaß von 12 m²; s. Beantwortung des Schreibens der belangten Behörde vom 28.2.2014, Pkt. 9.) im Gebäude 32, angemietet hat. Das Gericht geht davon aus, dass es sich bei der Hausnummer 32 um einen Schreibfehler handelt und tatsächlich Nr. 34, der Sitz der sowohl der 1 ****A2**** Ltd als auch der 1 *****A1**** Ltd gemeint ist. Welche Tätigkeit dort ausgeübt wurde, insbesondere ob sie über die bloße Verwaltung der IDs und der Zahlungseingänge hinausging, ist der Nutzungsvereinbarung nicht zu entnehmen. Dasselbe gilt für die Fotos, die den Geschäftsführer der 1 *****A1**** Ltd in diesem Raum zeigen sollen (Blg. /2 zum Schriftsatz vom 13.9.2023). Die Rechnung über die Lieferung diverser Getränke an einen schwedischen Abnehmer (Blg. /4.1 zum Schriftsatz vom 13.9.2023) datiert vom 4.8.2014 und belegt daher schon allein aus diesem Grund nicht, dass die 1 ****A1**** Ltd in den hier gegenständlichen Jahren 2011 und 2012 einen Getränkehandel betrieben hat. Zudem ist der Rechnungsaussteller nicht ersichtlich. Es ist lediglich die - wie eine Abfrage durch das Gericht ergeben hat - derzeit nicht vergebene Internet-Domain „drink-store.com" und die Adresse 34, angeführt, wobei diese Adresse mangels Anführung der Top-Nr. keine eindeutige Zuordnung zur 1 *****A1**** Ltd ermöglicht. Weiters fällt auf, dass in dieser - in schwedischer Sprache abgefassten – Rechnung für die Umsatzsteuer die im Deutschen gebräuchliche Abkürzung „MwSt" verwendet wird und dass der angeführte 19%-ige Steuersatz weder der maltesischen (18 %) noch der schwedischen (25 %) Umsatzsteuer entspricht. Letztlich ist nicht erklärlich, weshalb der Beschwerdeführer erst im Schriftsatz vom 13.9.2023 erstmals vorgebracht hat, dass die 1 *****A1**** Ltd (auch)

einen Getränkehandel betrieben haben soll. Angesichts dessen, dass die operative Tätigkeit der 1 ***A1** Ltd einen der beiden wesentlichen Streitpunkte des gegenständlichen Abgabenverfahrens darstellt, wäre zu erwarten gewesen, dass er dies wesentlich früher, etwa anlässlich der Beantwortung der Schreiben der belangten Behörde vom 14.2.2013 und 14.2.2014 mitteilt. Auch die Rechnungen der **A4** Ltd an die 1 ***A1** Ltd und die 1 **A2** Ltd (Blg ./3 zum Schriftsatz vom 13.9.2023) belegen lediglich, dass die 1 ***A1** Ltd und die 1 **A2** Ltd Kosten für den Geschäftsführer („Director“), den „Company Secretary“ sowie für Miete getragen haben, nicht aber welche operative Tätigkeit sie ausgeübt haben. Festzuhalten ist, dass die Vergütung des Geschäftsführers lediglich € 250,00 monatlich und jene des „Company Secretary“ lediglich € 75,00 monatlich betrug. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass diese beiden Personen eine nennenswerte operative Tätigkeit für die 1 ***A1** Ltd entfaltet haben, insbesondere nicht eine Tätigkeit, die in den Jahren 2011 und 2012 lt. Jahresabschluss der 1 ***A1** Ltd zu Einnahmen i.H.v. € 225.724,00 geführt hat und mit Reisekosten i.H.v. € 89.090,00 verbunden war. Vielmehr sind diese Einnahmen und Reisekosten nur durch die Tätigkeit des Beschwerdeführers i.Z.m. dem weltweiten Aufbau des **L1**-Systems ab April 2011 und durch die Provisionseinnahmen ab Dezember 2011 erklärbar. Nachdem der Beschwerdeführer keine plausiblen außersteuerlichen Gründe für die Errichtung der 1 ***A1** Ltd und die Abwicklung seiner Beziehungen zu **L1** über diese darlegen konnte, ist davon auszugehen, dass diese Gesellschaft bloß zwischengeschaltet ist, um von der niedrigen Körperschaftsteuer in Malta (die Parteien haben übereinstimmend angegeben, dass diese grundsätzlich 35 % beträgt, sich durch eine staatliche Förderung jedoch auf effektiv 5 % reduziert) zu profitieren. Der Beschwerdeführer hat in diesem Zusammenhang lediglich ins Treffen geführt, dass in Malta englisches Recht (bzw. wohl das von der Rechtsordnung der früheren Kolonialmacht Großbritannien beeinflusste maltesische Recht) gilt und dass Englisch als Amtssprache gebräuchlich ist. Inwiefern diese beiden Umstände für die Tätigkeit des Beschwerdeführers, die er gerade nicht in Malta, sondern in verschiedenen anderen Staaten auf der ganzen Welt ausgeübt hat, von Vorteil gewesen sein soll, ist daher nicht nachvollziehbar. Der dritte ins Treffen geführte Grund (niedrige Lohnnebenkosten) ist kein außersteuerlicher Grund (s. Fragebeantwortung aufgrund des Gespräches vom 30.10.2013).

Die Provisionszahlungen von **L1** direkt an den Beschwerdeführer bis einschließlich November 2011 sind der Einkommensteuererklärung 2010 (Erträge/Betriebseinnahmen Kz 9040) und der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung 2011 („Provisionen Ausland 0 %“) entnommen. Dass auch im Jahr 2012 noch Provisionen im Ausmaß von € 3.253,26 brutto / € 2.711,05 netto direkt an den Beschwerdeführer geflossen sind, ergibt sich aus seiner Einkommensteuererklärung, in der Erträge/Betriebseinnahmen i.H.v. € 11.853,26 ausgewiesen sind. Abzüglich der Erlöse aus den ID-Verkäufen i.H.v. € 8.600,00 (lt. E/A-Rechnung) ergibt sich sohin ein Restbetrag in eben dieser Höhe, der nur von **L1** stammen kann, da der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt keine anderen Einkunftsquellen mehr hatte. Die

Zahlungen von **L1** an die 1 ***A1** Ltd ergeben sich aus deren Jahresabschluss („Annual report and financial Statements“) für den Zeitraum 9.12.2011 bis 31.12.2012. Da eine operative Tätigkeit dieser Gesellschaft nicht feststellbar ist, muss davon ausgegangen werden, dass die darin ausgewiesenen Einnahmen i.H.v. € 225.724,00 zur Gänze von **L1** stammen. Nachdem der Beschwerdeführer nicht offengelegt hat, wie sich dieser Betrag auf die Jahre 2011 und 2012 einerseits sowie auf Provisionen und Vergütungen für die **L1**-Auslandstätigkeit andererseits aufteilt, musste diesbezüglich mit Schätzung vorgegangen werden. Die belangte Behörde hat die Vergütung für die Auslandstätigkeit mit € 4.000,00 pro Monat veranschlagt. Dieser Betrag liegt über dem durchschnittlichen Monatsgehalt eines unselbstständig Beschäftigten, was insofern nachvollziehbar ist, als davon auszugehen ist, dass die selbstständige Tätigkeit des Beschwerdeführers mit einem höheren persönlichen Einsatz und einem höheren Risiko verbunden ist, als eine unselbstständige Tätigkeit. Nachdem der Beschwerdeführer seine Auslandstätigkeit für **L1** im April 2011 aufgenommen hat, ist davon auszugehen, dass die auf den Zeitraum April bis Dezember 2011 entfallende Vergütung zum ehestmöglichen Zeitpunkt an die 1 ***A1** Ltd bezahlt wurde, also spätestens nach deren Eintragung in das maltesische Handelsregister im Dezember 2011 und die auf den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012 entfallende Vergütung im Laufe des Jahres 2012. Die Annahme der belangten Behörde, dass auf das Jahr 2011 eine Vergütung i.H.v. € 36.000,00 (9 x € 4.000,00) und auf das Jahr 2012 eine Vergütung i.H.v. € 48.000,00 (12 x € 4.000,00) entfällt, ist daher plausibel. Der Restbetrag von € 141.724,00 entfällt demnach auf Provisionen für den Zeitraum Dezember 2011 bis Dezember 2012 und war in Ermangelung gegenteiliger Anhaltspunkte gleichmäßig auf diese 13 Monate aufzuteilen. Dass die belangte Behörde – unter Vornahme einer geringfügigen Rundung - die auf das Jahr 2011 (Dezember) entfallenden Provisionen mit € 10.900,00 brutto (€ 9.083,33 netto) und die auf das Jahr 2012 entfallenden Provisionen mit € 130.824,00 brutto (€ 109.020,00 netto) veranschlagt, ist daher ebenfalls nachvollziehbar. Das Gericht hält die Schätzung der belangten Behörde sohin insgesamt für zutreffend und legt sie seiner Entscheidung zugrunde. Festzuhalten ist, dass die von der Behörde angesetzten Einnahmen für die **L1**-Auslandstätigkeit (April 2011 bis Dezember 2012) und Provisionen (Dezember 2011 bis Dezember 2012) insgesamt den Betrag von € 225.724,00 ergeben, der auch im Jahresabschluss der 1 **A1** Ltd ausgewiesen ist. Es trifft daher nicht zu, dass - wie in der Beschwerde ausgeführt wird - die von der Behörde eingesetzten Einnahmensummen der maltesischen Gesellschaften nicht mit den Summen aus den testierten Bilanzen übereinstimmen.

Die berücksichtigten Aufwendungen i.H.v. insg. € 100.500,00 hat die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2013 dahingehend erläutert, dass die im Jahresabschluss der 1 ***A1** Ltd ausgewiesenen Verwaltungsausgaben i.H.v. € 116.395,00 (ausdrücklich erwähnt wurden nur die Reisekosten i.H.v. € 89.090,00; tatsächlich herangezogen wurde jedoch offenkundig der Gesamtbetrag; s. Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 19.9.2023, S. 5) um 10 % gekürzt wurde und der sich demnach ergebende Betrag von

€ 100.500,00 dergestalt auf die Betriebe „sales manager“ (darunter versteht die belangte Behörde ausschließlich die ****L1****-Auslandstätigkeit) und „Kundenvermittlung“ aufgeteilt wurde, dass zunächst die Reisekosten für den Betrieb „sales manager“ mit 62,5 % der Erlöse veranschlagt wurden (2011 daher € 36.000,00 x 62,5 % = € 22.500,00 und 2012 € 48.000,00 x 62,5 % = € 30.000,00). Die restlichen Aufwendungen wurden mit € 5.000,00 beim Betrieb „sales manager“ und mit € 43.000,00 beim Betrieb „Kundenvermittlung“ berücksichtigt. Diese Schätzung erscheint plausibel und ist ihr auch der Beschwerdeführer nicht entgegengetreten, sodass sie das Gericht seiner Entscheidung zugrunde legt.

3. Rechtliche Beurteilung

b. Einkommensteuer

Die belangte Behörde versagt zunächst den Verträgen, mit denen der Beschwerdeführer seine ****L1**** IDs an die 1 *****A1**** Ltd verkauft hat, die steuerliche Anerkennung, weil sie die Kaufpreise als fremdunüblich niedrig betrachtet. Damit stützte sie sich auf die sogenannte „Angehörigenjudikatur“ des VwGH. Demnach ist bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob sie betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessengegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert, was dazu führen kann, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (und deren tatsächliche Umsetzung) ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 29.5.1996, 92/13/0301; 22.12.2005, 2002/15/0169; 29.3.2006, 2001/14/0221; 31.1.2019, Ra 2018/15/0050). Unter „Angehörigen“ sind hierbei nicht nur die in § 25 BAO genannten Personen zu verstehen, sondern kann ein der steuerlichen Anerkennung entgegenstehendes Naheverhältnis auch in gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen bestehen, etwa zwischen einer GmbH und einem (beherrschenden) Gesellschafter (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039). Der Beschwerdeführer war zu 60 % (zu 59,99 % mittelbar über die 1 ****A2**** Ltd und zu 0,01 % unmittelbar) an der 1 *****A1**** Ltd beteiligt und ist damit als (mittelbarer) Mehrheitsgesellschafter deren „Angehöriger“, sodass die Kaufverträge an den Maßstäben der Angehörigenjudikatur zu messen sind. Im vorliegenden Fall betragen die vereinbarten Kaufpreise lediglich einen kleinen Bruchteil des tatsächlichen Wertes der IDs, sodass die Verträge keinesfalls als fremdüblich betrachtet werden können (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114, wo bereits ein Entgelt, das 70 % bzw. 77 % des von einem Fremden erzielbaren Betrages entsprach, als nicht mehr fremdüblich qualifiziert wurde). Dass die IDs wie in den Bestimmungen von ****L1**** vorgesehen verkauft wurden, steht dem nicht entgegen. Es wurde

lediglich ein von ****L1**** erstelltes Vertragsformblatt verwendet, in dem der Kaufpreis, also jenes Merkmal, das im vorliegenden Fall als fremdunüblich zu qualifizieren ist, gerade nicht vorgegeben wird. Die Kaufverträge sind daher steuerlich nicht anzuerkennen, was zum einen zur Folge hat, dass die Betriebseinnahmen und Umsätze um den Kaufpreis zu kürzen sind (dies wurde von der belangten Behörde entsprechend berücksichtigt, indem von den erklärten Erträgen 2012 i.H.v. € 11.583,26 der in der Einnahmen/Ausgabenrechnung 2012 mit € 8.600,00 angegebene Erlös aus den ID-Verkäufen abgezogen und der Differenzbetrag von € 3.253,26 auch der USt zugrundegelegt wurde) und zum anderen, dass die aus den IDs erfließenden Provisionseinnahmen ungeachtet des Verkaufes weiterhin dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind (vgl. VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026: In dieser Entscheidung wurde eine „Managementvereinbarung“ zwischen zwei „verwandten“ Gesellschaften unter Berufung auf die Angehörigenjudikatur nicht anerkannt, was zur Folge hatte, dass die für die Managementleistungen bezahlten Vergütungen den diese Leistungen tatsächlich erbringenden natürlichen Personen zuzurechnen und demgemäß dem Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen waren). Eine weitere Folge der steuerlichen Nichtanerkennung der Verkäufe besteht darin, dass die 15-tel Abschreibung hinsichtlich der Anzahlungen („Gutscheine“) fortzuführen ist. Mit diesen Anzahlungen hat der Beschwerdeführer Marktanteile bzw. einen Kundenstock in Ländern, in denen das System ****L1**** eingeführt bzw. aufgebaut wird, erworben. Diese Marktanteile stellen einen Teil des Firmenwertes dar und sind daher gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre abzusetzen (insoweit unstrittig; vgl. auch Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 15. Aufl. [2022], Rz 47f zu § 8, mwN). Da die Marktanteile (und die daraus resultierenden Provisionen aufgrund von Einkäufen zukünftiger Kunden/Mitglieder) an die IDs gebunden sind und die Veräußerung der IDs steuerlich nicht anzuerkennen ist, kann ein Abgang in der vollen Höhe des Restwertes im Jahr 2011 nicht berücksichtigt werden, sondern ist dieser Firmenwert weiterhin dem Beschwerdeführer zuzurechnen und lediglich mit einem fünfzehntel pro Jahr abzusetzen.

Weiters rechnet die belangte Behörde die bei der 1 *****A1**** Ltd eingegangenen ****L1****-Zahlungen dem Beschwerdeführer zu, weil sie diese Gesellschaft als bloß „zwischengeschaltet“ betrachtet. Nach ständiger Rechtsprechung ist als Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige anzusehen, der die Möglichkeit besitzt, sich ihm bietende Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Die Existenz einer Gesellschaft kann hierbei grundsätzlich nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann allerdings sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen ist, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder keine zwischengeschaltete sinnvolle Funktion erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern

dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dies etwa dann der Fall, wenn eine Gesellschaft lediglich als Vertragspartner bzw. als Zahlstelle in Erscheinung tritt, ansonsten jedoch keinerlei Aktivitäten setzt und die entsprechenden Leistungen von jemand anderem im eigenen Namen erbracht werden (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005; 15.12.2010, 2008/13/0012; 24.9.2014, 2011/13/0092; 29.1.2015, 2013/J 5/0166). Im vorliegenden Fall fungierte die 1 ***A1** Ltd lediglich formal als Inhaberin der **L1**-IDs und nahm die Zahlungen von **L1** entgegen, entfaltete aber sonst keinerlei operative Tätigkeit. Tatsächlich hat weiterhin der Beschwerdeführer im eigenen Namen **L1**-Mitglieder geworben und am weltweiten Aufbau des **L1**-Systems mitgewirkt. Im Namen der 1 ***A1** Ltd konnte er hierbei auch gar nicht auftreten, da er weder eine Organfunktion in der 1 ***A1** Ltd innehatte, noch deren Dienstnehmer war und sohin nicht mit Wirkung für diese Gesellschaft Erklärungen abgegeben oder Handlungen setzen konnte. Bei den (formal) auf einem Konto der 1 ***A1** Ltd eingegangenen Zahlungen von **L1** handelt es sich daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Einkünfte des Beschwerdeführers für die Vermittlung von **L1**-Kunden/Mitgliedern sowie für die Tätigkeit beim weltweiten Aufbau des **L1**-Systems. Der Beschwerde gegen die ESt-Bescheide konnte daher nur insofern stattgegeben werden, als - wie bereits im Rahmen der Beschwerdevereinscheidungen - hinsichtlich der Provisionen Nettobeträge zugrundegelegt werden. Die festgesetzten ESt-Beträge sowie die Bemessungsgrundlagen und die Berechnungen entsprechen daher betraglich den Beschwerdevereinscheidungen einschließlich der gesonderten Begründung und dem Beiblatt zur Begründung (Berechnung).“

Festgestellter Sachverhalt im Finanzstrafverfahren:

Wie sich aus dem Abgabenakt ergibt fungierte die 1 ***A1** Ltd als Zahlstelle des Beschwerdeführers gegenüber **L1** und übte sonst keine operative Tätigkeit aus. Es handelt sich daher um eine Kapitalgesellschaft, die lediglich „zwischengeschaltet“ wurde, um von der (effektiv) niedrigen Körperschaftsteuer in Malta zu profitieren. Die tatsächliche Tätigkeit i.Z.m. der Anwerbung von neuen Kunden/Mitgliedern und dem internationalen Aufbau des **L1**-Systems übte nach wie vor der Beschwerdeführer im eigenen Namen aus. **L1** überwies die Vergütungen für die Tätigkeit des Beschwerdeführers beim internationalen Aufbau des **L1**-Systems sowie die ab Dezember 2011 anfallenden Provisionen an die 1 ***A1** Ltd. In den Jahren 2011 und 2012 langten demnach Zahlungen im Gesamtbetrag von € 225.724,00 bei der 1 ***A1** Ltd ein. Hiervon entfällt ein Teilbetrag von € 84.000,00 (monatlich € 4.000,00 für den Zeitraum April 2011 bis Dezember 2012, sohin € 36.000,00 im Jahr 2011 und € 48.000,00 im Jahr 2012) auf die Vergütung für die Arbeit am internationalen Aufbau des **L1**-Systems und der Restbetrag von € 141.724,00 brutto (€ 118.103,33 netto) auf Provisionen für den Zeitraum Dezember 2011 bis Dezember 2012 (sohin € 10.900,00 brutto / € 9.083,33 netto auf Dez. 2011 und € 130.824,00 brutto / € 109.020,00 netto auf den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012). Daneben sind im Jahr 2012 noch Provisionen im Ausmaß von € 3.253,26 brutto / €

2.711,05 netto direkt an den Beschwerdeführer geflossen. Im Zuge der Tätigkeit des Beschwerdeführers beim internationalen Aufbau des ****L1****-Systems sind Reisekosten und sonstige Aufwendungen i.H.v. € 100.500,00 aufgelaufen. Diese gliedern sich auf in Reisekosten 2011 i.H.v. € 22.500,00 und 2012 i.H.v. € 30.000,00 sowie sonstige Aufwendungen 2012 i.H.v. € 5.000,00 (jeweils i.Z.m. der Tätigkeit beim internationalen Aufbau des ****L1****-Systems) und sonstige Aufwendungen 2012 i.H.v. € 43.000,00 i.Z.m. der Kundenwerbung.

Zusammengefasst ergibt sich daraus ein strafbestimmender Wertbetrag von (€ 29.783,00 minus € 2.342,00 (entrichtete Einkommensteuervorauszahlungen 2012) € 27.441,00.

In der mündlichen Verhandlung wurde dazu von den Verteidigern eingewendet, dass „keine Einkünfte in Österreich vorliegen, weil das Geld in Malta thesauriert wurde. Es kam zu keinen Ausschüttungen. Zwischenzeitig wurde die Limited aufgelöst, das Geld liegt nach wie vor auf einem Bankkonto, auf das derzeit nicht zugegriffen werden kann. Wir haben den Kampf schon aufgegeben. Es hat keinen Zufluss in Österreich gegeben.“

Eine abschließende Beurteilung der objektiven Tatseite ist aufgrund der nachfolgenden Feststellungen zur subjektiven Tatseite nicht erforderlich.

Subjektive Tatseite:

Bedingt vorsätzlich handelt gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügte es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat.

Der bedingte Vorsatz liegt nur dann vor, wenn der 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 (vgl. hiezu auch RIS-Justiz RS0088985) und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188; VwGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0059).

Vorsätzliches Handeln beruht 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 der Behörde als Ausfluss der Beweiswürdigung erweisen (Hinweis VwGH 22.10.1981, 2524/80, 2876/80, 81/14/0125, 0126; VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

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, dh als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260).

Laut Aussage der Verteidiger in der mündlichen Verhandlung hat sich der Beschuldigte bei der von ihm gewählten Konstruktion der maltesischen Limiteds auf einen Herr ****R1**** verlassen, der von Beruf gewerblicher Buchhalter war und sich als Berater seines Auftraggebers (****L1****) empfohlen hat. ****L1**** soll demnach Herrn ****R1**** beauftragt haben, diese Marketingstrategie an interessierte Personen weiterzugeben.

Der Verteidiger hat jedoch auch angegeben, dass sich der Beschuldigte erst nach Ankündigung der Außenprüfung im Jahr 2014 an ihn als Steuerberater gewendet hat, wobei der Verteidiger damals den Beschuldigten auf die Problematik hingewiesen und dem Beschuldigten die korrekte Vorgangsweise erklärt hat.

Laut höchstgerichtlicher Judikatur ist es bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit Aufgabe des Unternehmers, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde nachzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (VwGH 22.9.2000, 96/15/0200, ÖStZB 2001/250).

Wer als Unternehmer tätig wird, hat die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (vgl. insb. die §§ 119 bis 142 BAO) zu beachten. Will der Abgabepflichtige diese Aufgaben nicht selbst wahrnehmen, kann er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen. Dies befreit ihn jedoch nicht von jedweder finanzstrafrechtlicher Verantwortung. Der Abgabepflichtige ist angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen. Die Kenntnis, dass einer mit einer bestimmten Aufgabe betraute Person in der Vergangenheit schon einmal Fehler unterlaufen ist, kann unter Umständen zu einer schuldhaften Verletzung der Überwachungspflicht führen (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0154).

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; VwGH 22.12.2005, 2002/15/0044).

Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

Entschuldbar ist der Irrtum nur dann, wenn der Betreffende (auch) bei der Beurteilung des Sachverhaltes jenes Maß an Sorgfalt angewendet hat, das von ihm objektiv nach den Umständen des Falles gefordert und subjektiv nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden kann. Ein schuldausschließender Irrtum kann z.B. vorliegen, wenn sich der Betreffende bei einem befugten Parteienvertreter oder der Abgabenbehörde erkundigt und

eine falsche Auskunft erhalten hat, es sei denn, dass er Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft hätte haben müssen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0153).

Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (vgl. VwGH 23.05.2007, 2004/13/0073; VwGH 23.07.2009, 2007/13/0005, 0006 und 0007). Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung im Übrigen noch nicht dargetan (vgl. VwGH 23.04.2008, mwN; VwGH vom 29.1.2015, 2011/16/0136).

Die Unkenntnis einer Abgabenvorschrift ist nur dann entschuldbar, wenn jemandem die Vorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist (OGH 4. 9. 1973, 12 Os 26/73).

In der Unterlassung einer dem Beschuldigten nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden, welches das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums und damit die Anwendung des § 9 FinStrG ausschließt (VwGH 23. 1. 1970, 1338/69- VwSlgNF 4013 F; VwGH 1. 12. 1972, 2072/71; VwGH 15.6.1973, 390/73; BFG vom 14.09.2023, RV/3300004/2018).

Auch dem Abgabenakt ist ein Vermerk zu entnehmen, dass hier Herr ****R1**** involviert war, der offenbar wegen vergleichbarer Aktivitäten der Finanzverwaltung bekannt war.

Wenn somit der Beschuldigte im Vertrauen auf die Aussagen eines gewerblichen Buchhalters in Person des ****R1****, der sich als Spezialist für derartige Vorgänge empfohlen hat, entsprechende Einkommensteuererklärungen einreicht, hat er sich – zumindest aus seiner Sicht – an einen Fachmann gewandt und aufgrund dieser Informationen das Konstrukt von Maltesischen Limiteds in Anspruch genommen und das auch aufgrund dieser Informationen in der Einkommensteuererklärung in dieser Art und Weise so erklärt. Wie der Amtsbeauftragte in der mündlichen Verhandlung korrekt eingewendet hat, ist den Kennzahlen der Einkommensteuererklärung 2012 (soweit sie in der EDV noch vorhanden sind) ein Hinweis auf die in Malta erhaltenen Provisionen nicht zu entnehmen. Es konnte in der Verhandlung auch nicht abschließend geklärt werden, wer die Einkommensteuererklärung 2012 in Papierform oder über FinanzOnline eingereicht hat, zumal der erwähnte Buchhalter laut Verteidiger dazu nicht befugt gewesen wäre. Ein Original der Einkommensteuererklärung oder eine Kopie davon ist mangels Aufbewahrungsfrist nicht mehr vorhanden.

Wenn sich der Beschuldigte (wie gesagt aus seiner Sicht) eines Fachmanns bedient, der sich selbst als Fachmann und Spezialist für solche Konstruktionen mit Maltesischen Limiteds bezeichnete, ist dem Beschuldigten zwar ein Auswahlverschulden bei der Auswahl seiner Berater anzulasten. Dieses Auswahlverschulden stellt jedoch „nur“ eine (grob) fahrlässige

Vorgangsweise dar, sodass im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten davon auszugehen ist, dass eine vorsätzliche Handlungsweise – wie für eine versuchte Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG gefordert – nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden kann.

Da jedoch eine (allenfalls verbleibende) versuchte grob fahrlässige Abgabenverkürzung nicht strafbar ist, war der Beschwerde auch wegen des Verdachtes der Verkürzung von Einkommensteuer 2012 stattzugeben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG einzustellen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Angesichts der Beweiswürdigung und des Umstandes, dass keine ungelösten Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung für die Entscheidung maßgeblich waren, war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen

Wien, am 9. Jänner 2024