

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden des Finanzstrafsenates Salzburg 1 in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, XXXXX, whft. XXX, nunmehr vertreten durch Mag. Albert H. Reiterer, Rechtsanwalt, Rudolfkai 48/1, 5020 Salzburg, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), vormals belangte Finanzstrafbehörde: Finanzamt Salzburg-Stadt, Strafnummer (StrNr.) 091/2015/00323-001, Amtsbeauftragter Mag. Dr. Wolfgang Pagitsch, über den Antrag des Bestraften vom 21. Dezember 2017 auf Wiederaufnahme des mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar 2017, RV/6300010/2016 und RV/6300011/2016, rechtskräftig abgeschlossenen Finanzstrafverfahrens nach mündlicher Erörterung der Verfahrenslage am 7. Mai 2018 den Beschluss gefasst:

I. Der Antrag des Bestraften A auf Wiederaufnahme des Finanzstrafverfahrens wird als unbegründet ab gewiesen.

II. Die vom Wiederaufnahmewerber nach § 185 Abs. 8 FinStrG zu tragenden pauschalen Verfahrenskosten werden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit € 500,00 festgesetzt.

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

Begründung

A. Mit Erkenntnis des Finanzstrafsenates Salzburg 1 des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar 2017; GZn. RV/6300010/2016 und RV/6300011/2016, wurde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung in seiner Finanzstrafsache wegen des Verdachtes begangener gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG, StrNr. 091/2015/00323-001, der Beschwerde des A - unter Abweisung einer Beschwerde des Amtsbeauftragten und Abweisung seines Mehrbegehrens - teilweise Folge gegeben und der Schuld- und Strafausspruch des Erkenntnisses des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 14. Dezember 2015 dahingehend abgemildert, dass

- bei Verfahrenseinstellung hinsichtlich des restlichen Vorwurfes - der Genannte der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig gesprochen ist, weil er als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt in den Jahren 2007 bis 2010 vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2006 bis 2009 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 11.374,52 (2006: € 3.369,20 + 2007: € 2.595,71 + 2008: € 2.750,78 + 2009: € 2.658,83) bewirkt hat, indem er seine einkommensteuerpflichtigen selbständigen Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der B-GmbH nicht in entsprechenden Steuererklärungen bis zum Ablauf der jeweiligen gesetzlichen Erklärungsfrist gegenüber dem österreichischen Fiskus offengelegt hat, weshalb die sich daraus ergebenden bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in der genannten Höhe infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabeananspruches nicht mit dem jeweiligen Ablauf dieser Fristen festgesetzt werden konnten, und nunmehr über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 8.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Wochen verhängt worden sind.

Der Kostenausspruch des Spruchsenates (nunmehr auch geltend für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht) nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurde unverändert belassen; ebenso war die für eine vorgeworfene Verkürzung an Einkommensteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2005 erfolgte Verfahrenseinstellung des Spruchsenates von der nunmehrigen Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes unberührt geblieben.

B. Mit Eingabe des Bestraften vom 21. Dezember 2017, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 29. Dezember 2017, wurde durch seinen nunmehrigen Verteidiger ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 165 FinStrG betreffend "StraflistenNr. 91-2015/00323", "Entscheidung des BFG vom 23.02.2017", erkennbar auf Wiederaufnahme des vor dem Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 23. Februar 2017 abgeschlossenen Finanz Strafverfahrens gegen A zu den eingangs erwähnten Geschäftszahlen, gestellt.

Als den Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme begründen sollende neu hervorgekommene Tatsache gemäß § 165 Abs. 2 lit. b FinStrG wurde ausgeführt:

"Im Verfahren vor der SVA zur Zahl zzzz (Bescheid vom 17.10.2017) war zunächst seitens der SVA die Frage zu prüfen, ob einer Pflichtversicherung nach GSVG aufgrund der Tätigkeit als Geschäftsführer der B-GmbH nicht eine Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 4 ASVG entgegensteht.

Diese Frage wurde seitens der SVA ignoriert und stattdessen auf Grund der Veranlagungsbescheide der Finanz eine neue Selbständigkeit gem. § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG unterstellt.

Gem. § 194a erster und zweiter Satz GSVG hat die SVA auf Antrag mit Bescheid festzustellen, ob die in § 2 Abs. 1 Z 4 erster Satz GSVG enthaltenen Tatbestandselemente vorliegen. In diesem Zusammenhang darf das Vorliegen einer Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 4 ASVG seitens der SVA als Vorfrage nicht beurteilt werden (siehe dazu *Zehentner in Sonntag* (Hrsg), ASVG⁸ (2017) § 4 Rz 101).

Da die SVA diese Bestimmung nicht beachtet hat, wurde Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht eingebracht.

Im Zuge der Erstellung dieser Beschwerde ab Zustellung des Bescheides am 04.11.2017 hat sich nun bei der Beantwortung der Frage, ob eine Pflichtversicherung nach GSVG oder ASVG vorliegt, herausgestellt, dass die ohne Zweifel existierende Pflichtversicherung nach ASVG nicht auf § 4 Abs. 4 ASVG (freie Dienstnehmerschaft) sondern auf § 4 Abs. 1 ASVG bzw. § 4 Abs. 2 ASVG (echte Dienstnehmerschaft) fußt."

Zur Rechtzeitigkeit seines Antrages auf Wiederaufnahme führte der Bestrafte aus:

"Die neue Tatsache, dass es sich bei den im Finanzstrafverfahren beurteilten Einkünften um solche aus einer nichtselbständigen Arbeit, also um lohnsteuerpflichtige Einkünfte gem. § 47 EStG handelt, wurde erst augenscheinlich, als der Antragsteller ab 04.11.2017 begann, für die Erstellung der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu ermitteln, um welche Art von Beschäftigung es sich bei der Arbeit als Geschäftsführer für die B-GmbH es sich nun konkret handelte.

Das stand für die abgabenrechtliche Betrachtung bisher nicht im Focus (hier ging es um die Frage einer Liebhabereibetrachtung), weil das DBA-D sowohl bei Selbständigkeit als auch bei Nichtselbständigkeit einer Betätigung als Geschäftsführer das Besteuerungsrecht dem Sitzstaat der Gesellschaft zuweist (Art 16 (2) DBA-D).

Für das nunmehr wiederaufzunehmende Verfahren ist aber die Tatsache, dass die Bezüge als Geschäftsführer im Rahmen einer nicht selbständigen Arbeit bezogen wurden, von ganz wesentlicher Bedeutung, bedeutet dies doch, dass eine Verkürzungshandlung des Abgabenschuldners gar nicht denkbar erscheint. Wenn Lohnsteuer vom Dienstgeber nicht einbehalten wurde, so kann dies zu einer Haftung des DG gem. § 82 EStG führen, gegebenenfalls auch, sofern die Nichteinbehaltung schuldhaft erfolgte und die Abgabe nicht eingebracht werden kann, zu einer Haftung gem. § 9 BAO eines Geschäftsführers.

Keinesfalls kann aber der Vorwurf erhoben werden, eine Verkürzung sei dadurch erfolgt, dass der Abgabenschuldner seine Arbeitnehmerveranlagung ohne die Aufnahme der Geschäftsführerbezüge eingebracht habe.

Zu der Frage, wann eine Dienstnehmereigenschaft vorliegt, siehe insbesondere das diesbezüglich mittels verstärktem Senat ergangene Erkenntnis VwGH 2003/13/0018 vom 10.11.2004, wobei der dort zu beurteilende Fall noch dazu einen geschäftsführenden Gesellschafter betroffen hat, ein Fremdgeschäftsführer wie der Antragsteller, wird ohnehin immer als Dienstnehmer einzustufen sein, da unter anderem auch die Einbindung in die Organisation bei längerer Ausübung der Geschäftsführung immer zu bejahen sein wird."

C. Im Zuge einer mündlichen Erörterung des Wiederaufnahmsantrages im Beisein des Wiederaufnahmswerbers, seines Verteidigers und des Amtsbeauftragten am 7. Mai 2018 hat der Verteidiger präzisierend ausgeführt, dass sich auch in dem Kapitel seines Schriftsatzes zur Rechtzeitigkeit seines Antrages Ausführungen zum Vorbringen betreffend neue Tatsachen fänden.

Als wesentliche neue Tatsache gelte, so der Verteidiger, dass die damalige Tätigkeit des A als Geschäftsführer für die B-GmbH in unselbständiger Weise erfolgt sei. Die Unselbständigkeit gründe sich in den hierfür gesetzlichen Vorgaben, nämlich dass A als Geschäftsführer keine Geschäftsanteile an der GmbH besessen habe, gemäß dem Gesellschaftsvertrag und dem Gesellschafterbeschluss weisungsgebunden gewesen wäre und zudem auf Grund der dort festgeschriebenen Verpflichtungen auch in die Organisation eingebunden gewesen wäre. Dass diese Geschäftsführungstätigkeit nicht in Ausübung des Gewerbes der Unternehmensberatung erfolgt wäre, habe nicht nur das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 15. Mai 2014, GZ. RV/6100328/2012, auf Seite 51 letzter Absatz festgestellt, sondern sei die Unternehmensberatung auch bereits mit 21. Mai 2002 als Gewerbe aufgegeben worden.

Zum Beweis des Vorbringens wurden folgende Dokumente in Ablichtung vorgelegt:

- ein Gesellschafterbeschluss der B-GmbH vom 15. März 2005 [aus welchem ersichtlich ist, dass der Wiederaufnahmswerber am 15. März 2005 zum weiteren Geschäftsführer bestellt worden war und gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer die Gesellschaft vertreten durfte], Beilage ./A,
- ein Antrag des Wiederaufnahmswerbers auf Gewerbeabmeldung vom 19. Oktober 2012 in Deutschland, Beilage ./B,
- ein Gesellschaftsvertrag betreffend die B-GmbH [in welchem die der Verteidigung relevant erscheinenden Passagen mit Leuchtstift hervorgehoben sind, nämlich § 8 Pkt. 3, wonach die Geschäftsführung der Gesellschaft gegenüber verpflichtet sei, die Beschränkungen einzuhalten, die der Gesellschaftsvertrag, ein Gesellschaftsbeschluss oder der Aufsichtsrat für den Umfang seiner Vertretungsbefugnis festgesetzt haben, sowie § 9, wonach die Geschäftsführung an den Aufsichtsrat berichtspflichtig gewesen sei und diesem Jahresabschlüsse vorzulegen gehabt habe], Beilage ./C,
- ein Protokoll über die 10. Sitzung des Aufsichtsrates der GmbH vom 22. März 2005 [in welchem von der Verteidigung hervorgehoben wird, dass der Aufsichtsrat zum Bericht der Geschäftsführung diese laut Protokoll beauftragt habe, hinsichtlich berichteter Mehrkostennachträge deren Höhe zu prüfen und mit den Firmen zu verhandeln, wobei grundsätzlich der vorgegebene Gesamtkostenrahmen einzuhalten sei, sowie die Geschäftsführung unter Voraussetzung einer Sicherstellung der Finanzierung und vorbehaltlich einer entsprechenden Beschlussfassung im Kuratorium, ermächtigt habe, den Vollausbau des Dachgeschosses durchzuführen, und weiters A beauftragt worden wäre, die ganzjährige Nutzung des Hauses in rechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht zu prüfen und bei der nächsten Aufsichtsratssitzung zu berichten; sowie zu guter Letzt, der Genannte um Zusendung eines Berichtes der begleitenden Kontrolle

ersucht worden sei; laut Anwesenheitsliste und eigenhändiger Unterschrift ist der Wiederaufnahmewerber anwesend gewesen], Beilage ./D,

- sowie eine Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht vom 27. November 2017 gegen einen Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Salzburg, vom 17. November 2017 [in welcher das Vorbringen hervorgehoben ist, wonach die Geschäftsführung tatsächlich so angelegt gewesen sei, dass von einer nichtselbständigen Arbeit auszugehen gewesen wäre. Weisungsgebundenheit und Eingliederung in die Organisation wäre zweifellos vorhanden gewesen, da es diesbezüglich keine anderen Vereinbarungen gegeben habe. Es habe auch keinen Werkvertrag gegeben!], Beilage ./E.

Der Verteidiger ergänzend auf Befragen: Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hat SV-Beiträge vorgeschrieben in Übernahme des Inhaltes der Einkommensteuerbescheide. Nunmehr habe sich in Recherchen herausgestellt, dass aus der Sicht seines Mandanten durch die Geschäftsführungstätigkeit keine selbständige Tätigkeit ausgeübt werden kann, sondern zwingend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen müssen.

Der Wiederaufnahmewerber: Es habe sich herausgestellt, dass die erforderliche Marktpräsenz von seiner Seite nicht gegeben gewesen wäre. Es habe sich herausgestellt, dass in Deutschland keine Marktpräsenz existiert habe.

Der Amtsbeauftragte hat sich gegen die Wiederaufnahme des Beschwerdeverfahrens in der Finanzstrafsache ausgesprochen, weil aus seiner Sicht die als Tatsachen vorgebrachten Lebenssachverhalte in Wirklichkeit eine rechtliche Würdigung darstellten. Im Übrigen wäre in Anbetracht des Zeitpunktes der Erstellung der Dokumente die im Gesetz geforderte Dreimonatsfrist schon abgelaufen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Gemäß § 165 Abs. 1 lit. b FinStrG wäre auf Antrag des im Finanzstrafverfahren Beschuldigten (Abs. 3 Satz 1) die Wiederaufnahme eines mit Rechtsmittelentscheidung (hier: das Erkenntnis des Finanzstrafsenates Salzburg 1 des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar 2017, GZ. RV/6300010/2016, RV/6300011/2016) abgeschlossenen Finanzstrafverfahrens (hier: gegen A zu StrNr. 091/2015/00323-001) zu verfügen, wenn - zutreffend - ein ordentliches Rechtsmittel gegen die Entscheidung nicht oder nicht mehr zulässig ist, falls Tatsachen oder Beweismittel (für den Antragsteller) neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren (ergänze: vom Antragsteller) nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens voraussichtlich eine im Spruch anders lautende Entscheidung herbeigeführt hätte.

Dabei ist gegebenenfalls gemäß § 165 Abs. 4 FinStrG der Antrag auf Wiederaufnahme innerhalb von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, beim Bundesfinanzgericht einzubringen.

Ob ein Wiederaufnahmeverfahren nach § 166 Abs. 2 FinStrG zu eröffnen ist, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 166 Abs. 1 FinStrG mit Beschluss.

2. Tatsachen oder Beweismittel können dann einen Wiederaufnahmsgrund darstellen, wenn diese Tatsachen oder dieses Beweismittel im Verfahren bereits existent gewesen sind, jedoch bis zum Abschluss desselben unbekannt geblieben sind (*causa nova reperta*). Nach dem Ergehen des Erkenntnisses (hier dessen Verkündung am 23. Februar 2017) neu entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova causa superveniens / nova producta*) bilden keine taugliche Grundlage für eine Wiederaufnahme (VwGH 20.11.1997, 96/15/0221; UFS Linz 11.7.2008, FSRV/0024-L/07). Nur solche Tatsachen und Beweismittel stellen einen Wiederaufnahmsgrund dar, die im Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes bereits vorhanden waren, aber erst später hervorgekommen sind (vgl. *Rzeszut in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 165 Rz 18).

3. Neu hervorkommen als Beweismittel können etwa Urkunden oder Aufzeichnungen.

Der hier angesprochene Begriff von Tatsachen bezieht sich ausschließlich auf mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände (z.B. VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Gemeint sind also Sachverhaltselemente, also Geschehnisse im Seinsbereich (BFG 3.9.2014, RV/5300017/2014), die bei einer entsprechenden Berücksichtigung voraussichtlich zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26/2.2013, 2010/15/0064; Beispiele aus dem Abgabenverfahren siehe *Ritz*, BAO⁶, § 302 Tz 22).

Keine Tatsachen und damit kein Wiederaufnahmsgrund sind etwa (Aufzählung laut *Ritz*, BAO⁶, § 302 Tz 23, dort bezogen auf das Abgabenverfahren):

- neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorheriger Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (z.B. VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215),
- Entscheidungen von Gerichten (hier möglicherweise: das Bundesverwaltungsgericht) oder Verwaltungsbehörden (z.B. VwGH 20.4.1995, 92/13/0076; VwGH 27.11.2000, 96/17/0373; VwGH 26.6.2003, 2002/16/0286-0289),
- etwaiges Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118),
- unterschiedliche Beweiswürdigungen durch Verwaltungsbehörden oder Gerichte (VwGH 17.5.1990, 89/16/0037; VwGH 15.7.1998, 93/13/0269, 0270; VwGH 25.3.1999, 96/15/0108).

4. Mit anderen Worten: Aufgrund der bei der Entscheidung zur Verfügung stehenden Beweismittel (wie Urkunden, Aussagen des Beschuldigten, Zeugenaussagen), welche durch die entscheidende Instanz (hier: der angesprochene Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes) einer Würdigung unterzogen wurden, hat sich ein Lebenssachverhalt (nämlich dass A in den strafrelevanten Jahren für seine im Rahmen einer Unternehmensberatung auf Basis eines Werkvertrages erbrachte Geschäftsführungstätigkeit bei der B-GmbH monatlich ein Entgelt erhalten hat), erschlossen, welcher in einem kognitiven Verfahren festgestellt wurde und in weiterer Folge auch einer rechtlichen Würdigung (nämlich dass die dabei festgestellten Gewinne als Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Österreich einkommensteuerpflichtig gewesen sind) unterzogen worden ist.

Tatsachen oder Beweismittel wirken also auf den Seinsbereich, nämlich auf die Feststellung von Elementen des strafrelevanten Sachverhaltes ein und können durch Wiederaufnahmsgründe ergänzt werden, woraus sich möglicherweise - und nur davon abgeleitet - in einem wieder aufgenommenen Verfahren auch eine Änderung der rechtlichen Würdigung ergeben kann.

5. Analysiert man nun das Vorbringen des Wiederaufnahmswerbers A auf mögliche Gründe für eine Wiederaufnahme des gegen ihn geführten und abgeschlossenen Finanzstrafverfahrens, ergibt sich im Einzelnen:

5.1. Der in der Eingabe vorerst als "neu hervorgekommene Tatsache gemäß § 165 (2) lit. b FinStrG" beschriebene Verfahrensablauf im Jahre 2017 vor der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hat sich offenkundig erst nach der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in der Finanzstrafsache am 23. Februar 2017 zugetragen und stellt daher für sich keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

5.2. Gleiches gilt für das der Eingabe beigezeichnete Dokument einer Beschwerde des Wiederaufnahmswerbers an das Bundesverwaltungsgericht vom 27. November 2017 (Beilage ./E).

5.3. Die Frage, ob die verheimlichten verfahrensgegenständlichen Honorare des Wiederaufnahmswerbers lohnsteuerpflichtig gewesen sind, ist - siehe die obigen Ausführungen - eine Rechtsfrage.

Der Umstand hingegen, dass der Wiederaufnahmswerber nunmehr - entgegen seiner vormals mit Vehemenz gegenüber der Abgabenbehörde vorgetragenen Rechtsansicht - seine rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nachträglich abgeändert hat - ist zeitlich der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nachgeordnet und daher schon deswegen keine Wiederaufnahmsgrund.

5.4. Dabei ist es laut Aktenlage auch nicht zutreffend, dass die abgabenrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes bisher nicht im Fokus (der Aufmerksamkeit der einschreitenden Behörden) gestanden wäre:

Ausgangspunkt einer ersten Würdigung des (später) finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes in abgabenrechtlicher Sicht wäre es ja für die mit der gegenständlichen Angelegenheit befassten Finanzbeamten bei üblicher Sachverhaltslage gerade gewesen, die Bezüge des an der B-GmbH nicht beteiligten Geschäftsführers als Bezüge aus einem Arbeitsverhältnis und in weiterer Folge rechtlich als lohnsteuerpflichtig zu qualifizieren (zur diesbezüglichen steuerlichen Beurteilung siehe für viele z.B. *Sedlacek*, Nicht wesentlich beteiligte GmbH-Geschäftsführer: VwGH-Judikatur schafft weitgehende Rechtssicherheit, SWK 2018, 959).

In diesem Falle wäre der Wiederaufnahmswerber (zuständig in der Gesellschaft für steuerliche Belange) wohl als Geschäftsführer und sohin Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der GmbH verpflichtet gewesen, für seine eigene Person ein Lohnkonto zu führen bzw. dessen Führung zu veranlassen und Lohnsteuer einzubehalten sowie diese gemeinsam mit Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlägen zu diesen jeweils bis zum 15. des auf den Lohnzahlungszeitraum folgenden Monat abzuführen bzw. zu entrichten. Das Fehlen all dieser Vorgänge bei einem versierten Steuerfachmann wie dem Wiederaufnahmswerber hätte wohl den Verdacht einer gewerbsmäßigen Hinterziehung an Lohnabgaben nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG bzw. (hinsichtlich der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen) von Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG indiziert.

Überdies wäre er nach wie vor, wie dem Einschreiter als steuerlichen Fachmann wohl auch bekannt ist, zur Einreichung von Einkommensteuererklärungen betreffend die Veranlagungsjahre, in welchen er zwei lohnsteuerpflichtige Bezüge, nämlich als Beamter und als Geschäftsführer der GmbH, bezogen hätte, bis zum Ablauf der jeweiligen gesetzlichen Erklärungsfrist gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 iVm § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 verpflichtet gewesen. Diese Bestimmung besagt, dass ein Abgabepflichtiger, der gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden (werden sollten), erhält, bei Überschreiten einer - hier vorliegenden - Freigrenze zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist. Eine gemeinsame Vornahme eines Lohnsteuerabzuges hat A selbst ausgeschlossen (Begründungstext Erkenntnis BFG RV/6300010/2016, RV/6300011/2016, S. 43). Im Ergebnis hätte sich daher bei Nichteinreichung der Erklärungen infolge der Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches ebenfalls eine Verkürzung an Einkommensteuer ergeben, welche aber in Anbetracht der tendenziell schwieriger zu akzeptierenden Werbungskosten (welche im Zweifel als Betriebsausgaben anerkannt wurden) möglicherweise höher ausgefallen wäre. Zumindest der nicht bereits als Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG zu strafende Teil an verkürzter Einkommensteuer wäre wohl als Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu ahnden gewesen.

5.5. Tatsächlich aber hat der Wiederaufnahmswerber gegenüber den Abgabenbehörden mit großer Vehemenz darauf bestanden, dass gerade in seinem Falle besondere Umstände vorgelegen sind, woraus sich das Fehlen einer Lohnsteuerpflicht ergeben habe.

5.5.1. So hat er auch laut den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes in seiner Entscheidung vom 23. Februar 2017 an die Abgabenbehörden diesbezüglich folgende E-Mails weitergeleitet (Begründungstext BFG RV/6300010/2016, RV/6300011/2016, Seite 33 f):

"Am 1. April 2005 hat A an den XXXXXX betreffend seine Geschäftsführerentschädigung folgendes E-Mail gerichtet:

'Lieber C,

wie soeben tel. besprochen darf ich Dir kurz eine Variante vorstellen, wie aus der Sicht der Gesellschaft [der B-GmbH] eine Abwicklung der GF-Entschädigung aussehen könnte, falls diese auch vom Herrn Bgm. so gewünscht wird.

Ausgehend von den Kosten für eine Überstunde von 46,16 Euro würde dies bei 10 Stunden wöchentlich eine monatliche Gesamtbelastung von 1846,4 Euro für die Stadt ergeben.

Das wäre der Betrag, den man seitens der Stadt der Gesellschaft zB. über eine Wirtschaftsförderung refundieren könnte.

Ich würde dann über meine Unternehmensberatung in DX eine pauschale Werkvertragshonorarnote über 2000,- Euro an die Gesellschaft legen mit dem Hinweis, dass damit alle meine Abgaben und pauschal mit 150,- auch alle Sekretariatskosten abgegolten sind. [...]' (E-Mail an C, Finanzstrafakt, Teil 'Veranlagungsakt' S. 50).

Am 6. April 2005 hat er ein weiteres E-Mail an C gerichtet und dessen diesbezügliche Zustimmung eingeholt:

'Lieber C,

Deine Zustimmung vorausgesetzt, würde ich folgendes Schreiben an E richten,

'Lieber E,

Laut Rspr. mit Herrn C ist F mit der Verrechnung der GF-Entschädigung über meine Unternehmensberatung einverstanden.

Ausgehend von den Kosten für 10 wöchentliche Mehrstunden darf ich monatlich 1.850,- + 150,- für Sekretariatskosten in Rechnung stellen, sämtliche Abgaben sind über die Unternehmensberatung von mir selbst zu leisten.

Die Refundierungsfrage ist zur gegebenen Zeit im Rahmen der existierenden Zusagen zu lösen.' [...]' (E-Mail an C, Finanzstrafakt, Teil 'Veranlagungsakt' S. 51)."

5.5.2. Im November 2006 hat der Einschreiter an das Finanzamt G eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung für das Veranlagungsjahr 2005 übermittelt, in der er angegeben hatte:

*"1) Beratungshonorar für Projektbegleitung laut Erl. D. BMF vom 16.07.1992, Z 06 1202/2-IV/6/92, Pkt. B.1. -Management auf Zeit**

in der Zeit von April bis Dezember 2005

€ 16.650,-

Ausgaben [...]

Gewinn 2005 13.220,5

**Das Projekt ist abgelaufen, die Errichtungsgesellschaft wird liquidiert.*

[...] (Finanzstrafakt, Teil "Veranlagungsakt" S. 52)." (zitierte Begründungstext S. 36).

5.5.3. Am 24. Juli 2007 hat der Einschreiter in einem Schreiben an eine Sachbearbeiterin beim Finanzamt Salzburg-Stadt u.a. ausgeführt (zitierte Begründungstext S. 42 f):

"[...]

2) Geschäftsführertätigkeit für die B-GmbH ab 2005, Zufallsgewinn:

[...] Im Jahr 2005 war es dann so, dass der B-GmbH, die XXXXX umgebaut hat, seitens der Stadtgemeinde, die an der GmbH mit 20 % beteiligt ist, ein zweiter Geschäftsführer zur Verfügung gestellt werden sollte.

Nachdem sich im Bereich der XXXX niemand bereit erklärte, das zu übernehmen, wandte sich der XXXXX an mich, ob ich das übernehmen könnte, obwohl ich nicht in der XXX tätig bin, sondern im XXY.

Ich habe mich daraufhin bereit erklärt, das Projekt bis zur Fertigstellung zu begleiten, wenn ich das im Rahmen meiner Unternehmensberatung in DX machen könnte (siehe dazu beil. Mailverkehr).

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die Gesellschaft operativ eigentlich nicht tätig ist, sondern das BX als Ganzes mit einem einzigen Mietvertrag an den H-Verein untervermietet (also eher nur vermögensverwaltend tätig ist).

Es handelt sich bei der Tätigkeit um Projektmanagement im Sinne von Management auf Zeit lt. Pkt. B.1. des Berufsbildes für Unternehmensberater (siehe dazu den entsprechenden ESt-E).

Von Beginn an war dabei meine Überlegung die, dass die Gesellschaft nur solange aufrecht erhalten werden sollte, als dies wegen allfälliger steuerlicher Behaltefristen notwendig ist.

Die Gesellschaft wird im Rahmen des Hochbauamtes des Landes administriert und hat keine eigenen Beschäftigten. Daher war auch ein Dienstnehmerverhältnis zur Gesellschaft nicht opportun, da dies eine Lohnverrechnung erforderlich gemacht hätte.

Korrekt ist die Behandlung als Werkvertrag meines Erachtens insofern, als die Unternehmensberatung in DX bereits existierte und eine Projektbegleitung ins Berufsbild passt.

Die Gesellschaft hat lediglich das eine Projekt (Errichtung) und die Vermietung als Betätigung. In diesem Zusammenhang wird die Projektabwicklung natürlich durch die Bestellung als handelsrechtlicher Geschäftsführer erleichtert."

5.5.4. Am 12. Oktober 2010 hat der Einschreiter in einem E-Mail an einer weiteren Sachbearbeiterin beim Finanzamt Salzburg-Stadt beispielsweise weiters ausgeführt (zitierte Begründungstext S. 48 f):

*"Sehr geehrte Frau I,
[...]*

Weiters liegt bei ein Est-Erlass (Auszug) betr. Unternehmensberater und Management auf Zeit + Projektbegleitung, dies im Hinblick darauf, dass die B-GmbH eine reine Projektverwirklichungsgesellschaft war.

Eine über die Projektorganisation hinaus existierende Unternehmensorganisation mit Mitarbeitern, Betriebsmitteln etc. gab es bei der BX nicht, so dass eine Eingliederung im Sinne eines Dauerschuldverhältnisses gar nicht denkbar war.

Mit freundlichen Grüßen, A"

5.5.5. In seinem Rechtsmittel gegen das Erkenntnis des Spruchsenates hat der Wiederaufnahmewerber diesbezüglich u.a. ausgeführt:

„Richtig sei, dass die Eintragung als Liquidator bis zur Löschung im Firmenbuch im Februar 2010 aufrecht war; demgegenüber endete aber das honorierte Auftragsverhältnis bereits im November 2009, da das Projekt als beendet betrachtet wurde und daher mit Mitte November letztmalig ein Geschäftsführerhonorar verrechnet wurde. Dadurch wird auch das Primat der Projektbegleitung gegenüber der Geschäftsführung deutlich, da trotz aufrechter Funktion in der Gesellschaft keine Honorare mehr verlangt wurden, da das Projekt aus der Sicht der Geschäftsführung als abgeschlossen behandelt wurde.“ (zitierter Begründungstext S. 9).

"[...] wobei ich einerseits darauf hingewiesen habe, dass ich im Rahmen meiner Unternehmensberatung eine GF übernommen habe (Projekt bezogen) und ab Beendigung des Projekts wieder Verluste erzielen werde, jedenfalls während meiner aktiven Zeit als Leiter des XXY. [...]" (zitierter Begründungstext S. 11).

„die Finanz vermeinte, aus meiner freiberuflichen Tätigkeit als Unternehmensberater die Geschäftsführung herauschälen zu können in Richtung § 22 Z 2. TS 1 EStG um die Unternehmensberatung (in Ö. als Liebhaberei behandelt) der deutschen Betriebsstätte ohne die Geschäftsführung zuordnen zu können, was aber insofern nicht möglich ist, weil die Unternehmensberatung sowohl eine Projektbegleitung als auch ein Management auf Zeit umfassen kann; eindeutiger als im Falle der GF (kurze Zeit später bereits als Liquidator) einer Projektgesellschaft zur Errichtung eines einzigen Vorhabens (XXXX) kann ein innerer Zusammenhang zwischen Unternehmensberatung (freiberuflich) und Geschäftsführung wohl nicht bestehen und sohin auch eindeutig alle Kriterien des Erlasses AÖF 1992/265 erfüllen, im konkreten Fall hat die Finanz also die generelle Weisung des BMF schlicht ignoriert, um einen ausländischen Betriebsstättenverlust, der noch dazu auch eindeutige österreichische (!) Aufwendungen wie Kammerbeiträge enthalten hat, bei Seite schieben zu können und diesen nicht im Sinne des VwGH 99/14/0217 vom 25.09.2001 steuermindernd anerkennen zu müssen; eine Zuordnung der Geschäftsführung zu den vermögensverwaltenden Tätigkeiten wäre nur ohne die Eingliederung in die freiberufliche Unternehmensberatung möglich, wenn nämlich neben der vermögensverwaltenden Tätigkeit keine Beratung stattgefunden hätte; in diesem Fall wäre aber lt. eindeutiger Judikatur wg. Weisungsgebundenheit und Eingliederung in die Gesellschaft Dienstnehmereigenschaft vorgelegen und kein Werkvertrag, der für

Geschäftsführer nur projektbezogen anerkannt wird (siehe dazu u.a. *Doralt*, EStG³, § 22 TZ 113 sowie *Fellner*, KommStG⁴ (§ 2) RZ 48." (zitiertes Begründungstext S. 12).

5.5.6. In seinen Überlegungen dazu hat der Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes wie folgt formuliert:

"Ab betreffend April 2005 hat der Beschuldigte auch tatsächlich einen monatlichen Geschäftsführerbezug von € 2.000,00 im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit als zusätzlicher Geschäftsführer der B-GmbH ausbezahlt erhalten.

Man könnte nun der Meinung sein, dass eine solche Tätigkeit als Geschäftsführer einer GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von der Betätigung eines Unternehmensberaters als Einkunftsquelle zu trennen ist (wie auch vom Beschuldigten zeitweise argumentiert, siehe oben), weil das Wesen einer Beratung wohl darin besteht, dass man eine dritte Person und nicht sich selbst, etwa als Entscheidungsträger einer Gesellschaft im Innenverhältnis, unternehmerisch berät und im Übrigen "jemanden beraten" nicht gleichzusetzen ist mit "für jemanden entscheiden". Eine derart wesensfremde Konstellation einer Unternehmensberatung kann also nur **eine besondere Ausnahme** [*nachträgliche Hervorhebung*] sein. Nach der Aktenlage erscheint solches aber im gegenständlichen Fall zumindest im Zweifel für den Beschuldigten als Faktum.

Folgt man aber insoweit den Darlegungen des Beschuldigten in Verbindung mit der Akten- und Beweislage, ergibt sich sohin zumal im Zweifel zu seinen Gunsten eine selbstständige Betätigung des A als Unternehmensberater, im Zuge dessen er auch nunmehr ab April 2005 monatliche Auszahlungen in Höhe von € 2.000,00 als Geschäftsführer der erwähnten GmbH erhalten hat." (zitiertes Begründungstext S. 34).

5.6. Wenn also nun der Wiederaufnahmewerber in seiner nunmehrigen Eingabe im Ergebnis erstmals darauf verweist, dass er ja in die Organisation der B-GmbH eingebunden gewesen ist, ist dies das genaue Gegenteil von dem, was er im Verfahren - siehe oben - vorgebracht hat. An ihm wäre es gelegen, sich entsprechend zu äußern, weshalb dieser nunmehr angesprochene Aspekt keinen Wiederaufnahmegrund darstellt. Selbst aber, wenn dem so wäre, ist schon längst eine Verfristung im Sinne des § 165 Abs. 4 FinStrG eingetreten.

5.7. Gleiches gilt auch für die erst im Zuge der Erörterung am 7. Mai 2018 zur Begründung einer Lohnsteuerpflicht vorgebrachten Argumente:

5.7.1. Der Umstand, dass A an der B-GmbH nicht beteiligt gewesen ist, war dem Bundesfinanzgericht bekannt (siehe die Erörterung des im Veranlagungs- bzw. Finanzstrafaktes betreffend den Einschreiter in Kopie aufliegenden Gesellschaftsvertrages im zitierten Begründungstext, z.B. S. 32 f; nunmehr Beilage ./C). Ebenso war der Inhalt des Gesellschaftsvertrages auch selbstredend dem Wiederaufnahmewerber während des Verfahrens bekannt.

5.7.2. Gleiches gilt auch für den Gesellschafterbeschluss vom 15. März 2005 (Begründungstext S 32; nunmehr Beilage ./A).

5.7.3. Die nunmehr erstmals aufgestellte Behauptung des Wiederaufnahmswerbers, dass es bezüglich seiner Geschäftsführungstätigkeit keinen Werkvertrag gegeben habe, war - wenn zutreffend - dem Einschreiter während des abgeführten Verfahrens natürlich bekannt, wurde von ihm aber nicht vorgebracht. Statt dessen wurden Dokumente vorgelegt, aus denen sich wiederum gerade das Gegenteil ergibt (siehe beispielsweise Pkt. 5.5.1, wo in den diversen E-Mails etwa von "pauschalen Werkvertragshonorarnoten", "Unternehmensberatung" die Rede ist, Pkt. 5.5.3 mit der Formulierung: "Korrekt ist die Behandlung als Werkvertrag ..." oder Pkt. 5.5.5 Ende: "in diesem Fall ... wäre aber ... kein Werkvertrag [vorgelegen]").

5.7.4. Auch die mit Beilage ./B nunmehr dokumentierte Gewerbeabmeldung in Deutschland im Jahre 2002 und die nicht vorhandene Markpräsenz des Einschreiters in Deutschland war dem Bundesfinanzgericht bekannt, weil aufgrund der eigenen wiederholten Angaben des Einschreiters bereits seit langem in den Akten notiert:

Beispielsweise: "Der Beschuldigte nach Wiedergabe von Textpassagen aus einem Schreiben vom 24. Juli 2007 an Frau J, aus einem E-Mail an I vom 14. April 2010 und einem weiteren Schreiben vom 22. Oktober 2010 an I: Zusammenfassend könne man also mit Fug und Recht sagen, dass seine Unternehmensberatung, nicht wie vom Spruchsenat behauptet, mit der Gewerbeabmeldung in DX 2002 begonnen habe, sondern mit der Gewerbeabmeldung in Österreich 1998, die im Übrigen gegenüber der Gewerbebehörde niemals eingeschränkt und daher weiterhin aufrecht sei, während das Gewerbe in DX rückwirkend per 2002 gelöscht worden sei." (Begründungstext des Erkenntnisses S. 8).

5.7.5. Einzig das als Beilage ./D vorgelegte Protokoll über die 10. Sitzung des Aufsichtsrates der B-GmbH am 15. März 2005 ist dem Bundesfinanzgericht bis dato unbekannt gewesen. Zumal aus der vom Einschreiter eigenhändig unterfertigten Anwesenheitsliste ist jedoch zu erschließen, dass er bei dieser Sitzung auch anwesend gewesen ist, von dem Protokoll Kenntnis gehabt hat und wohl auch im Besitz einer Kopie des Protokolles gewesen ist. Es wäre ihm während des Finanzstrafverfahrens und auch während des Beschwerdeverfahrens jederzeit freigestanden, dieses Dokument bzw. eine Ablichtung desselben vorzulegen oder es als Beweismittel zu bezeichnen, was aber nicht geschehen ist. Zwischenzeitlich ist schon längst Verfristung eingetreten.

6. Es wurden daher tatsächlich im Ergebnis keine Tatsachen vorgebracht oder Beweismittel vorgelegt, welche als Gründe für eine Wiederaufnahme des am 23. Februar 2017 abgeschlossenen Finanzstrafverfahrens in Betracht kämen:

Sämtliche angesprochenen Tatsachen und Beweismittel, welche zum Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzstrafsenates des Bundesfinanzgerichtes schon existiert haben, waren dem Wiederaufnahmswerber während des Finanzstraf- bzw. Beschwerdeverfahrens bekannt und waren entweder von ihm selbst in diversen Eingaben vorgetragen worden oder hätten vorgetragen bzw. vorgelegt werden können. Der Umstand, dass der Wiederaufnahmswerber von einer von ihm selbst erfolgreich zu seiner Entlastung im Zweifel herbeigeführten abgabenrechtlichen Beurteilung seiner

verheimlichten Einkünfte (einer Qualifizierung seiner Geschäftsführerbezüge im Rahmen seiner Tätigkeit als Unternehmensberater als selbständige Einkünfte) im Nachhinein wieder abweichen will, berührt das abgeschlossene Finanzstrafverfahren nicht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

7. Das Ausmaß der vom Wiederaufnahmewerber zu tragenden Verfahrenskosten gründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG iVm § 185 Abs. 8 FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der im vorangegangenen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Kosten des Wiederaufnahmeverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt werden müsste. Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterung wären beim Finanzamt einzubringen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da der Beschluss nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil er nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Dem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes liegt vielmehr eine gesicherte Rechtslage zugrunde.

Salzburg-Aigen, am 10. August 2018