

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen N.N., Adresse1, vertreten durch AVIATAX Steuerberatungs GmbH, Biberstraße 10/Top 6, 1010 Wien, wegen des Finanzvergehens der versuchten und vollendeten gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) iVm § 38 Abs. 1 FinStrG über die Beschwerden des Beschuldigten vom 6. Februar 2014 und der Amtsbeauftragten AB vom 30. Dezember 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 20. November 2013, SpS, Strafnummer YXY, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2014 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Mag. H.H., der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin A.B. folgendes Erkenntnis gefällt:

I.) Der Beschwerde des Beschuldigten N.N. (in Folgenden Bf. genannt) wird teilweise Folge gegeben und das gegen ihn wegen des Verdachtes der versuchten gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung an Einkommensteuer 2010 in Höhe von € 24.273,00 gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 38 Abs. 1 FinStrG anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Der Schulterspruch des angefochtenen Erkenntnisses wird dahingehend abgeändert, dass der Bf. in Bezug auf Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2009 bei unveränderter Höhe der Verkürzungsbeträge des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG für schuldig erkannt wird.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird die über den Bf. zu verhängende Geldstrafe auf € 20.000,00 und die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zu verhängende Ersatzfreiheitsstrafe auf 50 Tage herabgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat der Bf. die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Finanzstrafverfahrens in (unveränderter) Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

II.) Der Beschwerde der Amtsbeauftragten AB wird als unbegründet abgewiesen.

III.) 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 20. November 2013, SpS, wurde der Beschuldigte N.N. der vollendeten und versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG teilweise in Verbindung mit § 13 FinStrG für schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes 2/20/21/22 vorsätzlich, durch die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen zur Einkommensteuer für die Kalenderjahre 2006 bis 2010, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, und zwar

Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 5.982,32,

Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 3.869,15,

Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 24.397,26,

Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 34.608,14 bewirkt sowie

Einkommensteuer 2010 in Höhe von € 24.273,00 zu verkürzen versucht,

wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung einer fortlaufende Einnahme zu beschaffen.

Der Bf. habe hiedurch eine teils versuchte, teils vollendete gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 38 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über ihn deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 30.000,00 und gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 75 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der Bf. die Kosten des Strafverfahrens in Höhe von € 500,00 und die eines allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Begründend wurde zur Person des Beschuldigten ausgeführt, er sei bisher finanzstrafrechtlich nicht in Erscheinung getreten und gebe sein monatliches Einkommen mit € 6.000,00 an. Er habe Sorgepflichten für drei Kinder.

Der Beschuldigte sein Alleingesellschafter und Geschäftsführer zweier Gesellschaften, nämlich der Fa. X-GmbH und der Fa. Y-GmbH vormals Fa. Z-GmbH.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Fa. X-GmbH sei festgestellt worden, dass der Bf. regelmäßig Geschäftsführerbezüge erhalten habe, ohne diese einer Besteuerung zuzuführen. Bei dieser Prüfung sei die Entdeckung der dem Bf. nunmehr angelasteten Tat erfolgt.

In weiterer Folge sei beim Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt worden, da weder eine steuerliche Erfassung zur Einkommensteuer bestanden habe, noch

entsprechende Abgabenerklärungen eingereicht worden seien. Die aus der Prüfung resultierenden Abgabenbescheide seien sämtlich in Rechtskraft erwachsen, die festgesetzten Mehrsteuern stellten sogleich die strafbestimmenden Wertbeträge dar.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren liege eine durch die Verteidiger eingebrachte Rechtfertigung vor, mit der jedwedes finanzstrafrechtlich vorwerfbares Verhalten in Abrede gestellt werde.

Nach Zitieren der bezughabenden Gesetzesbestimmungen stellte der Spruchsenat fest, das Verhalten des Beschuldigten erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht. Der Verantwortung des Bf. habe vom Spruchsenat nicht gefolgt werden können. Aus den der Abgabenbehörde zur Verfügung gestellten Materialien sei eine Verpflichtung zur Einreichung einer Jahreserklärung nicht erkennbar gewesen, zumal der Bezug des Geschäftsführergehaltes weder der Behörde bekannt gewesen noch offengelegt worden sei.

Eine, wie in der Rechtfertigung angeführt, erstattete strafbefreiende Selbstanzeige sei zu keinem Zeitpunkt verwirklicht worden.

Es sei daher mit einem Schulterspruch vorzugehen gewesen.

Nach der Bestimmung des § 38 Abs. 1 FinStrG sei mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrages zu bestrafen, wer die Abgabenhinterziehung mit dem Vorsatz, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, begehe.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbscholtenheit des Bf. und eine teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum an.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit sei die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruhe zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richten sich die vorliegenden frist- und formgerechten Beschwerden, einerseits des Beschuldigten vom 6. Februar 2014 und andererseits der Amtsbeauftragten der Finanzstrafbehörde vom 30. Dezember 2013.

Der Bf. bestreitet in seiner Beschwerde das Delikt vorsätzlich begangen zu haben bzw. für die Jahre 2009 und 2010 überhaupt ein Delikt verwirklicht zu haben.

Zum Sachverhalt wird vorgebracht, im Zuge einer Außenprüfung der Fa. X-GmbH, dessen Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. gewesen sei, sei entdeckt worden, dass es verabsäumt worden sei, für den Bf. Steuererklärungen einzureichen. Die Außenprüfung der Fa. X-GmbH habe im Mai 2010 begonnen. Gemäß den übereinstimmenden Zeugenaussagen von Frau C.D., damalige steuerliche Vertreterin der Fa. X-GmbH, sowie von Frau E.F., der mit der Durchführung der Außenprüfung beauftragte Prüferin, sei spätestens im Juni 2010 festgestellt worden, dass für den Bf. keine

Einkommensteuererklärungen 2006 bis 2009 eingereicht worden seien. Laut vorliegenden Arbeitsaufzeichnungen von Frau C.D. sei am 15. Juni 2010 eine Besprechung mit der Prüferin E.F. über die steuerliche Erfassung des Bf. abgehalten worden. Der Tatentdeckungszeitpunkt sei daher mit 15. Juni 2010 anzunehmen.

Als zusätzliches wesentliches Sachverhaltselement sei von Bedeutung, dass im Zuge dieses Termines mit der Behörde besprochen worden sei, dass der Bf. im Rahmen einer Außenprüfung von Frau E.F. "mitgeprüft" werde und inzwischen keine Steuererklärungen abgegeben werden würden, da das Ergebnis im Rahmen dieser Außenprüfung festgesetzt werde. Diese Darstellung decke sich auch mit der Aussage der Prüferin E.F. in der mündlichen Verhandlung vom 4. September 2013, die angegeben habe, sie habe sich im Zuge der Prüfung der Fa. X-GmbH gedacht, sie prüfe den Beschuldigten gleich mit.

Aus den Aussagen des Bf., der Frau C.D., deren steuerliche Vertretung sich zu diesem Zeitpunkt nur auf die Fa. X-GmbH bezogen habe und auch der Prüferin E.F. sei klar geworden, dass sowohl der Bf. als auch C.D. überrascht gewesen seien, dass eine Einkommensteuererklärung abzugeben sei. Es wurden von Seiten der steuerlichen Vertretung C.D. die Berechnungen und die Steuererklärungen vereinbarungsgemäß an die Prüferin E.F. bei einem Termin erst im September 2011, als der Prüfungsauftrag für den Bf. vorgelegen sei, übergeben.

Einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver Hinsicht mache sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirke. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG gelte eine Abgabenhinterziehung als bewirkt, wenn Abgaben die bescheidmäßig festzusetzen seien, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Frist nicht festgesetzt hätten werden können.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO seien Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer bis zum Ende des Monats Juni jedes Folgejahres einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolge. Die elektronische Übermittlung werde gefordert, solange sie dem Steuerpflichtigen zumutbar sei. Die Zumutbarkeit der elektronischen Übermittlung werde bei Steuerpflichtigen, die von einem Wirtschaftstreuhänder vertreten seien, unterstellt.

Daraus ergebe sich die Schlussfolgerung, das Tatbild der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 sei nicht verwirklicht. Die gesetzliche Erklärungspflicht für das Veranlagungsjahr 2009 habe nach den gesetzlichen Bestimmungen am 30. Juni 2010 und für das Veranlagungsjahr 2010 am 30. Juni 2011 geendet. Mit Ablauf dieses Datum des jeweiligen Veranlagungsjahres gelte der Tatbestand für die vorsätzliche Abgabenhinterziehung als verwirklicht. Eine Unterlassung der Anzeigepflicht gemäß § 120 BAO über das Bestehen der Steuerpflicht stelle nach nunmehriger mehrheitlicher Literaturmeinung, der sich auch der VwGH mit seinem Erkenntnis vom 16.9.2003, 97/14/0101, angeschlossen habe, eine bloße Vorbereitungshandlung dar, die allenfalls als Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51

Abs. 1 lit. a FinStrG zu sanktionieren sei. Durch den Besprechungszeitpunkt am 15. Juni 2010 mit der Prüferin sei die Abgabenbehörde von der Steuerpflicht des Bf. in Kenntnis gesetzt worden. Dieses Wissen der Prüferin sei dabei dem Wissen der Abgabenbehörde zuzurechnen. Ab diesem Zeitpunkt sei der Abgabenbehörde der Abgabenanspruch dem Grunde nach bekannt gewesen. Sei der Abgabenanspruch der Abgabenbehörde dem Grunde nach bekannt, so könne die Abgabenverkürzung nicht mehr nach § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Halbsatz FinStrG bewirkt werden. Dies bedeute, dass ein bereits wegen der Veranlagung zur Einkommensteuer beim Finanzamt (das dem Wissen des prüfenden Organs gleichstehe) bekannter Abgabepflichtiger durch das Unterlassen der Abgabe von Steuererklärungen für ein Veranlagungsjahr keine Abgabenverkürzung hinsichtlich der bekannten Abgabepflichtigen nach § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Halbsatz FinStrG bewirken könne. Für die Kenntnis der Abgabenbehörde reiche es vollkommen aus, dass die Abgabenbehörde von einem einzigen Einzeltatbestand Kenntnis erlangt habe, der zur Abgabepflicht führe.

Der Zeitpunkt der Deliktvollendung trete mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist ein. Vor diesem Fristablauf bestehe aber bezüglich bescheidmäßig festzusetzender Abgaben keine wie immer geartete Verpflichtung, irgendetwas zu fatieren. Daraus folge, dass es bei Untätigkeit des Steuerpflichtigen keinen Versuch gebe, weil mit dem Eintritt der Erklärungspflicht die Tatbestandsvollendung zusammenfalle.

Den mit Strafe bedrohten Sachverhalt müsse der Abgabepflichtige verwirklichen wollen. Der Vorsatz umfasse neben dem Wollen auch das Wissen, nur wenn Wissen und Wollen vorliegen, sei ein Vorsatz gegeben. Um ein Vorsatzdelikt begehen zu können, müsse der Abgabepflichtige also wissen, nicht nur "wissen können" oder "wissen müssen", dass eine Handlung oder Unterlassung gegen abgabenrechtliche Pflichten verstöße. Aus den Aussagen in der mündlichen Verhandlung könne eindeutig geschlossen werden, dass dem Bf. nicht bewusst gewesen sei, dass er zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen verpflichtet gewesen wäre. Er habe seine Geschäftsführervergütungen über die Lohnverrechnung der auszahlenden Gesellschaft führen lassen, die die Lohnnebenkosten und die Sozialversicherungsbeiträge bezahlt habe. Ein Bewusstsein, dass er nur aufgrund seiner Beteiligungshöhe bei der Gesellschaft zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen verpflichtet gewesen sei, sei nicht vorhanden gewesen. Es sei eine spezielle Kenntnis des Steuerrechtes erforderlich, um zu verstehen, dass obwohl die Geschäftsführervergütungen über die Lohnverrechnung geführt und sämtliche Lohnnebenkosten von der Gesellschaft getragen worden seien, dennoch die Einkommensteuer in einem selbständigen separaten Verfahren zu veranlagen sei. Er habe es nicht für möglich gehalten, Einkommensteuererklärungen abgeben zu müssen und habe auch den eingetretenen Erfolg nicht billigend in Kauf genommen. Wie er selbst bei der mündlichen Verhandlung ausgesagt habe, hätte er selbstverständlich die Steuererklärungen abgegeben, wenn er von der Verpflichtung gewusst hätte. Das Vorliegen einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung werde anhand der vorliegenden Aussagen nicht nachgewiesen.

Dem Bf. sei vorzuwerfen, dass er in Anbetracht des komplizierten steuerlichen Sachverhaltes seiner Geschäftsführerstellung Erkundigungen über die steuerliche Behandlung seiner Bezüge einholen hätte müssen.

Es werde daher beantragt, wegen Fehlens der objektiven Tatseite das Verfahren betreffend die Jahre 2009 und 2010 einzustellen.

In Abrede gestellt werde ein Vorsatzdelikt betreffend die Jahre 2006 bis 2008, insoweit handle es sich allenfalls um ein Fahrlässigkeitsdelikt. Demgemäß werde gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung bestritten.

Mit der Beschwerde vom 30. Dezember 2013 wendet sich die Amtsbeauftragte gegen die Höhe der vom Spruchsenat verhängten Geldstrafe und beantragt die Verhängung einer Geldstrafe in Höhe von € 40.000,00.

Zur Begründung wird ausgeführt, das Strafausmaß betrage lediglich 32,21 % des strafbestimmenden Wertbetrages. Bei der Verhängung der Strafe sei die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum als erschwerend gewertet worden.

Unter Zugrundelegung des angeführten Erschwerungsgrundes erscheine die Strafe angesichts des vorliegenden Sachverhaltes, insbesondere aus spezialpräventiven Gründen als zu gering bemessen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht führte der Bf. wiederholend aus, dass für das Jahr 2010 die objektive Tatseite schon deswegen nicht erfüllt sein könne, weil der Abgabenbehörde nach der Aktenlage spätestens im Juni 2010 die Entstehung des Abgabenanspruches bekannt geworden wäre. Für das Jahr 2009 stelle sich die Frage, ob der Abgabenanspruch innerhalb der gesetzlichen Erklärungsfrist bis 30. Juni 2010 bekannt geworden sei und ob die Aussage der Prüferin, sie werde in der Folge die Einkommensteuerpflicht des Bf. persönlich prüfen und eine Abgabenfestsetzung durchführen, nicht eine schlüssige Fristverlängerung dargestellt habe.

Zur subjektiven Tatseite werde, wie schriftlich, eine vorsätzliche Handlungsweise in Abrede gestellt, zumal der Bf. davon ausgegangen sei, durch den Abzug von Lohnabgaben im Rahmen der Lohnverrechnung sei seine Einkommensteuerpflicht erfüllt gewesen. Eingestanden werde insoweit eine fahrlässige Handlungsweise, weil der Bf. übersehen bzw. vergessen habe, Einkommensteuererklärungen abzugeben.

Zu seinen persönlichen Verhältnissen und zu seiner derzeitigen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gab der Bf. vor dem Bundesfinanzgericht zu Protokoll, sein derzeitiger monatlicher Bruttolohn als Geschäftsführer der Fa. X-GmbH betrage € 3.000,00. Er sei sorgepflichtig für drei Kinder im Alter zwischen 15 und 19 Jahren und seine teilzeitbeschäftigte Gattin. An Vermögenswerten seien das Hälfteeigentum an einem Einfamilienhaus, welches mit Schulden in Höhe von rund € 90.000,00 belastet sei, und seine Firmenanteile zu nennen.

Befragt zur subjektiven Tatseite brachte der Bf. vor, er habe keinesfalls beabsichtigt, Abgaben hinterziehen und sei davon ausgegangen, seine damalige Steuerberaterin

werde die steuerlichen Belange für ihn erledigen. Sie habe Kenntnis von seinen Geschäftsführerbezügen gehabt und habe ihn nie darauf aufmerksam gemacht, dass er als Alleingesellschafter verpflichtet gewesen wäre, Einkommensteuererklärungen abzugeben.

Zum Vorhalt, er habe über einen Zeitraum von mehreren Jahren keine Einkommensteuer für seine Geschäftsführerbezüge bezahlt, führte der Bf. aus, er sei sehr wohl davon ausgegangen, dass seine steuerlichen Belange von seiner Steuerberaterin erledigt würden und er sei interessiert gewesen, die Abgaben zeitnah zu bezahlen.

Wenn dem Bf. weiters vorgehalten werde, es erscheine dem Bundesfinanzgericht nahezu denkunmöglich, dass er davon ausgegangen sei, bei einem Alleingesellschafter und Geschäftsführer erfolge ein Lohnsteuerabzug, so könne er dazu nur sagen, dass ihm das heute so auch klar sei, damals aber sei er wirklich davon ausgegangen.

Auf die Frage, ob er von der Steuerberaterin Abrechnungen über seine Geschäftsführerbezüge erhalten habe, führte der Bf. vor dem Senat aus, er habe schon einen Lohnzettel erhalten, diesen aber nicht näher überprüft. Der Verteidiger brachte dazu ergänzend vor, dass der Bf. seine Firma im Jahr 2002 gegründet und in der Folge sehr niedrige Geschäftsführerbezüge erhalten habe, welche anfangs keine Steuerpflicht nach sich gezogen hätten, und er als einer der wenigen Geschäftsführer Dienstgeberbeiträge und Kommunalabgabe abgeführt habe.

Dem Vorhalt, der Bf. habe als Selbstständiger Beitragszahlungen an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft bezahlt, aber andererseits keine Einkommensteuer an das Finanzamt entrichtet, begegnete der Bf. dahingehend, dass er die Entrichtung der Einkommensteuer nicht absichtlich unterlassen und er immer alles bezahlt habe, was ihm zur Bezahlung vorgelegt worden sei.

Zur Höhe seiner Bezüge in den Jahren 2006 bis 2010 gefragt, führte der Bf. in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht aus, er habe in den Jahren 2008 bis 2010 jeweils € 3.000,00 monatlich an Geschäftsführerbezügen von der Fa. X-GmbH und von der Fa. Y-GmbH bezogen. Vorher seien die Bezüge wesentlich niedriger gewesen, und zwar ca. jeweils € 1.000,00 bis € 1.500,00.

Auf die Frage der Amtsbeauftragten, ob es dem Bf. aufgrund der Überweisung runder Beträge vom Firmenkonto auf sein Privatkonto nicht klar gewesen sei, dass kein Lohnsteuerabzug erfolgt sein konnte, führt dieser aus, er sei von der Erledigung seiner steuerlichen Belange durch die Steuerberaterin ausgegangen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG ist mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, zu bestrafen, wer, ohne den Tatbestand des § 38a oder des § 39 zu erfüllen, die Abgabenhinterziehung, den Schmuggel, die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder die Abgabenhehlerei nach § 37 Abs. 1 begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Unstrittig steht fest, dass der Bf. in den tatgegenständlichen Jahren 2006 bis 2010 handelsrechtlicher Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Fa. X-GmbH und der Fa. Y-GmbH (vormals Z-GmbH) war und als solcher Geschäftsführerbezüge erhalten hat, für welche eine steuerliche Erfassung und die Abgabe von Einkommensteuererklärungen erst nach Entdeckung dieses Sachverhaltes durch die Betriebsprüferin im Rahmen einer Außenprüfung der Fa. X-GmbH erfolgte.

Laut übereinstimmenden Zeugenaussagen vor dem Spruchsenat, der ehemaligen steuerlichen Vertreterin C.D. und der Betriebsprüferin E.F., wurde im Juni 2010 von der Prüferin festgestellt und im Rahmen einer Besprechung die Steuerberaterin darauf hingewiesen, dass eine Einkommensbesteuerung der Geschäftsführerbezüge des Bf. nicht erfolgt ist. Laut unwiderlegter, unter Wahrheitspflicht erfolgter Zeugenaussage der Steuerberaterin C.D. vom 20. November 2013 vor dem Spruchsenat hat die Prüferin im Rahmen einer Besprechung im Juni 2010 angekündigt, sich einen Prüfungsauftrag zu organisieren und eine Einkommensteuerfestsetzung für die Geschäftsführerbezüge des Bf. in der Folge in einem mit der Prüfung der Fa. X-GmbH durchzuführen.

Nach der Sachverhaltsdarstellung des Bf. vom 15. März 2013 gegenüber der Finanzstrafbehörde wurden der Prüferin die Unterlagen für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2009 anlässlich einer Besprechung am 24. Februar 2011 übergeben und auch eine Steuernummer beantragt. In dieser Sachverhaltsdarstellung brachte der Bf. weiters glaubhaft und nach der Aktenlage nachvollziehbar vor, im Zuge eines weiteren Termins mit der Prüferin am 13. September 2011 den Prüfungsauftrag betreffend Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2009 unterfertigt zu haben. Mit der Prüferin wurde eine Ausdehnung der Außenprüfung auf das Veranlagungsjahr 2010

vereinbart, weiters dass von Seiten der steuerlichen Vertretung keine Steuererklärungen abgegeben werden und das Finanzamt somit die Einkommensteuer für den Zeitraum 2006 bis einschließlich 2010 festsetzen wird. Die endgültige Finalisierung der Abgabenprüfung erfolgte schließlich mit Bericht vom 20. September 2012. Die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010 aufgrund der Außenprüfung ergingen am 24. September 2012.

Mit der gegenständlichen Beschwerde wird das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 2009 und 2010 in objektiver Hinsicht mit der Begründung bestritten, dass spätestens ab 15. Juni 2010 der Abgabenbehörde die Entstehung des Abgabenanspruches des bis dahin steuerlich nicht erfassten Abgabepflichtigen dem Grunde nach bekannt war und eine Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Halbsatz FinStrG somit nicht mehr bewirkt werden konnte.

Diesem Vorbringen ist in Bezug auf Einkommensteuer 2009 zu begegnen, dass deren Verkürzung gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bereits mit Ablauf des Monates April 2010 vollendet war. Der Bf. war zu diesem Zeitpunkt steuerlich nicht erfasst und hat es unterlassen die Einkommensteuererklärung 2009 bis zum Ablauf der in § 134 Abs. 1 BAO normierten Frist abzugeben. Nachdem er seit Jahren seine selbständigen Einkünfte als Geschäftsführer nicht offengelegt hatte und auch keine wie immer gearteten Anhaltspunkte dafür gegeben sind, dass er ohne Tatendeckung durch die Prüferin die Geschäftsführerbezüge erklärt hätte, kann er sich auch nicht auf den Termin 30. Juni 2010 zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2009 auf elektronischem Weg berufen, zumal er über einen Finanzonlinezugang mangels steuerlicher Erfassung gar nicht verfügen konnte, einen solchen gar nicht beantragt hatte und er mangels diesbezüglicher Vollmachterteilung und steuerlicher Erfassung auch nicht davon ausgehen konnte, dass seine Steuerberaterin die Einkommensteuererklärung 2009 für ihn abgeben würde.

Zum Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist für die Einkommensteuer 2009, am 30. April 2010, hatte die Abgabenbehörde nachweislich noch keine Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches betreffend Einkommensteuer für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Form der Geschäftsführerbezüge des Bf. Die Außenprüfung der Fa. X-GmbH , im Zuge derer die Tat entdeckt wurde, begann nach eigenen Angaben des Bf. erst im Mai 2010 und es hatte die Abgabenbehörde erstmals im Juni 2010 Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches hinsichtlich Einkommensteuer des Bf.

Das Vorliegen einer (vollendeten) Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG für Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2009 ist somit in objektiver Hinsicht dem Grunde und der Höhe nach zweifelsfrei erwiesen, wobei anzumerken ist, dass in Bezug auf Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2008 die objektive Tatseite ohnehin unbestritten blieb.

Mit dem nunmehr in Beschwerde gezogenen Erkenntnis des Spruchsenates wurde der Bf. in Bezug auf Einkommensteuer 2010 der versuchten gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 38 FinStrG für schuldig erkannt, er habe durch die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2010, sohin unter

Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Einkommensteuer 2010 in Höhe von € 24.273,00 zu bewirken versucht, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung einer fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Hierzu ist aufgrund der Aktenlage festzustellen, dass eine steuerliche Erfassung des Bf. im Anschluss an die Besprechung mit der Prüferin vom 24. Februar 2011 erfolgte und der Bf. in der Folge durch die Fa. C-GmbH vertreten wurde. Nach dem unwiderlegten Vorbringen des Bf., welches inhaltlich auch durch die Zeugenaussage der Steuerberaterin C.D. bestätigt wurde, ist eine Abgabe der Einkommensteuererklärung 2010 im Rahmen der Quotenregelung der Steuerberater in der Folge deswegen unterblieben, weil mit der Prüferin die Festsetzung der Einkommensteuer anhand der vom Bf. im Rahmen der Prüfung offengelegten Geschäftsführerbezüge, ohne Abgabe einer Einkommensteuererklärung, vereinbart wurde. Für dieses glaubhafte Vorbringen spricht auch der Umstand, dass der vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist betreffend Einkommensteuer 2010 bereits steuerlich erfasste Bf. in der Folge nicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2010 erinnert wurde. Dem Bf., der durch seine steuerliche Vertretung im Einvernehmen mit der Prüferin die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2010 unterlassen hat, weil er gegenüber dieser auf andere Art und Weise die Höhe seiner Geschäftsführerbezüge bekannt gegeben und offengelegt hatte, ist daher eine Verletzung der im § 119 BAO normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in Bezug auf Einkommensteuer 2010 schon objektiv nicht vorwerfbar, sodass insoweit mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen war.

Das Vorliegen der subjektiven Tatseite einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wird seitens des Bf. in der gegenständlichen Beschwerde mit dem Vorbringen bestritten, er sei sich nicht bewusst gewesen, zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet zu sein. Er habe seine Geschäftsführervergütungen über die Lohnverrechnung der GmbH führen lassen, die Lohnnebenkosten und die Sozialversicherung bezahlt und habe keine Kenntnis dahingehend gehabt, dass er aufgrund der Beteiligungshöhe steuerpflichtig wäre und eine Einkommensteuererklärung abzugeben gehabt hätte. Ihm sei eventuell vorzuwerfen, dass er nicht die erforderlichen Erkundigungen über die steuerliche Behandlung seiner Geschäftsführerbezüge eingeholt und insoweit fahrlässig gehandelt habe.

Dieses Vorbringen kann seitens des erkennenden Senates aus folgenden Erwägungen nur als zweckgerichtete Schutzbehauptung angesehen werden. Bedenkt man, dass der Bf. in einem Zeitraum von vier Jahren als Geschäftsführer und Alleingesellschafter von zwei genannten Gesellschaften Geschäftsführerbezüge in nicht unbeträchtlichem Ausmaß bezogen hat und dafür selbst Beitragszahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft als selbständiger Erwerbstätiger entrichtet hat, so kann es wohl nur als Schutzbehauptung angesehen werden, wenn er vorgibt, in Bezug auf die Einkommensbesteuerung von einem Steuerabzug ausgegangen zu sein, obwohl er sich die Geschäftsführerbezüge in voller vereinbarter Höhe auf sein Privatkonto

überwiesen hat. Er selbst hat vor dem Spruchsenat ausgesagt, er habe monatliche Abrechnungen seiner Geschäftsführervergütungen erhalten und es ist für das Bundesfinanzgericht undenkbar und unerklärbar, dass er davon ausgegangen wäre, seine Einkommensteuerpflicht sei durch einen Lohnsteuerabzug erfüllt gewesen und er müsse deswegen keine Einkommensteuererklärungen abgeben. Vielmehr geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es zum steuerlichen Grundwissen jedes Geschäftsführers gehört, dass Geschäftsführerbezüge eines Alleingeschäftlers einer GmbH im Rahmen einer Einkommensteuererklärung offenzulegen sind und dafür Einkommensteuer zu entrichten ist. Schon allein aufgrund der Höhe der ihn ausbezahlten Geschäftsführerhonorare hat es der Bf. nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden (Eventualvorsatz), dass ein Lohnsteuerabzug und damit die Erfüllung seiner Einkommensteuerpflicht damit nicht erfolgt sein konnte. Nach der Zeugenaussage der Steuerberaterin C.D. war diese nur zur Erledigung der steuerlichen Belange seiner Firmen und nicht für die eigenen steuerlichen Belange des Bf. bevollmächtigt. Für den Bf., der im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht einen geistig sehr wendigen Eindruck hinterlassen hat, war es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erkennbar, dass die Steuerberaterin mangels diesbezüglicher Bevollmächtigung seine eigenen steuerlichen Belange nicht erledigen würde.

Der Spruchsenat ist daher in Bezug auf Einkommensteuer 2006 bis 2009 auch in subjektiver Hinsicht zu Recht von einer vollendeten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG ausgegangen, weil der Bf. nach der - in freier Würdigung der vorliegenden Beweise - gewonnenen Überzeugung des erkennenden Senates es jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und es auch billigend in Kauf genommen hat, durch Unterlassung der Anzeige seiner selbständigen Tätigkeit (§ 120 BAO) und in der Folge durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 bis 2009 bis zu den jeweiligen Erklärungsterminen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer 2006 bis 2009 zu bewirken.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes reichen die vorliegenden Beweise jedoch nicht dazu aus, dem Bf., der seinen steuerlichen Verpflichtungen über den gegenständlichen Fall hinaus nach der Aktenlage regelmäßig nachgekommen ist und der auch die zugrunde liegenden Einkommensteuernachforderungen voll bezahlt hat, das Vorliegen einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG dahingehend nachzuweisen, es sei ihm durch die fortlaufende Begehung der Abgabenhinterziehung darauf angekommen, sich eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung in Bezug auf Einkommensteuer 2010 und aufgrund der nicht aufrecht zu erhaltenden Qualifikation der Taten als gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG war mit einer Strafneubemessung zugunsten des Bf. vorzugehen und der Strafbeschwerde der Amtsbeauftragten konnte schon allein aus diesen Gründen kein Erfolg beschieden sein.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters.

Abs. 2: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Abs. 3: Bei Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Abs.4: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Ausgehend von der subjektiven Tatseite des Eventualvorsatzes und einer vollendeten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG sah das Bundesfinanzgericht als mildernd die bisherige finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit des Bf., eine zwischenzeitig erfolgte vollständige Schadensgutmachung und auch den Umstand an, dass er bei der Ermittlung der zugrunde liegenden Einkommensteuernachforderungen im Rahmen der Außenprüfung mitgewirkt hat.

Als erschwerend hingegen wurde, entsprechend dem Beschwerdevorbringen der Amtsbeauftragten, die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum der Strafneubemessung zugrunde gelegt.

Ausgehend von geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen des Bf. (monatliches Bruttoeinkommen € 3.000,00, Hälfteeigentümer eines mit Schulden in Höhe von € 90.000,00 belasteten Einfamilienhauses, GmbH-Anteile mit unbekannten Wert) und von Sorgepflichten für drei Kinder und seine teilzeitbeschäftigte Gattin, somit von einer gegenüber dem erstinstanzlichen Erkenntnis, welches von einem monatlichen Einkommen von damals € 6.000,00 ausging, verschlechterten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf., erweist sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Herabsetzung der Geldstrafe auf einen Betrag von € 20.000,00 als tat- und schuldangemessen.

Bedenkt man, dass die im gegenständlichen Fall der im § 33 Abs. 5 FinStrG normierte Strafrahmen € 137.713,74 betragen hätte, so wird deutlich, dass mit einer Geldstrafe von 14,523% des Strafrahmens, also relativ knapp über der im § 23 Abs. 4 FinStrG normierten Mindestgeldstrafe, den festgestellten Milderungsgründen und seinen Sorgepflichten entscheidend zu seinen Gunsten Rechnung getragen wurde.

Einer darüber hinausgehenden Strafherabsetzung standen im gegenständlichen Fall sowohl general- als auch insbesondere spezialpräventive Erwägungen entgegen, die es dem Bundesfinanzgericht nicht ermöglichten, bei Nichtvorliegen einer Schuldeinsicht mit einer weiteren Strafmilderung vorzugehen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zu bemessende und nunmehr reduzierte Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 60 Tagen entspricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem festgestellten Verschulden des Bf. unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG bleiben die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 unverändert aufrecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das BAWAG-P.S.K.-Konto des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Zur Zulässigkeit der ordentlichen 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.

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

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte auch die Klärungen des Sachverhaltsfragen zum Gegenstand, nach deren Lösung sich die Entscheidungfindung eindeutig aus dem Gestz ergab.

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

