

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen N.N., Adresse1, vertreten durch Mag. Nikolaus Rast, Schottengasse 10/IV, 1010 Wien, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden des Beschuldigten vom 17. Jänner 2014 und der Amtsbeauftragten AB vom 2. Jänner 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterburg als Finanzstrafbehörde vom 20. November 2013, SpS, in der Sitzung am 10. Juni 2014 in Abwesenheit des Beschuldigten und in Anwesenheit seiner Verteidigerin Dr. Susanne Kurtev, der Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin A.B. nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der Schulterspruch sowie der Strafausspruch des angefochtenen Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

N.N. ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes Wien 4/5/10 als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH

a) vorsätzlich, durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2005 und 2006, in welchen er zu geringe Umsätze und Gewinne erklärt hat, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 1.875,00 und Körperschaftsteuer 2006 in Höhe von € 3.579,08 bewirkt; und weiters

b) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtungen zur Abgabe von dem § 96 EStG entsprechenden Kapitalertragssteueranmeldungen und zur Selbstberechnung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer eine Verkürzung von Kapitalertragsteuer 10-12/2006 in Höhe von € 6.875,00 bewirkt; sowie weiters

c) fahrlässig, durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2005 und 2006, in denen er vom vorangegangenen Geschäftsführer geführte unrichtige Bücher- und Aufzeichnungen, welche zu geringe Umsätze auswiesen, des Zeitraumes Jänner 2005 bis 12. September 2006 ungeprüft übernommen und somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von

Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 8.700,00, Körperschaftsteuer 2005 in Höhe von € 5.104,04, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 5.625,00 und Körperschaftsteuer 2005 in Höhe von € 10.737,26 bewirkt.

Er hat somit zu

- a) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG
- b) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG
- c) der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG und § 34 Abs. 4 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Beschuldigten deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 12.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 30 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens in (unveränderter) Höhe von € 500,00 bestimmt.

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen Beschuldigten wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG anhängige Finanzstrafverfahren [Schuldspruch b) des angefochtenen Erkenntnisses] im Bezug auf Kapitalertragsteuer 1-12/2005 in Höhe von € 31.900,00 und Kapitalertragsteuer 1-9/2006 in Höhe von € 20.625,00 eingestellt.

II.) Die Beschwerde der Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

III.) Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 20. November 2013, SpS, wurde N.N. der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, er habe als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Fa. X-GmbH verantwortlicher Geschäftsführer vorsätzlich

- a) durch die Abgabe von unrichtigen Abgabenerklärungen zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Kalenderjahre 2005 und 2006, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, und zwar
Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 8.700,00,
Körperschaftsteuer 2005 in Höhe von € 5.104,04,
Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 7.500,00 und

Körperschaftsteuer 2006 in Höhe von € 14.316,34 zu verkürzen versucht; und weiters b) eine in unterbliebener Entrichtung gelegene Verkürzung der selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuer für

1-12/2005 in Höhe von € 31.900,00 und

1-12/2006 in Höhe von € 27.500,00

bewirkt, indem er ihre Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr unterlassen habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG und auf § 23 Abs. 3 FinStrG, wurde über den Bf. eine Geldstrafe in der Höhe von € 38.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen verhängt.

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

Zur Begründung wurde ausgeführt, der finanzstrafrechtlich bisher noch nicht in Erscheinung getretene Bf. gebe sein derzeitiges monatliches Einkommen als Angestellter mit € 800,00 an und er habe Sorgepflichten für seine Gattin und vier Kinder.

Er sei vom 13. September 2006 bis 26. Juni 2008 Geschäftsführer der im Firmenbuch unter der Firmenbuchnummer XYX erfassten X-GmbH und als solcher für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Gesellschaft verantwortlich gewesen. Er habe 70 % der Gesellschaftsanteile an dieser GmbH gehalten.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 24. November 2009 sei über das Vermögen der Fa. X-GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Firma in der Folge am 2. Dezember 2011 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden.

Die Jahresabschlüsse 2005 und 2006 (Offenlegung für das Firmenbuchgericht) seien vom Bf. unterfertigt worden.

Gegenstand des Unternehmens sei der Betrieb des Handelsgewerbes an vier Wiener Standorten gewesen.

Im Zuge einer durchgeföhrten Betriebsprüfung seien zahlreiche Feststellungen getroffen worden, die letztlich zu Zuschätzungen zum Betriebsergebnis geföhrt hätten. So habe etwa die Finanzbuchhaltung 2004 gefehlt, weiters sämtliche durchgeföhrte Inventuren sowie auch die Aufzeichnungen der Tageslösungen für den gesamten Prüfungszeitraum. Außerdem habe es Differenzen zwischen den Werten laut MIAS-Datenbank und den erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben für das Jahr 2004 gegeben. Für sämtliche der Prüfung zugrunde liegenden Kalendermonate seien im Nachhinein erstellte Aufschreibungen vorgefunden worden; die über die elektronische Registrierkasse erstellten Originalaufzeichnungen seien offenbar vernichtet worden. Lediglich für den Monat Oktober 2005 hätten derartige Originalaufzeichnungen noch vorgefunden werden können. Die Vernichtung dieser Aufzeichnungen sei von den Verantwortlichen der Fa. X-GmbH offenbar vergessen worden.

Aus den Aufzeichnungen für Oktober 2005 sei schließlich eine systematische Erlösverkürzung festgestellt worden, aufgrund derer vom Prüfer eine Zuschätzung für 2005 im Ausmaß von € 87.000,00 und für 2006 im Ausmaß von € 75.000,00 netto vorgenommen worden sei.

Diese Zuschätzungen seien als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln und somit der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen gewesen.

Die aufgrund der Prüfungsfeststellungen festgesetzten Mehrsteuern, die unbekämpft in Rechtskraft erwachsen seien, seien von der Finanzstrafbehörde als strafbestimmende Wertbeträge herangezogen worden.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren, ebenso wie in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat habe der Bf. auf die vorgenommene Schätzung hingewiesen und jedwedes ihm finanzstrafrechtlich vorwerfbare vorsätzlich schuldhaftes Verhalten von sich gewiesen. In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat habe er sich im Wesentlichen auf den Buchhalter ausgeredet. Dieser hätte ihm mitgeteilt, welche Abgaben abzuführen seien.

Nach Zitieren der bezughabenden Gesetzesbestimmungen des Finanzstrafgesetzes stellte der Spruchsenat fest, das Verhalten des Bf. erfülle die vom Gesetz vorgegebenen Tatbilder in objektiver und subjektiver Hinsicht.

Zur Verantwortung des Bf. sei ausgeführt, dass diese aufgrund der Aussage des Prüfers, des Zeugen AD C.D., leicht zu widerlegen gewesen sei, habe dieser doch angegeben, er habe den Eindruck gehabt, dass auf die Vernichtung der Originalunterlagen für Oktober 2005 schlicht und einfach vergessen worden sei. Wenn der Bf. daher vermeine, die Schuld beim Buchhalter des Unternehmens suchen zu können, so sei darauf verwiesen, dass diese lediglich jene Vorgänge verbuchen könne, die vom Geschäftsführer übermittelt und diese eben verfälscht und nicht vollständig gewesen seien.

Es sei daher diesbezüglich mit einem Schulterspruch vorzugehen gewesen.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel des Bf., als erschwerend hingegen keinen Umstand 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 des Bf. vom 17. Jänner 2014 und der Amtsbeauftragten vom 2. Jänner 2014.

Mit seiner fälschlich als Berufung bezeichneten Beschwerde bekämpft der Bf. das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates seinem gesamten Inhalt nach (sofern es nicht die Teileinstellung betrifft).

Richtig sei, dass die dem Bf. vorgeworfene Abgabenhinterziehung nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.12.2012, 2009/16/0032, unter Hinweis auf vorangehende gleichartige Rechtsprechung, Vorsatz erfordere.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen worden seien, setze somit eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgeblichen Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei müsse vor allem in Rechnung gestellt werden, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliege, sondern Vorsatz erfordere.

Vorsätzliches Handeln beruhe zwar auf einen nach außen hin nicht erkennbaren Willensvorgang, könne aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters erschlossen werden. Die Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung habe in der Bescheidbegründung zu erfolgen.

Aus der Begründung müsse sich ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegung zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei.

Das angefochtene Erkenntnis entspreche in keiner Weise diesen Voraussetzungen, da lediglich die Ergebnisse der vorgenommenen Prüfungen, die die Frage des Vorsatzes zu beurteilen gehabt hätten, angeführt und sodann bloße Zitate aus dem Gesetz wiedergegeben worden seien. Feststellungen über den Vorsatz des Bf. enthalte das Erkenntnis nicht, und zwar keinesfalls in einer Deutlichkeit, wie es die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erfordere.

Das angefochtene Erkenntnis leide damit unter einer relevanten Mangelhaftigkeit. Jedenfalls hätte die Behörde von der Verantwortung des Bf. auszugehen gehabt, der angegeben habe, die Verantwortung auf den Buchhalter übertragen zu haben. Inwiefern diesbezüglich die Feststellung, dass auf eine Vernichtung von Unterlagen vergessen worden sei, relevant sei, erschließe sich dem Bf. nicht.

Insbesondere werde auf § 33 FinStrG verwiesen, wonach sich der Abgabenhinterziehung schuldig mache, wer vorsätzlich die dort angeführten Verletzungen seiner Pflichten der Finanzbehörde gegenüber nicht nur für möglich, sondern für gewiss halte. Ein solcher Vorwurf könne dem angefochtenen Erkenntnis nicht entnommen werden.

Jedenfalls erweise sich aber das Ausmaß der verhängten Geldstrafe im Hinblick darauf, dass kein erschwerender Umstand der Strafbemessung zugrunde gelegt worden sei, als überhöht, dies angesichts des geringen Einkommens und den Sorgepflichten des Bf.

Es werde zudem auf die Kooperation des Bf. nach Objektivierung der Versäumnisse durch den Buchhalter verwiesen, und darauf, dass auch versucht worden sei, den Schaden zu begleichen.

Der Bf. habe jedenfalls nicht die Absicht gehabt, Abgaben zu hinterziehen bzw. Finanzvergehen zu begehen. Die Behörde habe das Vorbringen bzw. die Aussage

dahingehend, dass die Schätzungen nach Betriebsprüfung "ohne Berücksichtigung zahlreicher Komponenten" stattgefunden hätten, unberücksichtigt gelassen.

Aus den angeführten Gründen werde daher beantragt, das angefochtene Erkenntnis ersatzlos aufzuheben und das gegenständliche Verfahren einzustellen bzw. in eventu den gegenständlichen Bescheid aufzuheben und das Verfahren neu durchzuführen, eine mündliche Verhandlung durchzuführen bzw. in eventu die Strafe schuldangemessen herabzusetzen.

Die Amtsbeauftragte beantragt mit ihrer frist- und formgerechten Beschwerde vom 2. Jänner 2014, welche sich gegen die Höhe der verhängten Geldstrafe richtet, deren Neubemessung und Erhöhung auf ein Ausmaß in Höhe von € 46.000,00.

Zur Begründung wurde ausgeführt, die verhängte Geldstrafe in Höhe von € 38.000,00 betrage 39,99 % des strafbestimmenden Wertbetrages und es sei bei deren Verhängung kein Umstand als erschwerend gewertet worden. Nicht berücksichtigt worden wäre das Zusammentreffen mehrerer Vergehen sowie der lange Tatzeitraum.

Unter Zugrundelegung der angeführten Erschwerungsgründe erscheine die Strafe insbesondere aus spezialpräventiven Gründen als zu gering bemessen. Eine Schadensgutmachung habe nicht stattgefunden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 10. Juni 2014 verwies die Verteidigerin in Abwesenheit des Bf. auf dessen bisherige Verantwortung vor dem Spruchsenat. Ein ergänzendes Vorbringen zum Sachverhalt werde nicht erstattet. Weiters verwies die Verteidigerin auf das Schreiben der Fa. G.H. vom 18. Jänner 2012 betreffend die Höhe der Zuschätzungen aufgrund der Betriebsprüfung. Die vom Vorgesäftsführer E.F. übernommenen Buchhaltungsunterlagen seien seitens des Bf. keiner näheren Überprüfung unterzogen worden.

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.

§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige#, Offenlegungs# oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht

erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einen gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will

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.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; „bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.“

Feststeht anhand der Aktenlage zweifelsfrei, dass der Bf. laut Firmenbuch im Zeitraum 13. September 2006 bis 26. Juni 2008 alleinvertetungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH und als solcher in diesem Zeitraum auch für die Wahrnehmung der steuerlichen Belange zuständig war.

Feststeht weiters, dass im Geschäftsführungszeitraum des Bf. am 17. Mai 2007 die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2005 elektronisch abgegeben wurden, aufgrund derer am 25. Mai 2007 Erstbescheide mit zu geringen Abgabenfestsetzungen an Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 erfolgten.

Die Steuererklärungen 2006 hat der Bf. am 23. April 2008 elektronisch übermittelt, aufgrund derer am 28. April 2008 die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006, wie die Feststellungen einer mit Bericht vom 8. Juni 2009 abgeschlossenen Außenprüfung ergaben, zu geringe Festsetzungen an Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 erfolgten.

Aufgrund der Feststellungen einer mit Bericht vom 8. Juni 2009 abgeschlossenen Außenprüfung der Fa. X-GmbH ergingen am 24. Juni 2009 im wieder aufgenommenen Abgabenverfahren geänderte Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006, mit welchen die aus dem Schulterspruch a) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates ersichtlichen Beträge an Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 und 2006 nachgefordert wurden.

Laut Punkt 1.) der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 8. Juni 2009 wurden umfangreiche Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel dahingehend festgestellt, dass Originalaufschreibungen bezüglich der vereinnahmten Tageslosungen nicht vorgelegt werden konnten, ebensowenig wurden die Grundaufzeichnungen der mittels elektronischer Waagen und Kassen

bonierten Geschäftsfälle nicht vorgelegt, weiters erfolgte eine unvollständige Vorlage der historischen Tageslösungsaufschreibungen und –lösungstrennungen. Weiters wurden keine Kassabücher getrennt nach Standorten geführt und vorgelegt. Diverse vorgehaltene Buchungen konnten nicht aufgeklärt werden. Auch konnten keine "gebundenen Bücher" betreffend der gelegten Ausgangsrechnungen/Lieferscheine vorgelegt werden und auch die Mittelherkunft und die Grundlagen von auf den Verrechnungskonten erfassten Geschäftsfällen wurde trotz diesbezüglicher Vorhalte nicht nachgewiesen. Die Unterlagen über tatsächliche körperliche Bestandsaufnahmen anlässlich von Inventuren und deren Bewertungsansätze sowie eine Trennung nach den einzelnen Standorten waren nicht vorhanden.

In den vorgelegten Unterlagen wurden für den Monat Oktober 2005 Aufschreibungen vorgefunden, aus denen eine systematische Erlösverkürzung von rund 20 % festgestellt wurde. In Verbindung mit der dargestellten Nichtaufbewahrung der ursprünglichen Grundaufzeichnungen und Bonierungen erfolgte eine Zuschätzung gemäß § 184 BAO zu den erklärten Umsätzen (10 %) für das Jahr 2005 in Höhe von € 87.000,00 und für das Jahr 2006 in Höhe von € 75.000,00. Bei dieser Schätzung wurde vom Betriebsprüfer bei der kalkulatorischen Ermittlung der verkürzten Umsätze ein jährlicher Schwund an verderblichen Lebensmitteln in Höhe von € 2.600,00 berücksichtigt. Trotz Aufforderung wurden dem Prüfer keine Aufzeichnungen bzw. Unterlagen vorgelegt, welche die Annahme eines höheren Schwundes rechtfertigen würden. Den diesbezüglichen pauschalen und unkonkreten Beschwerdeeinwendungen in Bezug auf die Höhe der geschätzten Umsätze konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Die Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen (brutto) inklusive der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer wurde als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen und den ermittelten Betriebsergebnissen außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

Unter Schulterspruch b) des erstinstanzlichen Erkenntnisses wurde der Bf. der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG für schuldig erkannt, er habe eine Verkürzung der selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuer für 1-12/2005 in Höhe von € 31.900,00 und für 1-12/2006 in Höhe von € 27.500,00 bewirkt, indem er ihre Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr unterlassen habe.

Diesen Feststellungen des erstinstanzlichen Erkenntnisses ist entgegenzuhalten, dass der Bf. als Geschäftsführer erst ab 13. September 2006 zur Abgabe von dem § 96 EStG 1988 entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer für in diesen Zeitraum fällige und abzuführende Kapitalertragsteuer verpflichtet war. Für die Monate 1-12/2005 und auch für den Zeitraum 1. Jänner bis 12. September 2006, also vor Beginn seiner Geschäftsführertätigkeit, traf den Bf. schon objektiv keine Verpflichtung zur Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen für erfolgte (verdeckte) Ausschüttungen und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Auch ergaben sich im Verfahren erster und zweiter Instanz keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. Kenntnis von der Führung unrichtiger Aufzeichnungen seines vorangegangenen Geschäftsführers, welche in der Folge in die von ihm abgegebenen Steuererklärungen eingingen, gehabt hätte. Es war daher insoweit

zugunsten des Bf. mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG in Bezug auf Kapitalertragsteuer 1-12/2005 in Höhe von € 31.900,00 und an Kapitalertragsteuer 1-9/2006 in Höhe von € 20.625,00 vorzugehen.

Wie aus der Aktenlage zweifelsfrei ableitbar, war der Bf. erst ab 13. September 2006 verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH und daher erst ab diesem Zeitpunkt für die Führung ordnungsgemäßer und richtiger Aufzeichnungen und auch deren Aufbewahrung sowie zur Abgabe von Steuererklärungen und Kapitalertragsteueranmeldungen verantwortlich.

Obwohl er vor dem Spruchsenat beteuerte, alle Aufzeichnungen richtig geführt zu haben, wurden auch für den Zeitraum seiner Geschäftsführung umfangreiche Mängel der Bücher und Aufzeichnungen, wie aus den Feststellungen der Außenprüfung und der Zeugenaussage des Betriebsprüfers AD C.D. vor dem Spruchsenat am 20. November 2013 eindeutig ableitbar, festgestellt. Auch für den Zeitraum der Geschäftsführung des Bf. wurden die Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt und es konnten unter anderem die täglichen Losungsaufzeichnungen sowie die Registrierkassastreifen nicht vorgelegt werden und es wurden auch kalkulatorische Differenzen zwischen den erklärten Wareneinsätzen und den Umsätzen von ca. 20 % festgestellt, sodass dem Bf. eine vorsätzliche Abgabenverkürzung für Zeiträume ab Beginn seiner Geschäftsführertätigkeit, somit ab 13. September 2006, jedenfalls zweifelsfrei mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden kann. Im Rahmen seiner Zeugenaussage vor dem Spruchsenat gab der Prüfer zu Protokoll, dass die Grundaufzeichnungen offenkundig verfälscht und für sämtliche Kalendermonate der Tatzeiträume im Nachhinein erstellte Aufschreibungen vorgelegt wurden. Diese Manipulationen der monatlichen Aufzeichnungen haben bis zur Prüfung angedauert. Es war eine elektrische Registrierkasse vorhanden, jedoch wurden die Belege nicht aufbewahrt. Auf wiederholtes Nachfragen des Prüfers ist dem Prüfer schließlich eine druckfrische Aufstellung der Tageslosungen übermittelt worden, prüfungsfähige Originalaufzeichnungen und Belege hat er nie erhalten.

Bei derart gravierenden und umfangreich festgestellten Mängel, die auf eine offenkundige Manipulation des Rechenwerkes hinweisen, liegt die Annahme einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung in subjektiver Hinsicht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zweifelsfrei und klar auf der Hand.

Da jedoch der Bf. erst ab 13. September 2006 als Geschäftsführer zur Führung richtiger und ordnungsgemäßer Aufzeichnungen sowie zur Aufbewahrung der Belege verantwortlich war, geht das Bundesfinanzgericht im Zweifel zu seinen Gunsten erst ab diesem Zeitpunkt von einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung aus, sodass ihm im Schätzungswege, im Zweifel zu seinen Gunsten, ein Viertel der Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 1.875,00 und an Körperschaftsteuer 2006 in Höhe von € 3.579,08 als Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zur Last gelegt werden. Insoweit hat der Bf. in der Folge es daher zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden (Eventualvorsatz), dass durch die von ihm erfolgte Abgabe

unrichtiger Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2006 und die daraufhin erfolgte zu geringe Abgabenfestsetzung eine Abgabenverkürzung in der genannten Höhe bewirkt wird. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist für die Verwirklichung einer hier in Rede stehenden Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG nicht die Schuldform der Wissentlichkeit erforderlich, sondern Eventualvorsatz ausreichend.

Auch war der Bf. ab 13. September 2006 als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH zur Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen und zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer für die von ihm hinterzogenen und verdeckt ausgeschütteten Gewinne verantwortlich, wobei sich sein Gesamtvorsatz auf Nichtoffenlegung der verkürzten Umsätze und Nichtentrichtung der damit in Verbindung stehenden Abgaben, somit auch der Kapitalertragsteuer bezog.

Im Zweifel wird jedoch zu Gunsten des Bf. davon ausgegangen, dass er durch Nichtabgabe von den § 96 des EStG 1988 entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen und Nichtabfuhr der selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuer lediglich eine Verkürzung von Kapitalertragsteuer 10-12/2006 in Höhe von € 6.875,00 bewirkt und somit insoweit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG begangen hat. Es wurde also im Schätzungswege ein Viertel der für das Jahr 2006 der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Kapitalertragsteuer dem Schulterspruch zugrunde gelegt wird, obwohl der Bf. mehr als ein Quartal des Jahres 2006 als verantwortlicher Geschäftsführer tätig war.

Für die darüber hinausgehenden Tatzeiträume an Kapitalertragsteuer 1-12/2005 in Höhe von € 31.900,00 und 1-9/2006 in Höhe von € 20.625,00 war mangels Verpflichtung des Bf. zur Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen für Zeiträume vor seiner Geschäftsführung und auch mangels entsprechender Abfuhrverpflichtung mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Nach der vorliegenden Beweislage in Form der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der Aktenlage des Finanzstrafaktes und der Aussage des Beschuldigten sowie des Zeugen AD C.D. vor dem Spruchsenat ergeben sich keine schlüssigen und ausreichenden Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. bei Abgabe der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2005 und 2006 Kenntnis vom Umstand hatte, dass der vor Übernahme seiner Geschäftsführung für die Führung der Bücher und Aufzeichnungen und Aufbewahrung der Belege verantwortliche Vorgesäftsführer E.F. unrichtige Losungsaufzeichnungen mit zu gering ausgewiesenen Tageslosungen geführt und die im Betriebsprüfungsbericht umschriebenen Losunguraufzeichnungen und Belege nicht aufbewahrt hat, und somit ein unrichtiges Rechenwerk Grundlage für die von ihm abgegebenen Steuererklärungen 2005 und 2006 war. Soweit der Bf. daher eine Verkürzung an Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2005 und 2006 durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen, in welche er unkontrolliert die vom vorangegangenen Geschäftsführer aufgezeichneten (zu geringen) Umsätze übernommen hat, zu verantworten hat, kann jedenfalls eine fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG als erwiesen angenommen werden. Der Bf. hat vor dem Spruchsenat

selbst ausgeführt, er habe die Bilanzen und Steuererklärungen 2005 und 2006 ungeprüft unterschrieben.

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist und zu der er nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Im gegenständlichen Fall hat es der Bf. nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unterlassen, bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion ab 13. September 2006 die vorhandenen Bücher und Aufzeichnungen durch einen qualifizierten Erfüllungsgehilfen (z.B. Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder) einer näheren Überprüfung unterziehen zu lassen, zumal er selbst nach seinen Vorkenntnissen und seiner Ausbildung und auch aufgrund des Umstandes, dass er keine ausreichenden Deutschkenntnisse hatte, offenkundig dazu nicht in der Lage war.

Wenn somit ein Geschäftsführer mangels ausreichender buchhalterischer Kenntnisse und mangels Beziehung eines qualifizierten Erfüllungsgehilfen nicht erkennt, dass das von ihm übernommene Rechenwerk und die vorhandenen Belege unvollständig und auch offenkundig unrichtig sind, so ist ihm jedenfalls insoweit eine auffallende Sorglosigkeit und somit eine grob fahrlässige Handlungsweise vorzuwerfen. Zweifelsfrei wäre es dem Bf. zumutbar gewesen, die von seinem Vorgeschäftsführer übernommenen Bücher und Aufzeichnungen einer qualifizierten Prüfung unterziehen zu lassen, welche ihm die Übernahme eines unvollständigen und unrichtigen Rechenwerkes zur Kenntnis gebracht hätte.

Insoweit daher die vom Bf. abgegebenen unrichtigen Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2005 und 2006 auf der ungeprüften Übernahme eines unrichtigen Rechenwerkes seines Vorgeschäftsführers beruhen, und zwar in Bezug auf Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 8.700,00, Körperschaftsteuer 2005 in Höhe von € 5.104,00, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 5.625,00 und Körperschafsteuer 2006 in Höhe von € 10.737,26, hat er durch zu geringe Offenlegung der Umsätze und Gewinne dieser Jahre und einer daraufhin erfolgten zu geringen Abgabenfestsetzung eine fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten. In Bezug auf das Jahr 2006 wurde zu Gunsten des Bf. im Schätzungswege davon ausgegangen, dass er dreiviertel der von der Außenprüfung festgestellten Abgabenverkürzungen an Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 lediglich fahrlässig verkürzt hat, obwohl er für mehr als ein Quartal dieses Jahres als Geschäftsführer verantwortlich tätig war.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung und der vom Bundesfinanzgericht erfolgten teilweisen Einstufung der schuldhaften Handlungsweise des Bf. als fahrlässige Abgabenverkürzung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auch auf die persönlichen

Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten Rücksicht zu nehmen ist.

Ausgehend von einer teils vorsätzlichen und teils grob fahrlässigen Handlungsweise des Bf. sah das Bundesfinanzgericht bei der Strafneubemessung als mildernd die bisherige finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit des Bf., eine teilweise Schadensgutmachung an Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 5.714,76 (vom Verkürzungsbetrag von € 8.700,00 haften derzeit noch € 2.985,24 am Abgabenkonto der GmbH aus) und das längere Zurückliegen der Taten bei zwischenzeitigem Wohlverhalten an.

Demgegenüber stehen als erschwerend mehrere Tathandlungen über eine längeren Tatzeitraum.

Unter Berücksichtigung einer äußerst eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bf. (monatliches Einkommen € 800,00) und von Sorgepflichten für die Gattin und für vier Kinder erweist sich die aus dem Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses ersichtliche reduzierte Geldstrafe als tätergerecht und schuldangemessen.

Eine weitere Strafherabsetzung war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aufgrund einer nur geringfügigen Schadensgutmachung und insbesondere aufgrund der uneinsichtigen Verantwortung des Bf. sowohl aus spezial- als auch aus generalpräventiven Erwägungen nicht möglich.

Die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit neu festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Dafürhalten des erkennenden Senates dem festgestellten Verschulden des Bf. unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Der Beschwerde der Amtsbeauftragten wegen Strafhöhe, mit welcher beantragt wird die Geldstrafe auf ein Ausmaß von € 46.000,00 zu erhöhen, konnte schon allein wegen der teilweisen Verfahrenseinstellung und der teilweisen Einstufung des schulhaften Handelns des Bf. als fahrlässige Abgabenverkürzung keiner Folge geleistet werden.

Auch kann im Beschwerdevorbringen der Amtsbeauftragten, erstinstanzlich wäre der Erschwerungsgrund des Zusammentreffens zweier Finanzvergehen unberücksichtigt geblieben, nicht gefolgt werden, weil diesem Umstand schon durch die gemäß § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG angeordnete Zusammenrechnung der Verkürzungsbeträge bei der Strafbemessung Rechnung getragen wurde und eine Qualifikation als Erschwerungsgrund eine Doppelberücksichtigung straferhöhender Umstände gleichkommen würde.

Zu Recht bringt die Amtsbeauftragte in der gegenständlichen Beschwerde vor, dass erstinstanzlich der Erschwerungsgrund des längeren Tatzeitraumes unberücksichtigt geblieben ist, beruht doch das Verhalten des Bf. auf mehreren Tathandlungen zwischen Oktober 2006 bis 23. April 2008 (Abgabe der unrichtigen Steuererklärungen für das Jahr 2006 sowie Nichtabgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen und Nichtentrichtung

der Kapitalertragsteuer 10-12/2006). Dieser Umstand wurde bei der Strafneubemessung durch das Bundesfinanzgericht berücksichtigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit 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.

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

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Gegenstand des Erkenntnisses war keine Rechtsfrage, sondern ausschließlich die Sachverhaltsfrage, ob bzw. in welcher Höhe dem Bf. eine schuldhafte Abgabenverkürzung nachgewiesen werden kann.

Rechtsmittelbelehrung und Hinweise

Dem Beschwerdeführer steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieses Erkenntnisses eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt abgefasst und eingebracht werden.

Dem Beschwerdeführer und der Finanzstrafbehörde, vertreten durch die Amtsbeauftragte steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieses Erkenntnisses eine außerordentliche (§ 28 Abs. 3 VwGG) Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Revision muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer abgefasst und gemäß § 24 Abs. 1 VwGG beim Bundesfinanzgericht eingebracht werden.

Die für eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof bzw. Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu entrichtenden Eingabengebühren betragen gemäß § 17a Z. 1 VfGG bzw. § 24a Z. 1 VwGG je 240,00 Euro.