

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Linz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Peter Binder und die fachkundigen Laienrichter Ing. Johannes Gruber und Dr. Karl Penninger in der Finanzstrafsache gegen A, geb. am 19XX, ehemaliger Geschäftsführer, whft. WS, vertreten durch die Anwälte Mandl & Mitterbauer GmbH, Wiesnerstraße 2, 4950 Altheim, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 10. Dezember 2012 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates V beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde vom 2. August 2012, StrNr. 041/2012/00079-001, in der Sitzung am 16. Juni 2015 nach der in Anwesenheit des Beschuldigten, des Rechtsanwaltes Dr. Franz Mitterbauer, 4950 Altheim, für die Verteidigerin, des auch als Vertreter der belangten Behörde einschreitenden Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Johannes Stäudelmayr und der Schriftührerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und das hinsichtlich der Bestimmung der Verfahrenskosten unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

A ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vorsätzlich als Geschäftsführer der N GmbH, sohin als Wahrnehmender deren steuerlicher Interessen, in den Jahren 2007 bis 2011 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß §§ 119, 123 Bundesabgabenordnung (BAO) und § 96 Abs. 1 Z 1 und Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988, nämlich der Unterlassung der Anmeldung von Ausschüttungen im Gesamtausmaß von € 273.530,17 (2007: insgesamt € 31.637,10 + 2008: insgesamt € 107.022,11 + 2009: insgesamt € 119.698,79 + 2010: insgesamt € 7.242,12 + 2011: insgesamt € 7.930,05), die Entrichtung bzw. die Abfuhr der darauf entfallenden, selbst zu bemessenden Kapitalertragsteuern iHv. insgesamt € 68.382,55 (2007: € 7.909,28 + 2008: € 26.755,53 + 2009: € 29.924,70 + 2010: € 1.810,53 + 2011: € 1.982,51) binnen Wochenfrist unterlassen, wodurch Abgaben in angeführter Höhe verkürzt wurden, und dadurch (jeweils) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen,

weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm. 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 20.000,00
(in Worten: Euro zwanzigtausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine **Ersatzfreiheitstrafe** im Ausmaß von

fünf Wochen

verhängt werden.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des bezeichneten Spruchsenates als Organ des genannten Finanzamtes als Finanzstrafbehörde (erster Instanz) vom 2. August 2012 wurde A für schuldig erkannt, als der für die steuerlichen Belange der N GmbH zuständige Geschäftsführer im zugehörigen Finanzamtsbereich vorsätzlich und jeweils in der Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung der Tat(en) eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch die Nichteinreichung von Anmeldungen gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988, Verkürzungen an Kapitalertragsteuer(n) für (die Zeiträume) 1-12/2007 von € 7.909,28; 1-12/2008 von € 26.755,53; 1-12/2009 von € 29.924,70; 1-12/2010 von € 1.810,53 und 1-6/2011 von € 1.982,51; Verkürzungsbetrag insgesamt somit € 68.382,55, bewirkt, und dadurch (jeweils das) Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Gemäß § 38 Abs. 1 [neue Fassung bzw. § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG in der bis zum 31. Dezember 2010 geltenden Fassung] (iVm §§ 33 Abs. 5, 21 Abs. 1 und 2) FinStrG wurden über ihn eine Geldstrafe von € 35.000,00 und für den Nichteinbringungsfall gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitstrafe von zwei Monaten verhängt; weiters wurde gemäß § 185 (Abs. 1 lit. a) FinStrG der vom Beschuldigten zu leistende Kostenersatz mit (pauschal) € 500,00 bestimmt.

Begründend dazu stellte der Spruchsenat im Wesentlichen fest, dass der Beschuldigte als Geschäftsführer der genannten GmbH, deren alleinige Gesellschafterin seine

Gattin EG gewesen war, dafür verantwortlich gewesen sei, dass es – entsprechend den Feststellungen im finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahren bzw. im Abgabenverfahren zur StNr. 34 (vgl. insbes. ABNr. 56 , TZ 1 des Berichtes über eine zur genannten StNr. durchgeführte abgabenbehördliche Außenprüfung vom 31. August 2011) – in den angeführten Jahren durch entsprechende, von ihm und seiner Gattin getätigte, jeweils auf den entsprechenden Verrechnungskonten (betreffend den Geschäftsführer bzw. die Gesellschafterin) ausgewiesene Barentnahmen für private Zwecke im Ausmaß von € 31.637,10 für 01-12/2007, davon Entnahmen des Beschuldigten von € 6.584,67 + Entnahmen seiner Gattin von € 25.052,43; von € 107.022,11 für 01-12/2008, davon Entnahmen des Beschuldigten von € 83.843,80 + Entnahmen seiner Gattin von € 23.178,31; von € 119.698,79 für 01-12/2009, davon Entnahmen des Beschuldigten von € 115.822,84 + Entnahmen seiner Gattin von € 3.875,95; von € 7.242,12 für 01-12/2010, davon Entnahmen des Beschuldigten von € 72,19 + Entnahmen seiner Gattin von € 7.169,93; sowie von € 7.930,00 für 01-06/2011, davon Entnahmen des Beschuldigten von € 830,05 + Entnahmen seiner Gattin von € 7.100,00; insgesamt somit Entnahmen von € 207.153,55 (A) und von € 66.376,62 (EG) bzw. Gesamtentnahmen von € 273.530,17, ohne Vorliegen fremdüblicher Darlehensverträge und Rückzahlungsvereinbarungen mit der GmbH, ohne angemessene Verzinsung bzw. Hingabe von allfälligen Sicherheiten, zu sogenannten verdeckten, (einkommen)steuerpflichtige Kapitaleinkünfte iSd § 27 EStG 1988 darstellende Ausschüttungen (vA) gekommen sei. Da dafür weder von der GmbH (als Abzugsverpflichtete) hinsichtlich der jeweils anfallenden Kapitalertragsteuer (KESt) beim genannten Finanzamt einzureichende Steueranmeldungen gemäß § 96 Abs. 3 leg. cit. abgegeben, noch entsprechende KESt-Beträge entrichtet oder abgeführt worden seien, sei es – unter Verletzung der genannten abgabenrechtlichen Verpflichtungen – zu den bezeichneten Abgabenverkürzungen gekommen.

Indem der Beschuldigte nicht nur wissentlich bzw. willentlich iSd § 33 Abs. 1 FinStrG, sondern darüber hinaus (auch) jeweils mit der allein schon aus den festgestellten Tatumständen (mehrfache Tatbegehung über einen längeren Zeitraum) ersichtlichen Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung der Tat(en) eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, dem Finanzamt gegenüber die entsprechenden Kapitalerträge einfach verschwiegen habe, habe er in Bezug auf die bezeichneten Zeiträume und Abgabe(n) jeweils die genannten Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in der festgestellten Tatqualifikation des § 38 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Strafzumessungsgründe, insbesondere der Milderungsgründe der (bisherigen) finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit und des abgelegten, als umfassend und reumügt qualifizierten Geständnisses, des als (straf)erschwerend eingestuften Umstandes der Tatwiederholung über einen langen Zeitraum, sowie der im Rahmen der mündlichen Verhandlung festgestellten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (u.a. Sorgepflicht für ein Kind), gelangte der Spruchsenat zu seinem oben wiedergegebenen Strafausspruch bzw. zu dem auf die angeführte

gesetzliche Bestimmung des § 185 (Abs. 1 lit. a) FinStrG zurückgehenden (pauschalen) Kostenausspruch.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vom Beschuldigten form- und fristgerecht bei der Finanzstrafbehörde (damals: erster Instanz) eingebrachte, gemäß § 256 Abs. 1s lit. a FinStrG nunmehr als beim Bundesfinanzgericht anhängig gemachte Beschwerde iSd §§ 150 f FinStrG aufzufassende Berufung vom 10. Dezember 2012, mit der einerseits die Aufhebung des angeführten Erkenntnisses (Schuldspruches) im Hinblick auf die ausgesprochene Tat(en)qualifikation der Gewerbsmäßigkeit und andererseits die Neubemessung der verhängten Strafen im Hinblick auf eine andere bzw. richtige Gewichtung der im Erkenntnis festgestellten Strafzumessungsgründe begeht wurde.

Das angefochtene Erkenntnis lasse konkrete Feststellungen zu der dem Beschuldigten vorgeworfenen gewerbsmäßigen Tatbegehung iSd. § 38 Abs. 1 FinStrG insofern vermissen, als diesbezüglich allein die wiederholte und jahrelange Tat(en)begehung ins Treffen geführt würde und nicht weiter darauf eingegangen worden sei, ob im Hinblick auf die bezeichneten Entnahmen nicht noch die Möglichkeit einer späteren Rückzahlung – durch allfällige spätere Gewinne – bestanden hätte. Ebenso fänden sich dazu, ob bzw. inwieweit die vom Beschuldigten bzw. seiner Ehegattin getätigten Entnahmen ausschließlich für private Zwecke verwendet worden seien, keinerlei konkrete Feststellungen, sodass die Voraussetzungen für eine gewerbsmäßige Tatbegehung insgesamt daher nicht vorlägen und A daher letztendlich bloße Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG angelastet werden könnten.

Im Hinblick auf die angefochtene Strafbemessung ergäbe sich, abgesehen von einer vom Spruchsenat vorgenommenen (unzulässigen) Doppelverwertung der Tatwiederholung über einen längeren Zeitraum, nämlich sowohl als Anhaltspunkt für die angenommene Tatqualifikation iSd § 38 Abs. 1 FinStrG, als auch (gleichzeitig) als Erschwerungsgrund iSd § 23 Abs. 2 FinStrG, dass einerseits dem für wesentlich bzw. gravierend zu erachtenden Milderungsgrund des Tateingeständnisses ein zu geringer Stellenwert und andererseits dem Erschwerungsgrund der Tatwiederholung ein zu hoher Stellenwert eingeräumt worden sei und bei – richtiger Gewichtung der vorliegenden bzw. festgestellten Strafzumessungsgründe – mit dem Ausspruch der gesetzlichen Mindeststrafe gegen den Finanzstrafäter das Auslangen hätte gefunden werden können.

Ein Rechtsmittel des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 16. Juni 2015 brachte der Beschuldigte zu seinen aktuellen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen ergänzend vor, dass er dzt. als selbständiger Handelsagent ein Einzelunternehmen (Vertrieb von Großküchenprodukten) betreibe und aus dieser Tätigkeit ein monatliches

Nettoeinkommen von ca. € 2.000,00 bis € 2.500,00 lukriere. Darüber hinaus verfüge er über keine weiteren Einkünfte bzw. auch über kein nennenswertes Vermögen. Er sei sorgepflichtig für zwei Kinder im Alter von sechs bzw. neunzehn Jahren und ebenso für seine zurzeit arbeitslose Ehegattin. Über sein Privatvermögen (Verbindlichkeiten ca. € 2.000.000,00) sei vom Landesgericht LG1 am 30. Jänner 2014 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet bzw. durchgeführt worden, welches mit der Bestätigung eines Zahlungsplanes, lautend auf eine Konkursquote von 2,8 %, zahlbar in sieben jährlichen Teilquoten, beginnend ab 5. Juli 2015, abgeschlossen worden sei.

Mit (rechtskräftigem) Urteil des Landesgerichtes LG1 sei der Beschuldigte, ebenso wie seine Gattin, für die ein über ihr Vermögen eröffnetes Schuldenregulierungsverfahren ebenfalls mit einer Quote von 2,8 % geendet habe, im Zusammenhang mit Vorgängen bei der genannten GmbH der betrügerischen Krida gemäß § 156 Abs. 2 Strafgesetzbuch für schuldig erkannt und dafür zu einer bedingten Freiheitsstrafe von 22 Monaten bzw. seine Gattin zu einer bedingten Freiheitstrafe von 14 Monaten verurteilt worden.

Zur Sache selbst gab A an, dass er seine bisherige Verantwortung, nämlich das im finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahren abgelegte Tat- und Schuldeingeständnis hinsichtlich des von der Finanzstrafbehörde erhobenen Tatvorwurfs von Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG, voll und ganz aufrecht erhalte.

Er habe sich trotz Thematisierung der Versteuerung von verdeckten Ausschüttungen durch das Finanzamt aus Anlass einer abgabenrechtlichen Vorprüfung im Jahr 2008 intellektuell nicht näher mit der ganzen Problematik auseinander gesetzt und sei im Resultat wohl „zu wenig professionell vorgegangen“.

Insbesondere sei ein ihm von einem namentlich genannten Freund und Geschäftspartner ab 2007 laufend zur Verfügung gestelltes Darlehen iHv. € 510.233,00 buchhalterisch als ein Darlehen an die GmbH erfasst worden und habe dies zu einem extremen Anwachsen seines Verrechnungskontos (zu seinen Lasten) geführt.

Mangels konkreter Befassung mit der abgabenrechtlich richtigen Behandlung des ganzen Sachverhaltes habe er jedenfalls nie absichtlich bzw. mit dem Tatplan, mittels falscher steuerlicher Behandlung der verdeckten Ausschüttungen fortlaufende Einnahmen zu erzielen, gehandelt.

Eine allenfalls wegen Abgabenhinterziehungen auszusprechende Strafe müsse schon wegen seiner nunmehrigen persönlichen Situation (Sorgepflichten; derzeit schlechte wirtschaftliche Lage und Lebensumstände) entsprechend niedrig ausfallen.

Es sei – so erklärte der Bf. – jedenfalls nie sein Ziel gewesen, die Gesellschaft zu schädigen und habe er sich im Gegenteil bemüht, nach der Insolvenz der GmbH, aus Eigenem wieder wirtschaftlich Fuß zu fassen und nicht etwa der Allgemeinheit durch die Inanspruchnahme von Sozialhilfe zur Last zu fallen.

Da er zurzeit als Einzelunternehmer tätig sei, könne er künftig auch keine KEST mehr hinterziehen und lägen zudem die vorgeworfenen Taten auch schon länger zurück.

Eine Schadensgutmachung im Rahmen der Schuldenregulierungsverfahren habe noch nicht stattgefunden und werde diese bei vollständiger Erfüllung der Quotenzahlungen aus den genannten Verfahren maximal den dort vereinbarten Prozentsatz betragen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Zum Begriff der verdeckten Ausschüttung in Bezug auf die steuer- bzw. vermögensrechtlichen Beziehungen zwischen einer Körperschaft iSd Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1988 und deren Beteiligten wird allgemein festgestellt, dass grundsätzlich vermögenswerte, nicht ohne weiteres als (offene) Ausschüttungen erkennbare, zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führende, zwar außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene, aber dennoch ihre Ursache in der Körperschaft der Anteilsinhaber findende Zuwendungen bzw. Vorteile, die die Körperschaft ihren (unmittelbar oder mittelbar) Beteiligten bzw. den Anteilsinhabern nahestehenden Personen gewährt, welche dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht ebenso gewährt würden, wie beispielsweise eine nicht durch einen entsprechenden Ausschüttungsbeschluss gedeckte, privat veranlasste, auf einem Verrechnungskonto verbuchte Entnahme des Gesellschafters, für die kein Rückforderungsanspruch der Gesellschaft besteht bzw. geltend gemacht wird, oder etwa auch ein dem Anteilsinhaber gewährtes Darlehen ohne fremdübliche Sicherheiten und Rückzahlungsverpflichtungen (fremdübliche Zinsen bzw. Tilgungsmodalitäten), ertragssteuerrechtlich als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren sind (vgl. § 8 Abs. 2 KStG 1988), welche u.a. beim (direkt oder indirekt begünstigten) Anteilsinhaber entsprechende steuerpflichtige, bei inländischen Beteiligungen und, sofern nicht die Körperschaft die Steuer für ihren Anteilsinhaber übernimmt, gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 in der hier geltenden Fassung einem Steuersatz von 25 % KEST unterliegende Einkünfte (aus Kapitalvermögen) iSd § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 begründen (vgl. dazu etwa *Kirchmayr* in *Leitner/Hrsg.*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 79 ff; *Marschner* in *JAKOM*⁷, § 28 Rz 48 ff, bzw. UFS 14.5.2007, RV/9594-W/02, und OGH 19.1.2012, 13 Os 125/11 y, jeweils mwN).

Der zum Abzug der KEST verpflichtete Schuldner der Kapitalerträge (vgl. dazu § 95 Abs. 2 bis 4 EStG 1988) hat(te) gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 3 EStG 1988 binnen einer Woche nach Zufließen der Kapitalerträge (vgl. dazu § 19 leg. cit. bzw. BFG 26.6.2015, RV/5100377/2013) die entsprechende Steuer abzuführen und hierüber eine entsprechende Anmeldung (beim Finanzamt) einzureichen.

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

§ 33 Abs. 3 lit. b leg. cit. zufolge ist die Abgabenverkürzung dann bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 140 BAO gelten die Bestimmungen des §§ 119 ff BAO über die (abgabenrechtliche) Offenlegungs- und Wahrheitspflicht sowie über die Anzeigepflicht nach § 139 BAO auch für Personen, die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichtet sind, ohne selbst Schuldner dieser Abgabe(n) zu sein.

Als unmittelbare Täter einer Abgabenhinterziehung kommen grundsätzlich all jene (natürlichen) Personen (vgl. § 1 FinStrG) in Betracht, die aufgrund (rechtlicher oder vertraglicher) Verpflichtungen die abgabenrechtlichen Pflichten eines Abgabe- oder Abfuhrpflichtigen wahrnehmen, das sind bei juristischen Personen regelmäßig deren gesetzlichen vorgesehenen bzw. vertretungsbefugten Organe, somit bei einer GmbH der bzw. die bestellten Geschäftsführer.

(Selbständige) Tathandlung im Bereich der Hinterziehung von KEST ist das Unterlassen der auf einen bestimmten Ertragszufluss bezogenen KEST-Abfuhr unter Verletzung der (für den Abfuhrpflichtigen bestehenden) korrespondierenden Anmeldungsverpflichtung (vgl. etwa *Tannert*, MTK FinStrG⁹, § 33 Anm 24; bzw. *Leitner* in *Leitner/Hrsg.*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 205).

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht (= Absichtlichkeit); dazu genügt es (bereits), dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (= bedingter Vorsatz bzw. sog. *dolus eventualis*).

Wissentlich handelt ein Täter, wenn er den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen bzw. sein Eintreten für gewiss hält (§ 5 Abs. 3 StGB).

Gemäß dem bei den dort genannten Delikten eine besondere Qualifikation normierenden § 38 Abs. 1 FinStrG (in der Fassung des Art. 1 Z. 20 der FinStrG-Nov 2010, BGBl I 2010/104, mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2011; zuvor: § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG) handelt der Täter, dem es u.a. bei (s)einer Abgabenhinterziehung darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, gewerbsmäßig.

Eine derartige Gewerbsmäßigkeit liegt dann vor, wenn der Täter in der Absicht handelt, sich durch wiederholte Begehung der Tat eine fortlaufende Einnahme, also eine ständige oder zumindest für eine längere Zeit wirkende (zusätzliche) Einkommensquelle zu verschaffen. Ob solches der Fall ist oder nicht, lässt sich aus den näheren Umständen der (einzelnen) Tat, aus dem daraus vom Täter gezogenen Gewinn und aus den während der Tat bzw. davor und danach an den Tag gelegten Verhalten des Täters erschließen und kann sich so u.a. grundsätzlich durchaus auch aus dem sich aus einer Mehrzahl gleichartiger, nach demselben Muster begangener Taten ein und derselben Person zusammensetzenden objektiven Tatgeschehen ergeben. Eine derartige wiederholte Tatbegehung ist jedoch – ebenso wie eine Tatbegehung über einen längeren Zeitraum – kein Tatbestandsmerkmal oder begriffliche Voraussetzung der Gewerbsmäßigkeit, sodass beispielsweise eine im Rahmen des § 23 Abs. 2 FinStrG iVm § 33 Abs. 1 Z 1 StGB bei Sanktionierung gewerbsmäßig begangener Taten vorgenommene „zusätzliche“

erschwerende Berücksichtigung der Tatwiederholung und des langen Deliktzeitraumes auch nicht gegen das strafrechtliche Doppelverwertungsverbot verstößen würde (vgl. OGH 30.3.2004, 11 Os 9/04).

Wenngleich einem selbst nicht auch an der Gesellschaft, deren Geschäfte er führt, beteiligten, zu deren bzw. zum Vorteil der Gesellschafter deliktisch im Sinn des § 33 FinStrG handelnden Geschäftsführer in der Regel eine Gewerbsmäßigkeit nicht unterstellt werden kann (arg.: „...sich ... eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen“; vgl. OGH 28.5.2002, 11 Os 27/02), wird, da auch der für eine entsprechende Tatqualifikation erforderliche (durch die Steuerersparnis eintretende) „Mittelzufluss“ wohl auch mittelbar, so beispielsweise über einen im gleichen (gemeinsamen) Haushalt wie der Geschäftsführer wohnhafte, durch die Tat begünstigten Familienangehörigen, erfolgen kann, wenn eine entsprechende Absicht des Täters erweisbar ist, auch bei ihm eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung im Sinn der genannten Bestimmungen angenommen werden können (vgl. OGH 23.9.1999, 15 Os 90/99).

Je nach Art des Vorsatzes (dolus eventualis – Wissentlichkeit – Absichtlichkeit), reicht das (für einen Vorsatz iSd § 33 Abs. 1 FinStrG jeweils erforderliche) Täterwissen von einem (bloßen) „Ernsthaft-für-möglich-Halten“ (beim bedingten Vorsatz) über eine (absolute) Gewissheit (beim wissentlichen Vorsatz) bis hin zu einem Anstreben (bei der Absichtlichkeit) der abgabenrechtlichen Pflichtverletzung und der (bewirkten) Abgabenverkürzung bzw. – bei Gewerbsmäßigkeit iSd § 38 Abs. 1 FinStrG – der fortlaufenden Einnahmenerzielung aus der Tatbegehung, und das ebenfalls für einen Vorsatz geforderte Wollen von einem (bloßen) „Sich-damit-Abfinden“ (beim bedingten bzw. beim wissentlichen Vorsatz) bis zu einem „Darauf-Ankommen“ (bei der Absichtlichkeit) im Hinblick auf die Verwirklichung eines, einem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes.

Ob ein Beschuldigter die ihm zum Vorwurf gemachten Finanzvergehen auch tatsächlich begangen hat, ist an Hand der ermittelten Akten- und Beweislage zu beurteilen.

Dabei haben gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Im Übrigen ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Aufgrund der Gesamtheit der dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung stehenden Akten- und Beweislage ergibt sich nachfolgender, für die gegenständliche Beschwerdeentscheidung relevanter Sachverhalt:

Der Beschuldigte war nicht nur im streitverfangenen Zeitraum (alleiniger) Geschäftsführer und damit (auch) abgabenrechtlicher Verantwortlicher der genannten, im Amtsreich

des bezeichneten Finanzamtes seit Mai 1998 im Geschäftszweig Planung und Verkauf von Großküchenanlagen tätigen, unter der StNr. 34 erfassten GmbH, sondern auch bereits vor dieser im Juni 1998 begonnenen Tätigkeit, und zwar fortlaufend seit 1989, als Geschäftsführer bzw. Gesellschafter bei bzw. für diverse GmbHs tätig (vgl. Unternehmensregister- bzw. Firmenbuchabfragen zu den FN1, FN2, FN3 des Landesgerichtes LG2 bzw. zu FN4 des Landesgerichtes LG1).

Aus dem Veranlagungsakt zur genannten StNr. (der GmbH) ergibt sich, dass bereits bei einer im Jahr 2008 durchgeführten Betriebsprüfung (ABNr. 78) der Begriff der verdeckten Ausschüttung bzw. die zugehörige Praxis der Führung entsprechender Verrechnungskonten für den Geschäftsführer bzw. für die Gesellschafterin insofern auch dem Beschuldigten gegenüber thematisiert wurden, als damals die Differenzen zwischen den Zinsen laut Verrechnungskonten zu markt- bzw. fremdüblichen Zinsen vom Finanzamt jeweils als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert worden waren (vgl. Bericht vom 8. Mai 2008 zur genannten ABNr.).

Insgesamt kann daher davon ausgegangen werden, dass A nicht nur seine abgabenrechtlichen, im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit für die GmbH wahrzunehmenden Pflichten, sondern auch der Begriff und der Inhalt von derartigen Ausschüttungen und deren grundsätzliche abgabenrechtlichen Auswirkungen sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der (ertragssteuerlichen) Ebene der (begünstigten) Anteilsinhaber hinlänglich bekannt war.

Im Zuge des zur genannten StNr. unter der ABNr. 56 durchgeführten (abgabenrechtlichen) Prüfverfahrens wurden von dem – im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren als Zeuge einvernommenen – Prüfer festgestellt, dass im Nachschauzeitraum vom Beschuldigten bzw. seiner Ehegattin jeweils im steuerlichen Rechenwerk der GmbH auf den entsprechenden Verrechnungskonten (des Geschäftsführers und der Gesellschafterin) verbuchte Barentnahmen im Gesamtausmaß von € 273.530,17, davon Entnahmen 01-12/2007: € 6.584,67 (Bf.) + € 25.052,43 (Gfterin.); insgesamt somit € 31.637,10; Entnahmen 01-12/2008: € 83.843,80 + € 23.178,31; insgesamt somit € 107.022,11; Entnahmen 01-12/2009: € 115.822,84 + € 3.875,95; insgesamt somit € 119.698,79; Entnahmen 01-12/2010: € 72,19 + € 7.169,93; insgesamt somit € 7.242,12; Entnahmen 01-06/2011: € 830,05 + € 7.100,00; insgesamt somit € 7.930,05, zur Zahlung privater Aufwendungen der genannten Personen getätigten waren.

Mangels vorliegender Rückzahlungsvereinbarungen, einer angemessenen Verzinsung bei Fremdkapitalfinanzierung bzw. mangels jeder Form von Sicherstellungen, wurden die genannten Entnahmen jeweils als (beim jeweiligen Kapitalempfänger) KESt-pflichtige verdeckte Ausschüttungen, darauf entfallende KESt (25 %) iHv. € 7.909,28 (2007); € 26.755,53 (2008); € 29.924,70 (2009); € 1.810,53 (2010) und € 1.982,51 (2011); KESt insgesamt somit € 68.382,55; beurteilt (vgl. dazu insbes. TZ 1 des Berichtes vom 31. August 2011 bzw. der Niederschrift vom 30. August 2011, jeweils zur genannten ABNr.).

Dafür, dass – entgegen den abgabenrechtlichen Feststellungen zur angeführten StNr. – es sich bei den für die Gesellschafterin (als sonstige Kapitaleinkünfte iSd. § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) wirksam gewordenen Entnahmen laut den beiden Verrechnungskonten im genannten Zeitraum jeweils um, für die Gesellschaft ebenfalls eine Anmeldungsverpflichtung, nicht aber eine KESt-Pflicht auslösende (steuerneutrale) Einlagenrückgewährungen gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 gehandelt habe (vgl. dazu etwa *Marschner* in JAKOM⁷, § 4 Rz 471 ff mwN) bzw. dafür, dass die entnommenen Beträge bzw. die vom Beschuldigten und seiner Ehegattin geleisteten Zahlungen nicht für private bzw. eigene Zwecke, sondern für die Gesellschaft verwendet worden seien und (möglicherweise) abzugsfähige Aufwendungen iSd § 11 KStG 1988 darstellten oder – entgegen der Beweislage im Abgabenverfahren – dennoch eine Rückzahlung der entnommenen Beträge im Wege einer künftigen Gewinnverteilung der GmbH vereinbart worden sei, bietet weder der von der Finanzstrafbehörde bzw. vom Bundesfinanzgericht zum Verfahrensgegenstand erhobene Sachverhalt, noch das zur Sache erstattete Beschwerdevorbringen, in dem der Beschuldigte selbst ja verdeckte Ausschüttungen in dem von der Abgabenbehörde festgestellten Ausmaß zugesteht, entsprechende Anhaltspunkte.

Indem damit aber mit einer für das (gegenständliche) Strafverfahren erforderlichen Gewissheit feststeht, dass der Beschuldigte als der für die steuerlichen Belange der GmbH zuständige Geschäftsführer dafür verantwortlich war, dass jeweils, entgegen der für die GmbH (als Schuldner der Kapitalerträge bzw. als Abfuhrverpflichteter der KESt) bestehenden (abgabenrechtlichen) Verpflichtung des § 96 Abs. 1 Z 1 und Abs. 3 EStG 1988 iVm §§ 119, 123 BAO, für die vorgenannten verdeckten Ausschüttungen bzw. Einkünfte iSd § 27 EStG 1988 jeweils keine (monatlichen) KESt-Anmeldungen beim Finanzamt eingereicht wurden, und auch – jeweils – die Entrichtung bzw. Abfuhr der von der GmbH als Schuldner der Kapitalerträge zu berechnenden, demgemäß (als eine besondere „Spielart“ der Einkommensteuer) als Selbstbemessungsabgabe zu qualifizierenden KESt (vgl. OGH 19.8.2010, 13 Os 154/09k) zu den Terminen des § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unterblieben und es damit (jeweils), iSd § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG, zu entsprechenden Abgabenverkürzungen im genannten Ausmaß gekommen ist, ist durch die festgestellten Handlungsweise(n) des Beschuldigten jeweils das objektive Tatbild des § 33 Abs. 1 FinStrG als erfüllt anzusehen.

Zieht man nun zur Beurteilung der (jeweiligen) subjektiven Tatseite (Grad des Vorsatzes bzw. allenfalls Vorliegen einer besonderen Tatqualifikation iSd § 38 Abs. 1 FinStrG) die insbesondere auch das mangels gegenteiliger Anhaltspunkte nicht ohne weiteres widerlegbare Vorbringen des Beschuldigten, wonach ein ihm von dritter Seite im Prüfungszeitraum in mehreren Teilzahlungen privat gewährtes, die verfahrensgegenständlichen Entnahmen jedenfalls abdeckendes Darlehen buchhalterisch (unzutreffenderweise) als ein für die GmbH gewährtes Darlehen und nicht als Forderung des Geschäftsführers gegenüber der GmbH (am zugehörigen Verrechnungskonto) verbucht worden sei bzw. er sich mit der ihm grundsätzlich bekannten Problematik

von verdeckten Ausschüttungen in Zusammenhang mit den Entnahmen nicht weiter auseinandergesetzt habe, berücksichtigenden Gesamtumstände der Taten bzw. die persönlichen Umstände und hier insbesondere die jahrelange unternehmerische Tätigkeit bzw. die zahlreichen Geschäftsführerfunktionen des A, die nahezu zwangsläufig zu einer grundlegenden Kenntnis des bei einer GmbH zu beachtenden steuerlichen Regelwerkes (im Hinblick auf die sich aus der Beteiligung ergebenden finanziellen bzw. wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Anteilsinhabern und deren steuerlichen Auswirkungen; Stichwort: offene bzw. verdeckte Ausschüttungen) geführt haben, heran, so gelangt man – nicht zuletzt auch aufgrund des von ihm diesbezüglich abgelegten Tateingeständnisses – insgesamt zu dem Schluss, dass dem Beschuldigten mangels Erweisbarkeit eines über ein „Ernsthaft-für-möglich-Halten“ hinausgehenden Tatwissens (vgl. § 98 Abs. 3 FinStrG) nicht eine qualifizierte (gewerbsmäßige) Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 FinStrG, sondern lediglich, indem er bei seiner Vorgehensweise das (erkannte) Risiko einer diesbezüglich Tatbildverwirklichung im Sinn der genannten Bestimmung auch in Kauf genommen hat, ein zumindest bedingt vorsätzliches Verhalten iSd § 33 Abs. 1 vorgeworfen werden kann.

Für den Beschuldigten spricht dabei auch, dass bei der erwähnten Thematisierung im Zuge einer Vorprüfung im Jahre 2008 die Gegebenheiten der Verrechnungskonten grundsätzlich akzeptiert worden waren und vielmehr die unterlassene fremdübliche Verzinsung beanstandet worden war, nunmehr aber nicht eine problematische Verzinsung, sondern die Zurverfügungstellung der Kapitalien per se als steuerpflichtige Einkünfte zu erkennen waren.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 21 Abs. 1 und 2 FinStrG beträgt der (obere) Rahmen für die für die genannten Taten insbesondere nach den Grundsätzen des § 23 Abs. 1 (Schuldausmaß), Abs. 2 (Erschwerungs- und Milderungsgründe unter Hinweis auf §§ 32 bis 35 StGB), Abs. 3 (persönliche und wirtschaftliche Täterverhältnisse) und Abs. 4 (Mindeststrafe bei wertbetragsabhängigen Strafdrohungen) FinStrG auszusprechende Geldstrafe das Zweifache des hinterzogenen Abgabenbetrages, das sind somit € 136.765,10.

Läge – gemessen an den gesetzlichen Tatbestandserfordernissen des § 33 Abs. 1 FinStrG – in dem zur Strafbemessung anstehenden Anlassfall ein durchschnittliches, d. h. – gemessen am vorgesehenen Schuldrahmen des Tatbestandes – nicht außergewöhnlich geringes bzw. auch nicht ungewöhnlich gravierendes Unrechtsverhalten vor, und hielten sich die (zusätzlich) festzustellenden Erschwerungs- und Milderungsgründe bei gleichzeitig ebenfalls als durchschnittlich einzustufenden persönlichen und wirtschaftlichen Täterumstände wertungsmäßig einander annähernd die Waage, ergäbe sich, entsprechend der einschlägigen Judikatur (vgl. etwa BFG 26.8.2014, RV/5300047/2011), ein, den gesetzlichen Strafzwecken hinreichend Rechnung tragender Ausgangswert für

die für die Begehung des genannten Deliktes auszusprechende Geldstrafe von (gerundet) € 68.000,00.

Ausgehend davon, dass das sich als (lediglich) bedingter Vorsatz im Sinn des § 8 Abs. 1 letzter Halbsatz FinStrG darstellende Schuldverhalten des Beschuldigten im Hinblick auf die bekanntgewordenen Umstände zu den einzelnen Taten iSd § 33 Abs. 1 FinStrG weder als besonders gravierend, noch als außergewöhnlich gering, sondern als geradezu deliktsspezifisch bzw. durchschnittlich einzustufen ist, stehen dem sich straferschwerend nach § 23 Abs. 2 FinStrG niederschlagenden Umstand der Vielzahl der deliktischen Handlungen über einen (jahre)langen Zeitraum (vgl. § 33 Abs. 1 Z 1 StGB; dazu OGH 9.6.1996, 12 Os 102/89) die Milderungsgründe der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit (vgl. § 34 Abs. 1 Z 2 StGB), der geständigen Verantwortung bzw. eines zwar (noch) nicht den formellen Kriterien eines ausdrücklichen Milderungsgrundes iSd § 34 Abs. 1 Z 18 StGB entsprechenden (vgl. OGH 20.3.1997, 15 Os 11/97), aber dennoch (in abgeschwächter Form) für den Täter sprechenden Geständnisses entgegen. Ebenso wie seine nunmehr geänderten Lebens- und Berufsumstände führt auch der lange Zeitablauf seit der letzten Tathandlung zu einer erheblichen Reduzierung der gebotenen Spezialprävention. Unter Bedachtnahme auf die gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG ebenfalls angemessen zu berücksichtigenden aktuellen persönlichen (Sorgepflichten) und wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters (siehe das zitierte Schuldenregulierungsverfahren; vgl. zu den Grenzen der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Täterverhältnisse VwGH 31.3.2004, 2003/13/0136) erschiene somit unter zusätzlicher Beachtung der ebenfalls nicht außer Ansatz zu lassenden Generalprävention für den Anlassfall in gesamthafter Würdigung eine Geldstrafe im Ausmaß von € 25.000,00 tat- und schuldangemessen.

Im Hinblick auf den vom Bundesfinanzgericht für den (neu) festgestellten Tatumfang aufgrund des geänderten Strafrahmens (neu) festzusetzende Strafausmaß ist freilich zu bedenken, dass, mangels eines (ebenfalls erhobenen) Rechtsmittels des Amtsbeauftragten gegen das genannte Straferkenntnis, der im Beschwerdeverfahren – für den Fall eines Schulterspruches – zu treffende Strafausspruch auch dem Gebot des § 161 Abs. 3 1. Satz FinStrG zu entsprechen hat (Verböserungsverbot).

Indem sich aber nun – durch den abgeänderten Schulterspruch – der zur Anwendung gelangende gesetzliche Strafrahmen (infolge des Wegfalles der Tatqualifikation des § 38 Abs. 1 FinStrG) um ein Drittel verringert hat, die oben angeführte, einem Prozentsatz von annähernd 18,28 % des gesetzlichen Strafrahmens entsprechende Geldstrafe bei zwar annähernd gleicher Ausgangslage hinsichtlich der Gründe iSd § 23 Abs. 1 und 2 FinStrG aber unter der ebenfalls gebotenen Bedachtnahme auf die nunmehrige persönliche und wirtschaftliche Situation des Täters (weitere Sorgepflichten bzw. die durch das genannte, vom Spruchsenat noch nicht berücksichtigbare Schuldenregulierungsverfahren verursachte derzeitige angespannte wirtschaftliche Lage) über dem im Verfahren vor dem Spruchsenat verhängten, annähernd 17,06 % des Strafrahmens ausmachenden Strafausmaß liegen würde, war der als erstes Erwägungsergebnis ermittelte Betrag auf ein Ausmaß von € 20.000,00, das

entspricht einem Prozentsatz von annähernd 14,62 % des (nunmehrigen) Strafrahmens, abzumildern.

Einer vom Beschuldigten geforderten – weiteren – Absenkung der Geldstrafe auf das in § 23 Abs. 4 FinStrG genannte Mindestmaß war durch die im Anlassfall zu Tage getretenen Tatumsstände (Vielzahl von deliktischen Angriffen) alleine schon wegen der mit einer Sanktionierung nach dem FinStrG ebenfalls anzustrebenden abschreckenden Wirkung des Strafausspruches auf künftige potentielle Straftäter jedoch der Weg versperrt.

Ähnliche Überlegungen waren hinsichtlich der (Neu-)Ausmessung der gemäß § 20 FinStrG zwingend für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechenden Ersatzfreiheitsstrafe mit der Maßgabe anzustellen, dass den (angespannten) wirtschaftlichen Verhältnissen im Hinblick auf den (Ersatz-)Charakter dieser Strafmaßnahme gerade eben für den Fall einer mangelnden Leistungsfähigkeit hinsichtlich der auferlegten Geldstrafe keine Bedeutung zukommt.

Die unveränderte Beibehaltung des Kostenausspruches findet ihre Grundlage in der Bestimmung des § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde – unter Abweisung des Mehrbegehrens – teilweise stattzugeben.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 16. Juni 2015