

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Finanzstrafsache gegen A, in B, vertreten durch C, WT und Steuerberater, in D, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 15. Februar 2016 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde vom 15. Jänner 2016, StrNr. 155/15 (2015/00337-002), folgendes Erkenntnis gefällt :

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Das angefochtene Erkenntnis vom 15. Jänner 2016 wird aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten gem. § 136 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 15. Jänner 2016 hat das Finanzamt Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde (durch die Einzelbeamtin) den Beschwerdeführer (Bf) A einer Finanzordnungswidrigkeit für schuldig erkannt, weil er als Geschäftsführer der Fa. E GmbH (kurz GmbH; StNr. XY), vorsätzlich Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen (kurz DB) und Zuschläge zum Dienstgeberbetrag (kurz DZ) der Jahre 2012-2014, sowie Lohnsteuer für 2014 im Gesamtbetrag von € 5.488,34 (siehe auch jährliche Aufgliederung im angefochtenen Erkenntnis) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) und dadurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe.

Gem. § 49 Abs. 2 FinStrG wurde über ihn eine Geldstrafe in Höhe von € 500,-- verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gem. § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 2 Tagen festgesetzt.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden mit € 50,-- bestimmt.

Mit diesem Erkenntnis wurde das mit Strafverfügung vom 12. August 2015 begonnene Finanzstrafverfahren vollinhaltlich bestätigt.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Ansicht des Verteidigers in Bezug auf die Verrechnung eines 20% Privatanteils und Verbuchung dieses auf dem Verrechnungskonto des GF (Erg. Geschäftsführer/s), weshalb die Nichtansetzung eines Sachbezuges richtig sei, nicht gefolgt werde, da in diesem Fall sehr wohl ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis entstanden sei. Der Ansatz dieser Position „PKW“ beim Verrechnungskonto des GF sei zwar generell richtig, doch müsste jedenfalls ein Ausgleich dieses Kontos erfolgen. Dies sei von Seiten des Bf nicht passiert und deshalb habe er auch einen geldwerten Vorteil gehabt, sodass dem Fiskus die entsprechenden Lohnabgaben vorenthalten wurden.

Der Bf habe ohne Zweifel über seine Verpflichtung zum Ausgleich seines Geschäftsführerverrechnungskontos Bescheid gewusst und wenn er dies unterlässt und gleichzeitig auch nicht veranlasst, dass ein Sachbezug für die Privatnutzung eines Firmen-PKW angesetzt wird, so nehme er ernstlich in Kauf, dass Lohnabgaben nicht rechtzeitig gemeldet und auch nicht an die Abgabenbehörde bezahlt werden.

Diese Vorgangsweise sei auf der subjektiven Tatseite eindeutig unter den Eventualvorsatz zu subsumieren, dazu genügt das Wissen um die Möglichkeit der eventuellen Verwirklichung (VwGH v. 10.11.1987, 86/15/0120).

Beim Punkt Abfuhrdifferenzen liege nach Ansicht der Finanzstrafbehörde nicht der Schuldausschließungsgrund des Rechtsirrtums vor. Es könne zwar vorkommen, dass im Zuge der Meldung von selbst zu berechnenden Abgaben die Setzung eines falschen Vorzeichens zu einer falschen Buchung führt, noch dazu wenn diese vom Beschuldigten selbst vorgenommen werde. Es dürfe in weiterer Folge jedoch nicht dazu kommen, dass der Bf annimmt, dass hier ein Fehler dem Finanzamt unterlaufen wäre und sich nicht mehr darum kümmert, dass es zur Richtigstellung kommt. Dies zeige sein in Kauf nehmen einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung und schließe einen Rechtsirrtum von vorneherein aus.

Da die angeführten Lohnabgaben nicht fristgerecht bezahlt und/oder gemeldet wurden sei der Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erfüllt.

Von der Verhandlungsleiterin werde unter Zugrundelegung der mündlichen Verhandlung vom 15.1. 2016, durch die GBLA-Prüfung (ABNr. 400138/15, BP-Bericht vom 3.3. 2015) und des festgestellten Sachverhaltes eine Geldstrafe iHv. € 600,-- (Anm. wohl irrtümlich) verhängt.

In der nächsten Zeile wurde das Strafausmaß aufgrund der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Berücksichtigung der spezialpräventiven Wirkung in Höhe von € 500,-- (Anm. gleichlautend wie im Spruch) gem. § 23 Abs. 3 FinStrG ausgesprochen.

Gegen dieses Erkenntnis brachte der Beschwerdeführer durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Anbringen vom 15. Februar 2016 das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

Das Erkenntnis werde in beiden Punkten angefochten und ersucht die Strafe zu annullieren.

In der Begründung wurde ergänzend zu den Ausführungen im Einspruch vom 10.9.2015, sowie der schriftlichen Stellungnahme vom 24.11. 2015 ausgeführt, dass sich der Abgabepflichtige auf die im Steuerrecht immanenten Grundsätze der wirtschaftlichen

Betrachtungsweise, dem Grundsatz von Treu und Glauben sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit berufe.

Es wurde darauf verwiesen, dass der Bf seit Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit seine Abgabenpflichten stets pünktlich und termingerecht erfüllt habe und eine Bestrafung eines einmaligen Versehens bzw. Irrtums, bzw. das Durchstehen einer wirtschaftlichen Rezession als überschießend empfunden werde.

Zu Abfuhrdifferenzen wurde ausgeführt, dass wirtschaftlich betrachtet dem Finanzamt ein Betrag von € 2.601,84 (= dem Abgabepflichtigen - Anm. der GmbH – zustehendes Guthaben, das zur Verrechnung gelangen sollte) nicht vorenthalten wurde. Es sei zwar am Abgabenkonto (Anm. der GmbH) stehen geblieben, wurde aber wissentlich in der Folge nicht mit anderen Abgaben verrechnet, noch wurde eine Auszahlung beantragt. Es ist bis zur Aufklärung des Irrtums anlässlich der Bilanzerstellung bzw. der gleichzeitig erfolgten GPLA-Prüfung stehen geblieben.

Zum KFZ-Sachbezug bei wesentlich beteiligtem Gesellschafter-Geschäftsführer wurde ausgeführt, dass der Bf nach dem Grundsatz von „Treu und Glauben“ darauf habe vertrauen können, dass eine Änderung der Vollziehung von Gesetzen (eine Gesetzesänderung habe es in diesem Punkt nicht gegeben), für die Vergangenheit nicht zum Nachteil ausgelegt werden dürfe. In den Entscheidungsgründen führe die Behörde zwar aus, dass der Ansatz eines Privatanteils am Verrechnungskonto generell richtig ist, doch müsste jedenfalls ein Ausgleich dieses Kontos erfolgen. Dieser regelmäßige Ausgleich sei erfolgt. In den Jahren 2010-2012 jährlich und dann wieder 2015. Dem Schluss, es sei dem Abgabepflichtigen ein geldwerter Vorteil entstanden, weil in den beiden Verlustjahren keine Abdeckung erfolgt sei, könne nicht gefolgt werden.

Durch den Schuldausschließungsgrund des Irrtums bzw. der Geringfügigkeit des Vergehens einerseits, sowie des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit neben den bereits genannten Grundsätzen andererseits, werde ersucht von der Verhängung einer Strafe abzusehen.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus dem Abgabenkonto der GmbH zu StNr. XY ist zu ersehen, dass das Guthaben in Höhe von € 2.601,84 vom 10.10. 2014 bis 3.7. 2015 (Verbuchung der Ergebnisse der Lohnsteuerprüfung) bestanden hat.

Aus dem Abgabenkonto der GmbH ist weiters zu ersehen, dass die Abgaben stets pünktlich und termingerecht entrichtet wurden. Auch die festgesetzten Abgaben aus der Lohnsteuerprüfung wurden bereits am 17.7. 2015, somit lange vor der Zahlungsfrist 10.8. 2015, entrichtet.

Aus dem angefochtenen Erkenntnis (ebenso wie aus der Strafverfügung vom 12.8. 2015) ist weder im Spruch noch aus der Begründung ersichtlich, zu welchen Fälligkeitstagen plus 5 Tage die gegenständlichen Abgaben nicht entrichtet wurden.

Auch aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 3. Juli 2015 sind Fälligkeiten der festgesetzten Lohn-Abgaben nicht ersichtlich

Aus dem Akteninhalt ergeben sich Fälligkeiten für die gegenständlichen Abgaben lediglich aus einer Kontoabfrage vom 23.7. 2015, wobei für die Lohnsteuer 2014 (Abfuhrdifferenz) eine Fälligkeit am 15.1. 2015 ausgewiesen ist.

Anlässlich der Einvernahme des Betriebsprüfers vom 6.11. 2015 gab dieser an, dass von seiner Seite nicht mehr gesagt werden könne, ob es sich tatsächlich nur um einen Monat, nämlich wie behauptet den Oktober 2014 gehandelt hat. Von ihm wurde bei einer GPLA lediglich der gesamte Jahreszeitraum 2014 betrachtet, indem die Lohnabgaben lt. Lohnkonto mit den dem Finanzamt bekannt gegebenen Lohnabgaben gegenübergestellt wurden. Hierbei ist es zu der im Bericht festgestellten Abfuhrdifferenz gekommen.

Auf die Ausführungen zum Punkt Privatnutzung eins KFZ wird verwiesen.

Sowohl aus der Stellungnahme des Bf vom 24.11.2015 als auch aus der Beschwerde vom 15. Februar 2016 geht hervor, dass ein Ausgleich des Verrechnungskontos in den Jahren 2010 bis 2012 und wieder im Jahr 2015 erfolgt ist.

Aus der E-Bilanz 2015 ist zu ersehen, dass sich das Verrechnungskonto des Bf um € 11.109,11 gegenüber dem Stand 2014 auf € 3.908,47 verringert hat.

Rechtslage und Erwägungen

Gem. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich

a) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird.

§ 160 Abs. 1 FinStrG lautet:

Über Beschwerden ist nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden, es sei denn, die Beschwerde ist zurückzuweisen oder der angefochtene Bescheid bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben, das Verfahren einzustellen oder es ist nach § 161 Abs. 4 vorzugehen.

§ 160 Abs. 2 FinStrG (lit. a-c) lautet:

Das Bundesfinanzgericht kann von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn

- a) in der Beschwerde nur eine unrichtige rechtliche Beurteilung behauptet wird oder
- b) nur die Höhe der Strafe bekämpft wird oder
- c) im angefochtenen Bescheid eine 500 Euro nicht übersteigende Geldstrafe verhängt wurde oder
- d) sich die Beschwerde nicht gegen ein Erkenntnis richtet usw..

Vom Bf wurde in der Beschwerde (mit Verweis auf den Einspruch und der Stellungnahme vom 24.11. 2015) sowohl die subjektive als auch die objektive Tatseite bestritten.

Insbesondere wurde darauf verwiesen (im Einspruch und in der Beschwerde), dass ein im Betrag von € 2.601,84 bestehendes Guthaben dem Finanzamt nicht vorenthalten wurde. Dieser Betrag mindere daher den strafbestimmenden Wertbetrag der somit in Höhe von € 2.886,50 verbliebe.

Wie aus dem Akteninhalt festgestellt wurde, bestand dieses Guthaben vom 10.10. 2014 bis 3.7. 2015, somit von der Fälligkeit der Lohnsteuer und des DZ 2014 (für welche eine Fälligkeit weder von der Lohnsteuerprüfung noch von der Finanzstrafbehörde konkret angeführt wurde) – lt. Abgabenkonto der 15.1. 2015 – bis zu deren Vorschreibung.

Dazu hat die Finanzstrafbehörde keine Stellung bezogen.

Wie der Bf in seinem Vorbringen ausführte, wollte er dieses Guthaben in Höhe von € 2.601,84 mit den Lohnabgaben für Oktober 2014 verrechnen, was nur durch Setzung eines falschen Vorzeichens (Irrtum, Versehen) unterblieben ist. Ein Vorsatz Lohnabgaben im Betrag von € 2.601,84 nicht rechtzeitig zu entrichten bestand daher nicht. Der strafbestimmende Wertbetrag ist daher um diesen Betrag zu verringern, zumal dieser Betrag vom richtigen Fälligkeitstag, dem 17.11.2014, bis zur Vorschreibung dieser Beträge auf dem Konto stehen geblieben ist.

Weiters ist dem Bf dahingehend zu folgen dass der auf Abfuhrdifferenzen beruhende Fehlbetrag an L und DZ ausschließlich den Monat Oktober 2014 betraf (siehe dazu auch die am Konto am 19.11. 2014 vorgenommene Buchungen; mit dem falschen Vorzeichen für L und DZ je für 10/2014), welche am 17.11. 2014 fällig geworden wären. Wenn die Finanzstrafbehörde den Vorwurf erhebt, dass die Jahreslohnsteuer bzw. der Jahresbetrag an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2014 betroffen sei, geht dies am Sachverhalt vorbei. Zudem gab der Prüfer selbst an, zum Zeitpunkt seiner Vernehmung nicht mehr sagen zu können, ob es sich tatsächlich nur um einen Monat, nämlich den Oktober 2014, gehandelt hat. Damit wird aber eine finanzstrafrechtlich relevante Tathandlung nicht ausreichend konkretisiert. Dazu ist auch darauf hinzuweisen, dass der Zeitpunkt der Fälligkeit zuzüglich von 5 Tagen aus dem Finanzstrafverfahren nicht hervorgeht, sodass auch diesbezüglich ein konkreter Vorwurf im Sinne des Tatbestandes des § 49 FinStrG, nicht erhoben wurde.

Wie den Aussagen des Bf zu entnehmen ist, beruhen die Abfuhrdifferenzen auf irrtümlich falsch gesetzte Vorzeichen bei der Lohnsteuer und dem DZ für 10/14, welche durch ihn selbst bzw. lt. mündlicher Verhandlung durch seine Ehefrau und Sekretärin erfolgt ist. Ein derartiger Fehler ist bei einem langjährig tätigen Unternehmer als sehr ungewöhnlich anzusehen, da klar sein müsste, dass die Meldung von mit einem Minus versehenen Abgaben auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben werden.

Dieser Fehler ist jedoch als einmalig anzusehen, weitere derartige Fehler sind auf dem Abgabenkonto der GmbH nicht ersichtlich, der Aussage des Bf, sämtliche Abgaben immer korrekt und richtig gemeldet und entrichtet zu haben ist daher nachvollziehbar und wurde vom Finanzamt nicht in Frage gestellt. Es ist daher von einem Fehler auszugehen, der eine vorsätzliche Begehung ausschließt.

Zudem geht die Finanzstrafbehörde selbst davon aus, dass es vorkommen kann, dass durch Setzung eines falschen Vorzeichens es zu einer falschen Buchung kommt. Der Vorwurf seitens der Finanzstrafbehörde gründet sich in weiterer Folge vielmehr darauf, dass der Bf annahm, der Fehler sei dem Finanzamt unterlaufen und er sich in weiterer Folge darum nicht mehr gekümmert habe.

Dieser Vorwurf geht schon deshalb ins Leere, da die Tathandlung mit der Nichtentrichtung 5 Tage nach Fälligkeit (wobei dieser Tatzeitraum dem Bf konkret ohnedies nicht vorgeworfen bzw. mitgeteilt wurde) abgeschlossen ist. Ein späteres Erkennen der unrichtig erfolgen Entrichtung – welche seitens des Bf in Abrede gestellt wird - kann an dem zuvor bereits beendeten Tatzeitraum nichts mehr ändern. Sollte der zur Abfuhr Verpflichtete seine Fehlhandlung erst im Nachhinein erkennen, führt dies nicht zu einem strafbaren Verhalten, da sich der Vorsatz von vornherein auf die Fristversäumung – und nur auf diese – beziehen muss. Somit führt auch ein dolus subveniens der bei Dauerdelikten relevant sein kann, bei der gegenständlichen Finanzordnungswidrigkeit zu keiner Strafbarkeit (siehe Kommentar zur Finanzstrafbarkeit „Fellner“ unter § 49 Tz 23; sowie VwGH v. 3.11.1992, 92/14/0147).

Eine Strafbarkeit für die im Vorwurf enthaltenen Abfuhrdifferenzen ist mangels vorsätzlicher Begehung somit nicht gegeben.

Zum Vorwurf der Nichtansetzung eines Sachbezuges, somit eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis des Bf als Geschäftsführer räumt das Finanzamt selbst ein dass die Ansetzung der Ausgaben für den Privatanteil als Position „PKW“ beim Verrechnungskonto des Bf generell richtig ist, doch mangels Ausgleichs dieses Kontos Lohnabgaben vorenthalten wurden, was nach der Finanzstrafbehörde zumindest bedingt vorsätzlich geschah.

Dazu ist festzustellen, dass der Bf die Ausgaben für die Privatverwendung des PKW's bei der GmbH gekürzt und dieser Betrag auf sein Verrechnungskonto verbucht wurde. Damit wurde diese Privatverwendung steuerlich wirksam.

Das Verrechnungskonto wurde entsprechend verzinst, sodass der dem Bf zugewendet Vorteil der GmbH als Forderung wertgesichert gegenüberstand. Der vom Finanzamt urgirte Ausgleich des Verrechnungskontos tritt daher in den Hintergrund.

Vom Finanzamt wurde auch nicht festgestellt, dass der angenommene Privatanteil von 20% der Ausgaben unrichtig ist. Ebenso wenig wurde festgestellt, dass die vorgenommen Verzinsung dieses Verrechnungskontos unverhältnismäßig ist.

Feststellungen dazu, weshalb der Bf bereits in den Jahren 2012-2014 (die Außenprüfung erfolgte erst im Jahr 2015) es ernstlich für möglich hätte halten müssen, dass infolge (zukünftigen) Nichtausgleichs des Verrechnungskontos zusätzlich ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis entsteht, der zu einer DB und DZ Pflicht führen wird, wurden nicht getroffen. Dem steht auch gegenüber, dass die vom Bf getroffene Vorgangsweise (unterstützt durch einen Steuerberater) zunächst unbeanstandet blieb, es eine Gesetzesänderung nicht gegeben hat und eine rückwirkende andere Sichtweise des Finanzamtes in finanzstrafrechtlicher Hinsicht nicht nachteilig ausgelegt werden darf.

Zur Werthaltigkeit eines Verrechnungskontos ist auch auf die Rechtsprechung des VwGH zur verdeckten Gewinnausschüttung hinzuweisen (zB. VwGH vom 26.2.2015, 2012/15/0177), wonach eine verdeckte Gewinnausschüttung dann anzunehmen ist, wenn eine Rückzahlung von vorneherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten ist, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zu Schein erfolgt wäre und seitens der GmbH keine durchsetzbare Forderung gegeben wäre.

Dazu wurden seitens des Finanzamtes keinerlei Feststellungen getroffen. In Anbetracht der in den Jahren 2012-2014 ausgewiesenen Höhe dieses Verrechnungskontos - zwischen ca. € 11.000,-- und € 15.000,-- - kann eine absehbare Uneinbringlichkeit nicht gesehen werden. Zudem wurde der Stand des Verrechnungskontos im Jahr 2015 auf ca. € 4.000,-- reduziert.

Daraus ist zusammengefasst ersichtlich, dass eine vorsätzliche Begehung einer Finanzordnungswidrigkeit auch im Punkt der Privatverwendung eines betrieblichen PKW's nicht gegeben ist.

Bei einer derartigen Sachlage, welche durch den Akteninhalt gedeckt ist und sich aus dem Vorbringen des Bf ergibt, kann daher keine vorsätzliche Vorgangsweise des Beschuldigten angenommen werden. Eine Strafbarkeit einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG, welche nur vorsätzlich begangen werden kann, liegt daher nicht vor.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 160 Abs. 1 und Abs. 2 lit. c FinStrG idgF abgesehen werden, da sich die Einstellung des Finanzstrafverfahrens schon aufgrund der Aktenlage ergab und keine eine € 500,- übersteigende Strafe verhängt wurde.

Über die Beschwerde war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Revision ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt (aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz bzw. ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen), der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 3. Jänner 2017