

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen 1) Bf1 (Bf. 1) und 2) die Bf.2 (Bf. 2) vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauerstr, 39/I/Top 12, 1220 Wien, wegen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten und die Beschwerde des belangten Verbandes vom 3.1.2019 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 22.10.2018, Strafnummer SN/SN, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10.9.2019 in Anwesenheit des Bf.1, auch als Vertreter der Bf. 2, seines (und ihres) Verteidigers, des Amtsbeauftragten Ing. Florian Marc Christian Seger und der Schriftführerin Gülüzar Ruzsicska zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben, die angefochtenen Erkenntnisse aufgehoben und die Verfahren gegen den Bf. 1 und die Bf. 2 gemäß §§ 136, 157 FinstrG eingestellt.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 22.10.2018 wurde Dr. S schuldig gesprochen, er habe als für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortlicher der Fa. R.GmbH vorsätzlich folgende selbst zu berechnende Abgaben nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit abgeführt (entrichtet) und bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben und zwar:

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2011 in der Höhe von € 777,92

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2011 in der Höhe von € 4.989,60

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2012 in der Höhe von € 1.166,76

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2012 in der Höhe von € 5.030,10

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2013 in der Höhe von € 1.166,76

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2013 in der Höhe von € 5.030,10

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2014 in der Höhe von € 2.463,24

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2014 in der Höhe von € 5.165,10

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2015 in der Höhe von € 2.566,92

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2015 in der Höhe von € 5.175,90

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2016 in der Höhe von € 3.163,08

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2016 in der Höhe von € 4.136,40

und hiermit das Finanzvergehen gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen. Hiefür wurde nach § 49 Abs. 2 FinStrG über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von € 8.000,--, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 32 Tagen tritt, erkannt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden € 500,-- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens festgesetzt.

Weiters wurde erkannt, dass die Firma R.GmbH gemäß § 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG die Verantwortung dafür treffe, dass der Erstbeschuldigte vorsätzlich folgende selbst zu berechnende Abgaben nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit abgeführt (entrichtet) und bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben und hierdurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe:

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2011 in der Höhe von € 777,92

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2011 in der Höhe von € 4.989,60

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2012 in der Höhe von € 1.166,76

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2012 in der Höhe von € 5.030,10

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2013 in der Höhe von € 1.166,76

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2013 in der Höhe von € 5.030,10

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2014 in der Höhe von € 2.463,24

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2014 in der Höhe von € 5.165,10

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2015 in der Höhe von € 2.566,92

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2015 in der Höhe von € 5.175,90

Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2016 in der Höhe von € 3.163,08

Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1-12/2016 in der Höhe von € 4.136,40.

Somit werde nach § 49 Abs. 2 FinStrG i.V.m. § 28a Abs. 2 FinStrG auf eine Geldbuße in der Höhe von € 7.000,- erkannt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurde auch für den belangten Verband ein Betrag von € 500,- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens bestimmt.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten wird im Zusammenhalt mit der Verantwortung der Beschuldigten nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

Der am GebDat geborene S ist österreichischer Staatsbürger und

wohnhafte in Adr.. S gilt als

finanzbehördlich unbescholten.

Die Firma R.GmbH mit Sitz in Adr.2, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26.09.2005 gegründet und ist im

Firmenbuch unter FN FN eingetragen. Als Geschäftsführer der Firma vom Zeitpunkt der Gründung bis dato ist S, ausgewiesen und somit für die Entrichtung der Steuern verantwortlich. Entgegen der ihn diesbezüglich treffenden und ihm auch bekannten Verpflichtung hat der Beschuldigte es jedoch unterlassen, die im Spruch genannten Lohnsteuern für den im Spruch genannten Zeitraum zeitgerecht, nämlich bis zum fünften Tag nach Fälligkeit, zu entrichten. Dabei hielt er die Verwirklichung des Sachverhaltes der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ernstlich für möglich und fand sich auch damit ab.

Der Schaden ist zwischenzeitig zur Gänze gutgemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen ergeben sich aus dem Strafakt.

In der GPLA mit Bericht vom 11.1.2017 wurde festgestellt, dass der Beschuldigte in den Jahren 2011 bis 2013 seine Geschäftsführertätigkeit bei der R.GmbH als Einzelunternehmer mit dem Verband abgerechnet hat. Die Honorarnoten wurden von dessen Einzelunternehmen monatlich in der Höhe von € 9.090,00 gelegt, die abgerechneten Leistungen als Geschäftsführer hat dieser persönlich erbracht.

Der GPLA-Prüfer hat folglich festgestellt, dass der Beschuldigte iSd § 41 Abs. 2 FLAG iVm. 22 Z 2 EStG als Dienstnehmer zu qualifizieren ist, somit hätte gemäß § 41 Abs. 3 FLAG der Verband Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) für seine Bezüge entrichten müssen. Daher erfolgte für diese Bezüge die Festsetzung von DB für den Zeitraum 1/2011 bis 12/2013. Weiters hat der Prüfer für den Zeitraum 2011-2013 aufgrund der privaten Nutzung des firmeneigenen PKWs durch B.S. ohne Vorlage eines Fahrtenbuches den vollen Sachbezug angesetzt und L und DB des genannten Zeitraumes entsprechend festgesetzt.

Anlässlich der erfolgten GPLA- Prüfung mit Bericht vom 11.1.2017 legte der Beschuldigte eine Selbstanzeige hinsichtlich DB für seine Honorare für die Jahre 2014-2016. Die Selbstanzeige (datiert 27.9.2017) wurde vor Beginn der GPLA-Prüfung für die Jahre 2014-2016 am 28.9.2017 vom GPLA-Prüfer übernommen. Somit erfolgte die Selbstanzeige zwischen Prüfungsanmeldung und Prüfungsbeginn. Folglich war gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG ein Abgabenerhöhungszuschlag festzusetzen. Weiters ist der Gegenstand der Selbstanzeige eine selbst zu berechnende Abgabe, womit gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG die Monatsfrist mit der Selbstanzeige beginnt. Innerhalb dieser Monatsfrist betrug der höchste Guthabenstand € 6.215,73. Der Abgabenerhöhungszuschlag wurde am 15.01.2018 festgesetzt und wurde nicht innerhalb eines Monats nach der bescheidmäßigen Festsetzung entrichtet. Somit ist die Selbstanzeige nicht strafbefreiend wirksam.

In der GPLA mit Bericht vom 15.1.2018 wurde, analog zur vorangegangenen Prüfung, festgestellt, dass der Beschuldigte in den Jahren 2014 bis 2016 seine Geschäftsführertätigkeit bei der R.GmbH als

Einzelunternehmer mit dem Verband abgerechnet hat. Die Honorarnoten wurden von dessen Einzelunternehmen monatlich in der Höhe von € 9.090,00 gelegt, die abgerechneten Leistungen als Geschäftsführer hat dieser persönlich erbracht. Der GPLA-Prüfer hat folglich festgestellt, dass der Beschuldigte iSd § 41 Abs. 2 FLAG iVm § 22 Z 2 EStG als Dienstnehmer zu qualifizieren ist, und somit hätte gemäß § 41 Abs. 3 FLAG der Verband Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) für seine Bezüge entrichten müssen. Daher erfolgte für diese Bezüge die Festsetzung von DB für den Zeitraum 1/2014-12/2016.

Weiters hat der Prüfer für den Zeitraum 2014-2016 aufgrund der privaten Nutzung des firmeneigenen PKWs durch B.S. ohne Vorlage eines Fahrtenbuches den vollen Sachbezug angesetzt und L und DB des genannten Zeitraumes entsprechend festgesetzt. Die objektive Tatseite ist dadurch gegeben, dass Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt (entrichtet) und der Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages nicht bekanntgegeben wurden.

Der strafbestimmende Wertbetrag der Lohnabgaben ergibt sich anhand der Feststellungen der zwei GPLA mit Berichten vom 11.1.2017 und 15.1.2018. Im strafbestimmenden Wertbetrag sind keinerlei Sicherheitszuschläge enthalten.

Der Beschuldigte hat aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit und seines Fachwissens im Abgabenrecht (er ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater) zum Tatzeitpunkt die Kenntnis bezüglich der rechtzeitigen Meldung von der Höhe nach richtigen Lohnabgaben gehabt. Insbesondere ist ihm bewusst gewesen, dass der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Pflicht zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) schon im Jahr 2004 entschieden hat (10.11.2004, GZ 2003/13/0018) und diese Entscheidung in etlichen vor dem Tatzeitraum erfolgten Entscheidungen des UFS bzw. BFG zitiert wurde (z.B. 23.3.2009, UFS RV/0661-G/06). Dennoch hat er sich, wider besseres Wissen, entschieden, dieser Pflicht nicht nachzukommen und es damit ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass die Verletzung seiner Verpflichtung zur rechtzeitigen Selbstberechnung, Meldung und Entrichtung von L und DB verwirklicht ist. Mit dem Schreiben des Beschuldigten vom 23.5.2018 legte der Beschuldigte ein Geständnis hinsichtlich der objektiven Tatseite ab und bat um dessen Berücksichtigung als Milderungsgrund bei der Festsetzung des Strafmaßes. Auf eine mündliche Verhandlung verzichtete der Beschuldigte.

S ist als Gesellschafter-Geschäftsführer Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 VbVG. Die von ihm begangenen Finanzvergehen erfolgen zu Gunsten des Verbandes und unter Verletzung einer den Verband treffenden Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Somit ist eine Verantwortlichkeit der Fa. R.GmbH als belangter Verband gem. § 3 Abs. 2 VbVG gegeben.

Rechtlich ergibt sich:

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer

vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, 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 und ist zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der beim festgestellten Sachverhalt vorlag.

Die Rechtswohltat (beneficium) einer strafbefreienden Selbstanzeige konnte mangels der den abgabenrechtlichen Vorschriften entsprechenden Entrichtung nicht zuerkannt werden. Somit hat S aufgrund des festgestellten Sachverhaltes sowohl objektiv als auch subjektiv die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Firma R.GmbH trifft gemäß § 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG i.V.m. § 28a Abs. 2 FinStrG die Verantwortung für das steuerunredliche Verhalten des S.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat als mildernd beim Erstbeschuldigten den bisher ordentlichen Lebenswandel, die vollständig erfolgte Schadensgutmachung, die Sorgepflichten für 2 Kinder und das reumütige Geständnis, bei der Zweitbeschuldigten die bisherige Unbescholtenheit, die vollständige Schadensgutmachung sowie den Milderungsgrund des Paragraph 5 Absatz 2 Ziffer 6 VbVG, hingegen als erschwerend beim Erstbeschuldigten den längeren Tatzeitraum und die Tatbegehung durch einen fachkundigen Beschuldigten, hingegen bei der Zweitbeschuldigten lediglich den längeren Tatzeitraum.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erschien dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und treffen diese Strafzumessungserwägungen auch für die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zu. Ebenso verhält es sich mit der Geldbuße betreffend die Zweitbeschuldigte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 3.1.2019.

Zunächst wurde angezeigt, dass der Bf. 1 und die Bf. 2 Dr. Michael Kotschnigg Steuer- und steuerstrafrechtliche Spezialvollmacht ohne Zustellvollmacht erteilt haben, auf die sich der Verteidiger gemäß § 3 Abs. 3 Z 2 WTBG 2017 berufe (BGBl I 2017/137). Aufrechte Vertretungsverhältnisse werden nach berufsrechtlichen Grundsätzen zugesichert.

Für beide Mandanten werde gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 22.10.2018, SpS, in offener Frist Beschwerde an das BFG erhoben.

A. Allgemeine Angaben zur Beschwerde

I. Bezeichnung des angefochtenen Erkenntnisses (§ 153 Abs. 1 lit. b FinStrG)

Diese Beschwerde richtet sich gegen das Erkenntnis des Spruchsenats vom 22.10.2018, SpS.

## II. Angefochtene Punkte (§ 153 Abs. 1 lit. b FinStrG)

Das Anfechtungsobjekt wird, seinem gesamten Inhalt nach (in vollem Umfang) angefochten. Es wird beantragt, es ersatzlos aufzuheben und die vorgeschriebenen Geldstrafen auf Null zu stellen.

Ein solcher Antrag entspricht den Erfordernissen, wie das zur steuerlichen Parallelbestimmung (§ 250 Abs. 1 lit. b und c BAO) ergangene Erkenntnis des VwGH vom 30.9.1998, 93/13/0258, VwSlg 7314/F, schlüssig aufzeigt (vgl auch VwGH 28.1.1998, 96/13/0081; *Ritz* BAO 6 § 250 Tz 9):

„Es trifft nicht zu, dass das ausdrückliche Begehren der ersatzlosen Behebung eines Abgabenbescheides keine ausreichende Erklärung iS des § 250 Abs. 1 lit. b und c BAO sei.

Ein solches Begehren zielt darauf ab, dass von der Erlassung eines Abgabenbescheides überhaupt Abstand genommen wird. Eine Erklärung, welche Änderungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage beantragt werden, kann begrifflich nicht abgegeben werden, weil ein nicht zu erlassender Abgabenbescheid keine Abgabenbemessungsgrundlage haben kann. Mit dem zusätzlichen Begehren, die vorgeschriebenen Abgaben mögen "auf Null gestellt werden" hat der Abg.Pfl. mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass seiner Ansicht nach keine Abgaben vorzuschreiben wären. Was bei einem solchen Begehren fehlt, ist die Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO).“

Das gilt angesichts der Vergleichbarkeit beider Normen - § 153 Abs. 1 lit. a bis d FinStrG und § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO sind inhalts-, ja wortgleich - auch hier.

## III. Beantragte Änderungen (§ 153 Abs. 1 lit. c FinStrG)

Die lit. b und c des § 153 Abs. 1 FinStrG liegen eng beisammen. Speziell wenn - wie hier - die ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheids angestrebt wird, ergeben sich die beantragten Änderungen de facto bereits aus der Anfechtungserklärung.

## IV. Angaben zur Rechtzeitigkeit

Das Anfechtungsobjekt wurde meinen Mandanten am 7.12.2018 zugestellt. Darum ist die heute zur Post gegebene Beschwerdeschrift angesichts der Rechtsmittelfrist von einem Monat rechtzeitig.

## B. Begründung

### I. Argumentation des Spruchsenats

Meine beiden Mandanten wurden mit dem Spruch des angefochtenen Erkenntnisses der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig erkannt und dafür zu einer Geldstrafe von € 8.000 (der Beschuldigte) bzw. € 7.000 (GmbH) verurteilt. Diesem Schuldspruch liegt folgender, im Volltext wiedergegebener Sachverhalt zugrunde (Seite 3);

„Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten wird im Zusammenhalt mit der Verantwortung der Beschuldigten nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

"Der am GebDat geborene S ist österreichischer Staatsbürger und wohnhaft in Adr.. S gilt als finanzbehördlich unbescholten.

Die Firma R.GmbH mit Sitz in Adr.2, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26.09.2005 gegründet und ist im Firmenbuch unter FN FN eingetragen. Als Geschäftsführer der Firma vom Zeitpunkt der Gründung bis dato ist S ausgewiesen und somit für die Entrichtung der Steuern verantwortlich. Entgegen der ihn diesbezüglich treffenden und ihm auch bekannten Verpflichtung hat der Beschuldigte es jedoch unterlassen, dies für die im Spruch genannten Lohnsteuern für den im Spruch genannten Zeitraum zeitgerecht, nämlich bis zum fünften Tag nach Fälligkeit, zu entrichten. Dabei hielt er die Verwirklichung des Sachverhaltes der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ernstlich für möglich und fand sich auch damit ab.

Der Schaden ist zwischenzeitig zur Gänze gutgemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung (...)

## II. Einwendungen

Damit ist der Spruchsenat (und mit ihm das im Verfahren vor dem BFG belangte Finanzamt als Ganzes) nicht im Recht, Ihm ist entgegen zu halten:

### a) Feststellungsmängel beim Kfz-Sachbezug

Die Ausführungen zur „*Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz*“ in den beiden GPLA-Berichten und demzufolge auch jene des angefochtenen Erkenntnisses sind ohne Begründungswert. Faktum ist:

Die (mittlerweile geschiedene) Gattin des Bf. 1 hat bis zu ihrer Pensionierung stets ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gehabt, für das - abgestimmt mit dem Finanzamt - seit jeher der halbe Sachbezug angesetzt worden ist. Deshalb (nur aus diesem Grund) wurde darauf verzichtet, ein Fahrtenbuch zu führen: Der Sachbezug ist dem Grunde nach angefallen; die Voraussetzungen für den vollen Sachbezug waren ganz eindeutig nicht erfüllt. Zumal der Familie stets drei PKW idR solche der Marke AUDI zur Verfügung gestanden sind.

Der Sachbezug in halber Höhe war angesichts gleich gebliebener Verhältnisse seit Jahren Jahrzehnten) fix iS von feststehend. Dazu darf ich stellvertretend für sämtliche Beweise (Erledigungen) auf die beiliegende Niederschrift über die Schlussbesprechung der GPLA 2006 bis 2008 vom 20.8.2009 verweisen: Sie enthält - richtigerweise - keine Feststellungen zum halben Sachbezug (und weiters keine Feststellungen zur DB-Pflicht der gelegten Honorarnoten).

Die Änderung auf den vollen Sachbezug bei den letzten beiden GPLAs war ein rein ergebnisorientiertes Vorgehen der tätig gewesenen Prüforgane ohne (zumindest ohne ordnungsgemäße) Ermittlungstätigkeit, ohne schlüssige Beweise, ohne konkrete und

nachprüfbare Tatsachenfeststellungen und ohne Begründungswert. Solcherart sind diese Prüfungsfeststellungen für Zwecke des FinStrG völlig unzureichend bzw bleibt fürs Erste festzuhalten: Dieser Strafvorwurf ist bereits auf der objektiven Seite ganz eindeutig nicht erfüllt.

#### b) Feststellungsmängel bei den Honorarnoten

Das angefochtene Straferkenntnis, recht besehen bereits die beiden GPLA-Berichte sind auch beim zweiten Strafvorwurf - der DB-Pflicht der an die GmbH gelegten Honorarnoten meines Mandanten frei von Tatsachenkonstatierungen. Dazu im Einzelnen;

1. Bereits die Rechtslage ist keineswegs so eindeutig, wie es bereits bei der GPLA darzustellen versucht worden ist. Die Judikatur stellt darauf ab, ob der „Gf. weisungsgebunden und in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist (vgl VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0014 Rz 12 am Ende).

Entscheidend "für die Beurteilung der Weisungsgebundenheit von Gesellschafter Gf einer GmbH iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht die sachliche, sondern die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit (ebendort Rz 14). Das wurde im dortigen (Vorarlberger) Revisionsfall bei einem an einer Anwalts GmbH nicht wesentlich beteiligten Gf. angesichts schwerer Tatsachenmängel verneint. Das gilt hier analog.

2. Dazu kommen noch Feststellungsmängel zur subjektiven Tatseite: Die Behauptung im angefochtenen Straferkenntnis, der Bf. hätte von den Meldepflichten der Lohnabgaben Bescheid gewusst, ist nicht grundlegend falsch, doch ziemlich nichtssagend angesichts der hier entscheidenden Tatsache, dass es hier nicht um die Rechtsfrage als solche, sondern darum geht, dass die mit der Bearbeitung seiner Honorarnoten befassten Mitarbeiterinnen der Lohnverrechnung fehlerhaft gearbeitet haben und ihm das nicht aufgefallen ist, weil er sich nicht darum gekümmert hat. Nicht-Kümmern ist eine Erscheinungsform bloßer Fahrlässigkeit. Hingegen begründet sie keinen Vorsatz. Insoweit ist Vorsatz völlig ausgeschlossen (und demzufolge auch nicht beweisbar). Finanzordnungswidrigkeiten erfordern aber diese Schuldform (§ 49 Abs. 1 erster Satz: "*wer-vorsätzlich*"). Der beweis- und feststellungslos behauptete Vorsatz ist ausgeschlossen.

#### c) Parallellfall

Der zur Strafnummer 2018/00793-001 ergangene Einstellungsbescheid gemäß § 124 Abs 1 FinStrG hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

„Das gegen den Verband wegen des Verdachtes der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG eingeleitete Finanzstraßverfahren wird gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG eingestellt “

#### Begründung

Es ist ersichtlich, dass bei den Entscheidungsträgern des Verbandes die für das Delikt der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG notwendige subjektive Tatseite nicht erwiesen werden kann.



Inhaltsgleiche Erledigungen gibt es für die dortigen Entscheidungsträger. Beide Fälle zu Wiener Steuerberatungskanzleien weisen ein hohes Maß an Übereinstimmung auf; so war dort wie hier derselbe Strafreferent tätig. Im Interesse einer einheitlichen und gleichmäßigen Spruchpraxis des Finanzstrafzentrums Wien könnte - ja sollte - der dortige Parallelfall auch hier Richtschnur und Vorbild sein. Angesichts der Gleichartigkeit der Verhältnisse wird das dortige - erfolgreich gebliebene - Vorbringen für dieses Verfahren übernommen.

#### c) Überzogene Strafbemessung

Die über den Bf. 1 verhängte Geldstrafe (€ 8.000) ist mit der österreichweiten Spruchpraxis bei Finanzordnungswidrigkeiten unvereinbar. Sie - de facto auch jene der GmbH als belangter Verband (€ 7.000) - beträgt rund 20 % des Wertbetrages (€ 40,831,88). Üblich sind aber nur rund 10 % der Bemessungsgrundlage, dh: Die verhängten Geldstrafen sind um 50 % zu hoch ausgefallen.

#### d) Zusammenfassung

Aus dem bisherigen Vorbringen ergibt sich zusammengefasst Folgendes:

1. Beim Faktum "Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz" ist bereits die objektive Tatseite nicht erfüllt: Das einzige Argument der GPLA-Prüfer, der volle Sachbezug sei mangels Fahrtenbuch anzusetzen, vermag einen Schuldspruch nicht zu tragen. Es ist auch wegen der damit einher gehenden Beweislastumkehr für Zwecke des FinStrG völlig ungeeignet. Insoweit ist das Strafverfahren einzustellen. Zumal der halbe Sachbezug jahrzehntelange Praxis mit dem Finanzamt gewesen ist, von der beide GPLA-Prüfer aus reiner Ergebnisorientierung heraus abgewichen sind.
2. Beim zweiten Faktum - DB-Pflicht für gelegte Honorarnoten - ist bereits die Rechtslage keineswegs so eindeutig, wie es hier darzustellen versucht worden ist. Selbst wenn man von deren DB-Pflicht ausgehen könnte (bereits daran bestehen massive Zweifel), ist damit nur die objektive Seite erfüllt. Hingegen fehlt es an konkreten und nachprüfbaren Tatsachenfeststellungen zur subjektiven Seite grundlegend. Diese Frage hätte aber schon deshalb nicht offen bleiben dürfen, weil der Bf. für die Bearbeitung der von ihm gelegten Honorarnoten kanzleiintern gar nicht zuständig war. Also sind die Fehler nicht ihm, sondern Angestellten der Bf. 2, die ihm auffallen hätten können (oder müssen), es aber nicht sind, zuzurechnen. Solcherart fehlt es ihm an dem für eine Finanzordnungswidrigkeit nötigen Vorsatz.

Deshalb ist das Strafverfahren auch bei diesem Faktum mangels Vorsatzes - und solcherart gesamthaft - einzustellen.

3. Dieses Ergebnis deckt sich mit zur Strafnummer 2018/00793-001 ergangenem, eine andere Wiener Steuerberatungskanzlei betreffenden Einstellungsbescheid des Finanzstrafzentrums Wien.

#### C. Antrag

Demzufolge wird nachstehender Antrag gestellt:

Das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde vollinhaltlich stattgeben und das Verfahren einstellen.

\*\*\*\*\*

Im Vorlagebericht vom 7.2.2019 regte die Finanzstraßbehörde die Einstellung der Verfahren an und verwies auf die Punkte II/a und II/b/1 der Beschwerdeschrift.

\*\*\*\*\*

In der mündlichen Verhandlung vom 10.9.2019 wurde wie folgt ergänzend erhoben und festgestellt:

"Der Verteidiger verweist auf die Beschwerdeschrift und beantragt wie dort.

Verteidiger: Wenn ein Prüfer bei einer Prüfung nichts aufgreift, kann der Abgabepflichtige auch davon ausgehen, dass die Vorgangsweise in Ordnung war.

Vorsitzende: Die Prüfung 2009 hat nur Dienstreisen betroffen. Auch aus dem Arbeitsbogen ergibt sich kein Hinweis, dass ein Sachbezug beim PKW oder die Honorarnoten geprüft worden wären.

Vorhalt Vorsitzende: Es gibt zwei Komplexe die zu behandeln sind, 1. ein Sachbezug zu einem Firmen-PKW. Dazu wird vorgebracht, dass stets der halbe Sachbezug berücksichtigt worden sei und ein Privat-PKW vorhanden gewesen sei. Im Zuge der Prüfung wurde daher der Sachbezugswert lediglich erhöht und nicht gänzlich neu angesetzt. Warum wurde dieses Ergebnis der Lohnsteuerprüfung nicht im Beschwerdeweg bekämpft?:

Bf.: Es ist so, dass stets der halbe Sachbezug angesetzt wurde. Ich habe dem Prüfer auch vorgelegt, dass lediglich unter 6.000 km im Jahr mit diesem Auto gefahren wurde. Es gab jedoch kein Fahrtenbuch, daher wurde wegen Nichterfüllung der Formalvoraussetzungen letztlich die Abgabennachforderung im Abgabenverfahren ohne Beschwerdeerhebung angenommen.

Vorsitzende: Der zweite Komplex betrifft ihre monatlichen Verrechnungen ihres Einkommen über Honorarnoten des Einzelunternehmers von ca. € 9.000,--/Monat an die Bf.2. Dazu hat es im Jahr 2004, VwGH 2003/13/0018, 10.11.2004 eine Grundsatzentscheidung des VwGH zu einem 90%igen Gesellschafter Geschäftsführer gegeben, dass der Gesellschafter Geschäftsführer, zur Folge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist, dass ihm weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Aufgaben trifft und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält, seine DB-Pflicht gegeben ist. Das trifft nach der Aktenlage genau auf Sie zu:

Bf: Ich habe schon vor der Prüfung aus zwei Titeln ein monatliches Einkommen erzielt, dies war einerseits ein Bezug als Geschäftsführer der Steuerberatungskanzlei iHv €

3.350,-- dieser Anteil wurde der Dienstgeberabgabe unterzogen und dies war die weitere Verrechnung über die monatlichen Honorarnoten.

Diese Vorgangsweise war bei einer Vorprüfung im Jahr 2009 kein Thema.

Die Honorarrechnungen über die Kundenbetreuung blieben in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen gleich. Ich bin davon ausgegangen, dass eine Splittung möglich ist.

Nach den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 2011 bis 2013 habe ich für die nachfolgenden Zeiträume 2014 bis 2016 eine Selbstanzeige erstattet.

Ich habe diese Vorgangsweise der Splittung bereits seit den 90iger Jahren (glaublich 91) gewählt, jedenfalls lange vor der damals auch öffentlich geführten Diskussion zur DB-Pflicht des Ges-Gf. Mein Bruder und ich haben nach unserem Vater bereits die Kanzlei übernommen. Jeder von uns hatte seinen eigenen Klientenstock. Die Betreuung der Klienten wollten wir über die Honorarnoten darstellen. Der Bereich der Gf. wurde daher gesondert behandelt. Seit 2005 führen wir getrennte Kanzleien. Ich war daher vor der Prüfung, die am 11. Jänner 2017 geendet hat, der Ansicht, dass hinsichtlich der Honorarnoten keine DB-Pflicht besteht.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, 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 bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.*

*Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.*

*Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG ist über Beschwerden 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.*

*Gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG gilt: Wenn einer der im § 82 Abs. 3 lit. b bis e genannten Gründe vorliegt oder wenn die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann, ist im Erkenntnis die Einstellung des Strafverfahrens auszusprechen. Sonst ist im Erkenntnis über Schuld und Strafe zu entscheiden.*

Im Prüfbericht vom 11.1.2017 wird zu den Jahren 2011 bis 2013 ausgeführt:

## Sachverhaltsdarstellung

Die Gesellschaft wurde 2005 gegründet, Hr. Dr.S ist mit 99 % an der Gesellschaft beteiligt, und immer alleiniger Geschäftsführer.

Unter bezogene Leistungen Kto 58000 werden auch die Abrechnungen des Einzelunternehmens des GesGF Herrn Dr.S verbucht:

2011 insg. 109.080,-

2012 insg. 109.080,-

2013 insg. 109.080,-

Herr Dr.S verrechnet regelmäßig an die R.GmbH für Wirtschaftstreuhandleistungen monatlich Euro 9.090,- Die Honorarnoten weisen auf keine bestimmten Leistungen bzw. Kunden hin.

Das Einzelunternehmen S beschäftigt keine Dienstnehmer, d.h. grundsätzlich werden alle in Rechnung gestellten Leistungen von Herrn Dr.S persönlich erbracht.

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag (DB) alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Gem. § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 lit. a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG.

Gem. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund-oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung ist bei der Beurteilung der Frage, ob jemand Einkünfte iSd § 22 Z 2, 2 Teilstrich EStG erzielt, entscheidend, ob er in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052). Unerheblich

ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (VwGH v.10.11.2004, 2003/13/0018).

Eine Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr Mag. Dr. S vertritt lt. Firmenbuch seit 2005 selbständig. Er verrechnet laufend diverse Wirtschaftstreuhandleistungen an das geprüfte Unternehmen. Vergütungen wären nur dann nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 22 Z 2 EStG 1988 einzubeziehen, wenn das Einzelunternehmen über eine eigene unternehmerische Struktur (wie beispielweise Mitarbeiter) verfügt und nicht bloß die eigenen Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers honoriert werden.

Daher handelt es sich im gegenständlichen Fall offensichtlich (mangels eigenem Personal) um von Hrn Mag. Dr. S persönlich erbrachte Leistungen.

Daher werden für Herrn Mag. Dr. S als Gesellschafter Geschäftsführer sämtliche Honorarnoten des Einzelunternehmens (Vergütungen) den Lohnnebenkosten unterzogen. Es spielt keine Rolle, ob diese Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit oder für andere im Interesse der Kapitalgesellschaft durchgeführte operative Tätigkeiten geleistet wurden. Der Ges-GF ist mit seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer für die GmbH operativ tätig geworden, indem er die Aufgaben der Geschäftsführung über eine längere Zeit wahrgenommen hat.

Er hat auf diese Weise die Interessen der GmbH wahrgenommen und deren Unternehmenszweck verwirklicht. Es ist unerheblich, ob er diese Tätigkeit im Rahmen seines Einzelunternehmens ausgeübt hat, solange er damit den Unternehmenszweck der GmbH verwirklicht.

Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ:

Sachverhaltsdarstellung

Gem. § 15 (2) EStG ist die private Nutzung des firmeneigenen PKWs ein geldwerter Vorteil. Da kein Fahrtenbuch vorgelegt werden konnte, muss der volle Sachbezug in Höhe von 1,5 Prozent des Anschaffungswertes angesetzt werden.

Die Differenz (halber Sachbezug lt Lohnkonto zum vollem Sachbezugswert) wird zur Bemessungsgrundlage L, DB, SV und KomSt hinzugerechnet und nachversteuert.

Am 27.09.2017 wurde eine Selbstanzeige mit folgendem Inhalt erstattet:

Im Zuge der GPLA betreffend den Zeitraum 2011 bis 2013 wurde die Verrechnung der Tätigkeit des Einzelunternehmens Mag. Dr. S mittels Honorarnoten nicht als selbständige Honorare anerkannt.

Es kam zu einer Nachverrechnung des Dienstgeberbeitrages und der Kommunalsteuer.

Die Nachverrechnung für die Jahre 2014, 2015 und 2016 ist noch nicht erfolgt.

Die nach zu verrechnenden Beträge gliedern sich wie folgt:

BGL DB

2014 € 109.080,00 € 4.908,60

2015 € 109.080,00 € 4.908,60

2016 € 84.000,00 € 3.780,00

Mit Bescheid vom 15.1.2018 wurde dazu gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung von € 679,85 festgesetzt.

Die Abgabenerhöhung wurde nicht entsprechend den Vorgaben des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet, daher ist die Selbstanzeige nicht wirksam geworden.

Im Prüfbericht vom 15.1.2018 sind gleichartige Ausführungen zu einer Nachversteuerung der Honorarnoten und des Sachbezuges hinsichtlich der privaten Nutzung des firmeneigenen PKWs enthalten.

Für die Jahre 2006 bis 2008 wurde ebenfalls bereits eine Lohnsteuerprüfung abgehalten, deren Ergebnisse im Bericht vom 24.8.2009 festgehalten sind. In diesem Bericht sind weder Ausführungen zu Honorarnoten des Bf.1 noch zu einem Sachbezug betreffend PKW Nutzung enthalten, auch aus dem Arbeitsbogen zu dieser Prüfung ergibt sich kein Hinweis, dass diese Punkte Thema der Prüfung gewesen wären.

Lohnabhängige Abgaben sind jeweils am 15. des nächstfolgenden Monats zu entrichten.

Die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG pönalisiert die vorsätzliche Nichtentrichtung von Lohnabgaben nicht spätestens bis zu 5 Tagen nach deren Fälligkeit.

Demnach waren verfahrensgegenständlich sämtliche lohnabhängige Abgaben bis auf die auf den Monat 12/2016 entfallenden Beträge bereits vor Abschluss der Prüfung für 2011 bis 2013 fällig. Folgt man dem Vorbringen des Bf. 1 ist er vor Abschluss der Prüfung am 11.1.2017 nicht von einer DB Pflicht der Honorare ausgegangen und wurde für die Nutzung des Firmen PKW zuvor der halbe Sachbezug angesetzt.

Hinsichtlich der Sachbezüge war bereits der objektive Tatbestand als soweit in Zweifel gezogen anzusehen, dass nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit von Tatbegehungen ausgegangen werden konnte.

Objektiv ist die DB Pflicht der Honorare jedoch unzweifelhaft gegeben, da wie auch im Prüfungsbericht festgehalten, die vom VwGH geforderten Kriterien erfüllt sind.

Nur hat dies der Bf. tatsächlich bei jeweiliger Fälligkeit der DB Meldungen und Zahlungen ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er Abgabenzahlungen verkürzt?

Das Vorliegen der geforderten subjektiven Tatseite wurde in Folge der Auszahlung von gesonderten Geschäftsführerbezügen bereits über einen Zeitraum von mehreren Jahrzehnten, der bisherigen Einlassung des Bf. zu seinen steuerlichen Belangen und der Schadensgutmachung nicht als gegeben angesehen.

Vorsätzliches Vorgehen ist dem Bf. somit vor Kenntnis der anderen Rechtsansicht der Behörde nicht anzulasten. Die Umsetzung der Rechtsansicht der Behörde für 12/2016

wäre zu einem Zeitpunkt erforderlich gewesen, der allenfalls sogar tag genau erst mit der Zustellung der auf den Prüfungsfeststellungen zusammenfiel, weswegen selbst hinsichtlich der auch geringfügigen Teilbeträge für 12/2016 kein vorsätzliches Vorgehen zum Tatzeitpunkt gegeben erscheint. Eine allfällige Sorgfaltspflichtverletzung hinsichtlich des Nichterkennens der einheitlichen Leistung im Rahmen einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der R.GmbH war nicht zu prüfen, da es diesbezüglich keinen finanzstrafrechtlich ahndbaren Tatbestand gibt.

Die Erkenntnisse waren somit aufzuheben und die Verfahren nach §§ 136, 157 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 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.

Eine solche Rechtsfrage lag verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 10. September 2019