

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen N.N., Adresse1, vertreten durch Mag. Thomas Heinrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Gobergasse 34/3/13, 1130 Wien, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24. Februar 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 17. Dezember 2013, SpS nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. November 2014 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin A.B. folgendes Erkenntnis gefällt:

I.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Das angefochtene Erkenntnis bleibt unverändert.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat N.N. die Kosten des verwaltungsbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in (unveränderter) Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

Aus Anlass der Beschwerde wird ergänzend der Schulterspruch des angefochtenen Erkenntnisses hinsichtlich der Höhe der Verkürzungsbeträge wie folgt konkretisiert:
Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 1.731,54,
Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 4.480,00,00,
Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 7.682,71,
Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 4.480,00,
Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 489,83 und
Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 3.210,00 (gesamt € 21.984,08).

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 17. Dezember 2013, SpS wurde der Beschwerdeführer N.N. (im Folgenden Bf. genannt) der Abgabenhinterziehung

gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, er habe in seiner Funktion als Geschäftsführer der Fa. X-KG vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2010 bewirkt, dass bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden, und zwar Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 2.164,43,

Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 5.600,00,

Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 9.603,39,

Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 5.600,00,

Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 612,29 und

Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 3.900,00 (gesamt € 27.480,11),

wobei er davon mit strafbefreiender Wirkung im Rahmen einer Selbstanzeige € 5.496,00 bezahlt habe, sodass der strafbestimmende Wertbetrag € 21.984,11 betrage.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bf. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 6.500,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 16 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe der Bf. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 500,00 sowie die eines allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, der Bf. sei derzeit Geschäftsführer und gebe sein monatliches Bruttoeinkommen mit € 900,00 an. Er sei sorgepflichtig für eine neunjährige Tochter und finanzstrafbehördlich unbescholt.

Ab 1996 sei der Bf. als unbeschränkt haftender Gesellschafter der Fa. X-KG , vormals Fa. X-GmbH , eingetragen. Am 18. Oktober 2011 habe der Bf. für die KG und für sich selbst eine Selbstanzeige eingebbracht, in der er offenlegte habe, dass Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nicht vollständig erklärt worden seien. Auf Basis dieses Sachverhaltes habe eine anschließend durchgeföhrte Betriebsprüfung ergeben, dass er unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung von insgesamt € 27.480,11 begangen habe.

Der Bf. habe es dabei zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass durch seine unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen eine Abgabenverkürzung in genannter Höhe eintrete.

Am 28. Juli 2010 sei über die Fa. X-KG der Konkurs eröffnet worden, mit 20. Dezember 2010 sei der Sanierungsplan mit einer 20%igen Quote rechtskräftig bestätigt worden.

Der Bf. habe nach seiner Selbstanzeige fristgerecht im Sinne des § 29 FinStrG mittels Umbuchung bzw. nach Gewährung einer Zahlungserleichterung in monatlichen Raten € 5.496,00 bezahlt, das entspreche 20% des hinterzogenen strafbestimmenden Wertbetrages.

Diese Feststellungen würden sich insbesondere auf geständige Verantwortung des Bf., seine Selbstanzeige sowie die finanzbehördlichen Ermittlungen gründen.

Auch die Feststellung der subjektiven Tatseite ergebe sich aus der diesbezüglich geständigen Verantwortung des Bf., aber auch aus der Lebenserfahrung, zumal ein langjährig tätiger Geschäftsmann selbstredend wisse, dass, wenn er in der Umsatz- und Einkommensteuererklärung zu geringe Summen erkläre, dies eine Abgabenverkürzung bewirke und dies geradezu gewollt sei.

Der Beschuldigte habe vermeint, mit der 20%igen Quote eine Schadensgutmachung im Sinne des § 29 FinStrG geleistet zu haben, zumal jener Schaden gutgemacht worden sei, der im Rahmen des Konkurses einem Gläubiger – nichts anderes sei die Finanz – zustehe.

Diese Rechtsansicht wäre für eine Selbstanzeige vor dem 1. Jänner 2011 zutreffend gewesen. Infolge Änderung des § 29 Abs. 2 FinStrG sei allerdings auch bei einem in Insolvenz befindlichen Abgabengläubiger eine vollständige Schadensgutmachung – und nicht nur in Höhe der Quote – erforderlich. Nur die wirkliche Schadensgutmachung, nicht jedoch die (anteilige) insolvenzrechtliche Befriedigung könne zur Strafaufhebung führen. Hinsichtlich des fristgerecht geleisteten Teilbetrages zur Schadensgutmachung verringere sich diesbezüglich allerdings der strafbestimmende Wertbetrag, sodass von einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 21.984,11 auszugehen gewesen sei.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel des Bf. und sein Geständnis, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Bei einem Strafrahmen von bis zu € 43.968,00 sei die verhängte Geldstrafe – unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände gemäß § 23 FinStrG – schuld- und tatangemessen.

Die übrigen Entscheidungen gründeten sich auf die bezogenen Gesetzesstellen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde des Bf. vom 24. Februar 2014, mit welcher ein Freispruch des Bf. und die Einstellung des gegen den Bf. anhängigen Verfahrens beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, die dem Bf. mit Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 20. März 2013 vorgeworfene Umsatz- und Einkommensteuerverkürzung für die Jahre 2007 bis 2010 in Höhe von € 27.480,00 resultiere im Wesentlichen aus dem Verdacht, dass er als ehemaliger unbeschränkt haftender Gesellschafter der Fa. X-KG Umsatz- und Einkommensteuer verkürzt hätte. Im erstinstanzlichen Verfahren sei der strafbestimmende Wertbetrag auf € 21.984,11 reduziert worden. Dies deshalb, da der Bf. aufgrund einer eingebrochenen Selbstanzeige den Betrag von € 5.496,00 (20%) entrichtet habe.

Es werde festgehalten, dass über das Vermögen der Fa. X-KG am 2010 der Konkurs eröffnet worden sei. Das eingeleitete Sanierungsverfahren (Sanierungsplan) sei mit einer 20%igen Quote rechtskräftig bestätigt worden. Durch das abgeschlossene Sanierungsverfahren seien daher sämtliche Schulden beseitigt worden.

Wie sich aus den Akten ergebe, sei die erstinstanzliche Behörde von einer Abgabenverkürzung von € 21.981,11 – nach Berücksichtigung der 20%igen Quote – ausgegangen.

Der Bf. habe am 18. Oktober 2011 eine Selbstanzeige eingebracht. Im erstinstanzlichen Verfahren sei durch die Abgabenbehörde nicht ausreichend geklärt worden, inwieweit die Voraussetzungen für die Straffreiheit des Bf. erfüllt seien.

Gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG sei für die Straffreiheit unter anderem erforderlich, dass binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden.

Die Abgabenbehörde übersehe, dass nicht nur die 20%ige Quote berücksichtigt hätte werden müssen, sondern dass vom ursprünglichen strafbestimmenden Wertbetrag von € 27.480,11 100% in Abzug zu bringen gewesen wären. Dies deshalb, da der Bf. innerhalb eines Monats nach Einbringung der Selbstanzeige durch das abgeschlossene Sanierungsverfahren 100% der Schulden mit strafbefreiender Wirkung beglichen habe.

Mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010 (BGBl. I Nr. 104/2010) sei § 29 Abs. 2 FinStrG neu formuliert worden und dürfte nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage den Zweck haben, dass etwa eine insolvenzrechtliche Restschuldbefreiung, eine Löschung oder eine Nachsicht im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige ohne Bedeutung sein solle, weshalb auch diesfalls die verkürzten Abgabenbeträge jeweils in voller Höhe zu entrichten wären, um volle Straffreiheit zu erlangen. Es sei jedoch fraglich, ob dies mit der vorgenommenen Änderung des § 29 Abs. 2 FinStrG tatsächlich erreicht werde.

Zwar seien die von den angeführten Vorgängen (z.B. insolvenzrechtliche Restschuldbefreiung) umfassten Beträge nicht „tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung“ entrichtet worden. Eine solche Entrichtung sei jedoch nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur dann und insoweit erforderlich, als die Beträge „*vom Anzeiger geschuldet werden*“ oder der für die Beträge „*zur Haftung herangezogen werden kann*“. Wenn aber etwa nach einer Restschuldbefreiung entsprechend den insolvenzrechtlichen Bestimmungen der Abgabenanspruch gegenüber dem Anzeiger (zumindest teilweise) erlösche, werde der Betrag insoweit vom Anzeiger weder selbst geschuldet, noch könne er dafür zur Haftung herangezogen werden. Eine tatsächliche Entrichtung mit schuldbefreiender Wirkung sei daher insoweit weder notwendig noch möglich, weshalb eine Nichtentrichtung dieses Betrages der Erlangung der Straffreiheit durch eine Selbstanzeige nicht entgegenstehen könne.

Die Selbstanzeige eines Finanzvergehens diene dazu, eine unentdeckte Tat den Abgabenbehörden offenzulegen, die Steuerschuld rechtzeitig zu begleichen und das Vergehen bekanntzugeben. Das sei alles unstrittig geschehen. Hätte der Bf. mit einer Strafe rechnen müssen, wäre der Anreiz der Offenlegung des Strafvergehens weggefallen. Dies könne vom Gesetzgeber aber unmöglich gewollt sein. Nur die Aussicht

auf Straffreiheit gewährleiste eine vollinhaltliche Offenlegung des Selbstanzeigers unter anderem nach Abschluss eines Sanierungsplanes.

Folge man dem Urteil der Finanzstrafbehörde, würden in Zukunft viel weniger Finanzstrafverfahren durch Selbstanzeige offengelegt werden, da der Anreiz der Straffreiheit wegfallen. Der Bf. habe in der Aussicht auf Straffreiheit die alleinige Motivation gesehen, die Beträge zu bezahlen und die Vergehen offenzulegen.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass alle anderen – neben der Abgabenbehörde – auftretenden Gläubiger, denen nur die quotenmäßige Befriedigung bleibe, benachteiligt wären, da diese Gläubiger keine Möglichkeit hätten, eine Strafe zu verhängen, um auf diese Weise einen Teil ihrer erloschenen Forderungen ersetzt zu bekommen.

Zusammengefasst ergebe sich daher, dass die Annahme der erstinstanzlichen Behörde hinsichtlich der dem Bf. vorzuwerfenden Angelegenheit unrichtig sei, da in Ermangelung einer Schuld auch kein strafbestimmender Wertbetrag festgemacht werden könne. Selbst die Erläuterungen zur Regierungsvorlage hielten ausdrücklich fest, dass sich die Pflicht zur Entrichtung nur auf Beträge beziehe, die auch geschuldet werden.

Abschließend sei noch festzuhalten, dass aus Sicht des Bf. wohl ein Stillhalten und die Nichtbezahlung der Quote „billiger“ gewesen wäre. Die Quotenzahlung habe über € 5.000,00 betragen, die Strafe wäre jedoch nicht um diese Beträge angewachsen. Das bedeute, dass aus taktischem Kalkül heraus es für den Bf. vorteilhafter gewesen wäre, die Quote zurückzuhalten und eine etwas höhere Strafe in Kauf zu nehmen. Dies sei zweifelsohne nicht im Sinne des Gesetzgebers.

Im Rahmen der am 11. November 2014 abgehaltenen mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht brachten beide Verfahrensparteien vor, es bestehe Einigkeit darüber, dass im zugrunde liegenden Sanierungsverfahren der Fa. X-KG eine Quote in Höhe von 20% entrichtet wurde. Der Verteidiger führte dazu aus, dass die Quote im Jahr 2010 - vor Änderung des § 29 Abs. 2 Finanzstrafgesetz - entrichtet worden und daher die vor dem 1.1.2011 geltende Rechtslage (schuldbefreiende Entrichtung nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Bestimmungen) anzuwenden sei.

Auf Vorhalt des Amtsbeauftragten, dass die gegenständliche Selbstanzeige mit 18.10.2010 datiert ist, jedoch am 18.10.2011 eingebracht wurde, führte der Bf. aus, dass dies ein Schreibfehler auf der Selbstanzeige wäre und diese tatsächlich im Oktober 2011 erstellt und eingebracht worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst

gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Erlassung des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

Gemäß § 156 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) wird der Schuldner durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie am Insolvenzverfahren oder an der Abstimmung über den Sanierungsplan teilgenommen oder gegen den Sanierungsplan gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist.

Gemäß § 156 Abs. 4 IO können Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Schuldners im Sanierungsplan unberücksichtigt geblieben sind, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrag vom Schuldner verlangen.

Gemäß § 197 Abs. 1 IO haben Insolvenzgläubiger, die ihre Forderungen bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet haben, Anspruch auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote nur insoweit, als diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht. § 156 Abs. 4 bleibt unberührt.

Unbestritten war der Bf. seit 23. Oktober 1996 Geschäftsführer und einziger Komplementär der Fa. X-KG .

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 28. Juli 2010, GZ1 , wurde über das Vermögen dieser Personengesellschaft der Konkurs eröffnet, welcher nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes mit Beschluss des genannten Gerichtes vom 20. Dezember 2010 wieder aufgehoben wurde.

Am 18. Oktober 2011 erstattete der Bf. in seinem Namen und auch namens der Fa. X-KG eine Selbstanzeige des Inhaltes, dass er Einkünfte aus der Vermietung seines Unternehmens in Adresse2 , im Zeitraum März 2007 bis September 2010 nicht

in seine Steuererklärungen 2007 bis 2010 aufgenommen habe. Weiters seien die Umsatzsteuervoranmeldungen für sein Unternehmen Fa. X-KG falsch gewesen. Die tatsächlichen Pachteinnahmen seien in diesem Zeitraum um € 115.800,00 (brutto) verkürzt worden. Der monatlich um € 2.800,00 verkürzte Pachtzins sei in schwankender Höhe auf das Konto der KG einbezahlt worden. Er habe sein Unternehmen ab März 2007 an die Fa. A-OG, Geschäftsführer C.D. und Geschäftsführer E.F., und seit Juni 2010 an den Rechtsnachfolger B-KG verpachtet. Es seien Parallelverträge vorgelegen und der verkürzte Pachtzins sei monatlich in einem Kuvert vom Geschäftsführer des Pächters dem Bf. persönlich im Geschäftslokal übergeben worden. Lediglich bei der ersten Übernahme sei der gesamte Pachtzins bestätigt worden. Seit September 2010 bestreite der Pächter das Vorhandensein eines Parallelvertrages.

Eine in der Folge gemäß § 150 BAO durchgeführte Außenprüfung der Fa. X-KG betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) für die Jahre 2007 bis 2010 wurde mit Bericht vom 28. Juni 2012 abgeschlossen. Im Rahmen dieser Außenprüfung wurden die vom Bf. mit Selbstanzeige nachträglich offengelegten Einnahmen den verkürzt erklärten Umsätzen und Gewinnen hinzugerechnet.

Am 20. November 2012 ergingen geänderte Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2010. Die zugrundeliegenden gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 ergingen am 21. November 2012.

Laut Eintragung in das Firmenbuch wurde die Fa. X-KG am 25. Oktober 2012 aufgelöst und gelöscht und ab diesem Zeitpunkt als nicht protokolliertes Einzelunternehmen N.N. fortgeführt. Gemäß § 142 UGB ging das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Bf. über.

Der Spruchsenat geht im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass die dem Schulterspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge an Einkommensteuer 2007 bis 2009 und Umsatzsteuer 2008 bis 2010 in Höhe von insgesamt € 27.480,11 in Höhe der im Rahmen des rechtskräftig am 20. Dezember 2012 bestätigten Sanierungsplanes vereinbarten Quote von 20%, das sind € 5.496,00 fristgerecht im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG nach Abgabe der Selbstanzeige entrichtet wurden. Insoweit besteht auch Einigkeit zwischen den Verfahrensparteien. Der gesamte strafbestimmende Wertbetrag wurde vom Spruchsenat richtig festgestellt, nicht jedoch die richtige Höhe der jährlichen Verkürzungsbeträge. Aus Anlass der Beschwerde war daher der Schulterspruch des angefochtenen Erkenntnisses hinsichtlich der Höhe der Verkürzungsbeträge ergänzend zu konkretisieren (siehe Spruch dieses Erkenntnisses) und die jeweiligen Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuer 2008-2010 und Einkommensteuer 2008-2009 um die 20%ige Quote zu verringern.

Der Bf. räumt zwar in der gegenständlichen Beschwerde in Kenntnis der mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010 (BGBl. I Nr. 104/2010) erfolgten Neuregelung des § 29 Abs. 2 FinStrG ein, dass der die Quote übersteigende Teil der zugrundeliegenden

Verkürzungsbeträge (80%) nicht tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung, wie dies in § 29 Abs. 2 FinStrG gefordert wird, entrichtet wurde, wendet jedoch ein, dass eine solche Entrichtung nur dann und insoweit erforderlich sei, als diese Beträge „*vom Anzeiger geschuldet werden*“ oder er für diese Beträge „*zur Haftung herangezogen werden kann*“. Wenn aber nach einer Restschuldbefreiung entsprechend den insolvenzrechtlichen Bestimmungen der Abgabenanspruch gegenüber dem Anzeiger erlösche, werde dieser Betrag insoweit vom Anzeiger weder geschuldet, noch könne er dafür zur Haftung herangezogen werden.

Diesem Vorbringen des Bf. kann seitens des Bundesfinanzgerichtes aus folgenden Erwägungen nicht gefolgt werden:

Zunächst ist auszuführen, dass die Änderung des § 29 Abs. 2 FinStrG durch Finanzstrafgesetznovelle 2010 (BGBl. I Nr. 104/2010) gemäß § 265 Abs. 1p FinStrG mit 1. Jänner 2011 in Kraft trat und somit für alle Selbstanzeigen ab diesem Zeitpunkt anzuwenden ist. Als Strafaufhebungsgrund entfaltet die Selbstanzeige ihre Wirkung nicht schon zur Tatzeit, sondern wesensmäßig erst bei ihrer Erstattung. Daraus folgt, dass die eine Strafaufhebung bewirkende Normvariante des § 29 zwar in den Günstigkeitsvergleich (§ 4 Abs. 2 FinStrG) einzubeziehen ist, die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des von der Anzeige Begünstigten beeinflussen kann, wenn die Anzeige zu einem Zeitpunkt erstattet wird, in dem die Rechtslage schon in Geltung befindlich ist (vgl. Tannert - Kommentar zum FinStrG, Anmerkung 18 zu § 29 FinStrG). Der Spruchsenat ist daher im angefochtenen Erkenntnis zu Recht davon ausgegangen ist, dass eine quotenmäßige Entrichtung nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Vorschriften bei ab dem 1.1.2011 abgegebenen Selbstanzeigen für den die Quote übersteigenden Teil der selbstangezeigten Abgabenschuldigkeiten nicht mehr ausreicht, eine strafbefreiende Wirkung zu entfalten. Nach den erläuternden Bemerkungen des Gesetzgebers zu der Änderung des § 29 Abs. 2 FinStrG durch die Finanzstrafgesetznovelle 2010 kann nur bei tatsächlicher Schadensgutmachung und rechtzeitiger Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten nach Erstattung einer Selbstanzeige eine strafbefreiende Wirkung erlangt werden. Nicht nachvollzogen werden kann insoweit das Vorbringen des Verteidigers in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht dahingehend, die Restschuldbefreiung für die selbstangezeigten Abgabenschuldigkeiten sei bereits im Rahmen des Sanierungsverfahren der KG durch Entrichtung der Quote im Jahr 2010 - vor Änderung des § 29 Abs. 2 FinStrG - eingetreten und daher die vor dem 1.1.2011 geltende Rechtslage (schuldbefreiende Entrichtung nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Bestimmungen) anzuwenden. Der Spruchsenat ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Entrichtung der selbstangezeigten, vom Sanierungsverfahren nicht umfassten Abgabenschuldigkeiten innerhalb eines Monates nach Abgabe der Selbstanzeige (vom 18.10.2011) erfolgen hätte müssen.

Der Bf. wendet mit der gegenständlichen Beschwerde auch ein, dass eine Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG nur dann und insoweit erforderlich sei, als diese Beträge

„vom Anzeiger geschuldet werden“ oder er für diese Beträge „zur Haftung herangezogen“ werden kann. Dazu ist auszuführen:

Die dem erstinstanzlichen Erkenntnis zugrunde liegenden Einkommensteuernachforderungen werden sehr wohl vom Bf. als Abgabepflichtigen selbst geschuldet und insoweit kommt dem Beschwerdevorbringen des Bf. von vornherein keine Berechtigung zu.

Zweifelsfrei konnten die aufgrund der Selbstanzeige vom 18. Oktober 2011 im November 2012 festgesetzten und dem erstinstanzlichen Erkenntnis zugrundeliegenden Abgabennachforderungen an Umsatzsteuer nicht von dem mit rechtskräftigen Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Dezember 2010 bestätigten Sanierungsplan umfasst sein, zumal diese von der Abgabenbehörde im Insolvenzverfahren der Fa. X-KG nicht angemeldet werden konnten.

Gemäß § 156 Abs. 4 IO können Gläubiger (hier: die Abgabenbehörde) deren Forderungen nur aus Verschulden des Schuldners (hier: Fa. X-KG vertreten durch den Bf.) im Sanierungsplan unberücksichtigt geblieben sind, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrag vom Schuldner verlangen. Wie der Bf. in der Selbstanzeige unmissverständlich eingestanden hat, hat er unrichtige Umsatz-, Feststellungs- und Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2010 wie auch die zugrundeliegenden unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen bei der Abgabenbehörde eingereicht und dadurch Mieteinnahmen in beträchtlichem Ausmaß vorsätzlich nicht offen gelegt. Es besteht somit kein wie immer gearteter Zweifel, dass die im gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrundeliegenden Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuer aus Verschulden des Bf. im Insolvenzverfahren der Fa. X-KG von der Abgabenbehörde nicht angemeldet werden konnten und somit in dem am 20. Dezember 2010 rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan unberücksichtigt geblieben sind. Es besteht weiters kein Zweifel daran, dass die Fa. X-KG nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Dezember 2010 die hier in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten an Umsatzsteuer in vollem Umfang schuldete und der Bf. gemäß § 12 BAO jederzeit zur Haftung herangezogen hätte werden können.

Da somit im gegenständlichen Fall die Fa. X-KG wegen der aus Verschulden des Bf. unterbliebenen Anmeldungsmöglichkeit der zugrundeliegenden verkürzten Abgabenschuldigkeiten an Umsatzsteuer in deren Sanierungsverfahren keine Restschuldbefreiung erlangt hat und der Bf. bis zur Fortführung der KG als Einzelunternehmen ab 25. Oktober 2012 jederzeit gemäß § 12 BAO zur Haftung für die hier in Rede stehenden Verkürzungsbeträge herangezogen hätte werden können, und er diese Beträge als Gesamtrechtsnachfolger der KG ab 25. Oktober 2012 ebenso wie seine verfahrensgegenständliche persönliche Einkommensteuer selbst schuldet, kann der gegenständlichen Selbstanzeige in dem die bezahlte Quote von 20% übersteigenden Ausmaß mangels tatsächlicher Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG keine strafbefreiende Wirkung zukommen.

Unbestritten blieb in der gegenständlichen Beschwerde sowohl die objektive als auch die subjektive Tatseite der der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG.

Die in der Selbstanzeige vom 18. Oktober 2011 offengelegten hinterzogenen Mieteinnahmen wurden gemäß den Angaben des Bf. den Besteuerungsgrundlagen hinzugerechnet. Die daraus resultierenden Abgabennachforderungen wurden, insoweit der Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt wurde, objektiv zu Recht der Bestrafung zugrunde gelegt.

Auch in subjektiver Hinsicht stellt die in der Selbstanzeige erfolgte Darlegung der Verfehlung, dass Mieteinnahmen in den hier gegenständlichen Zeiträumen in Höhe von € 2.800,00 monatlich weder in die Umsatzsteuervoranmeldungen noch in die Jahressteuererklärungen aufgenommen wurden und dadurch Umsatz- und Einkommensteuer verkürzt wurde, eine geständige Rechtfertigung im Sinne einer einbekannten vorsätzlichen Handlungsweise des Bf., an welcher bei gegebener Sachlage kein Zweifel bestehen kann, dar.

Kein Vorbringen wurde in der gegenständlichen Beschwerde in Bezug auf die Höhe der verhängten Geldstrafe erstattet.

Ausgehend von einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bf. sah der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel des Bf. und seine geständige Rechtfertigung, als erschwerend hingegen keinen Umstand an. Unberücksichtigt blieb dabei nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes der Erschwerungsgrund des mehrmaligen Tatentschlusses über einen längeren Zeitraum.

Zu den gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnissen und zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf. hat der Spruchsenat ein Einkommen des Bf. von € 900,00 monatlich bei Sorgepflichten für ein Kind festgestellt und ist damit von einer sehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bf. ausgegangen. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Klagenfurt vom 10. April 2014 wurde ein am 31. Juli 2013 über das Vermögen des Bf. eröffnetes Schuldenregulierungsverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben. Im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bezifferte der Bf. sein durchschnittliches monatliches Nettoeinkommen mit € 800,00. Es bestehen weiter Sorgepflichten für eine 10-jährige Tochter, die persönlichen Schulden des Bf. betragen ca. € 200.000,00. Es ist somit klar, dass sich an der sehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bf. keinerlei Änderung ergeben hat.

Bedenkt man jedoch, dass die der Bestrafung unterzogenen Verkürzungsbeträge an Umsatz- und Einkommensteuer nach wie vor unberichtet aushalten, erstinstanzlich der Erschwerungsgrund des mehrmaligen Tatentschlusses über einen längeren Tatzeitraum unberücksichtigt geblieben ist und auch ein hoher Verschuldensgrad in Form eines auf dauerhafte Verkürzung gerichteten Vorsatzes zugrunde liegt, so bleibt für eine Strafminderung kein Raum.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der ordentlichen Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage, ob dem Geschäftsführer und Komplementär einer Kommanditgesellschaft, auf Grund einer nach erfolgter Änderung der Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010 (BGBI. I Nr. 104/2010) eingebrachten Selbstanzeige nach Bezahlung der im vorangegangenen Sanierungsverfahren der KG beschlossenen Quote, für den die Quote übersteigenden Teil der selbstangezeigten Abgabenschuld der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige zugute kommt oder nicht, ergibt sich klar aus den angeführten gesetzlichen Bestimmungen.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 11. November 2014