

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, B-Straße xx, vertreten durch die Mag. XY Steuerberatungs GmbH, Steuerberater/ Wirtschaftstreuhänder, gd Y, N-Straße yy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.  
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungsführer (ab 1.1.2014: Beschwerdeführer; in der Folge kurz: Bf.) bezog im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit bei der KT GmbH auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Komplementär der HS KEG (SK).

Mit Bescheid vom 27. Februar 2013 veranlagte das Finanzamt Feldkirch den Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2006. Dabei setzte es die Einkommensteuer 2006 mit 18.442,72 € fest und führte begründend aus, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien. Da es sich im gegenständlichen Fall um eine hinterzogene Abgabe handle, verlängere sich die Verjährungsfrist auf zehn Jahre.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 28. März 2013 wurde von Seiten des Bf. (F Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH) beantragt, diesen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. Februar 2013 aufzuheben. Begründet wurde dies damit, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 2006 verjährt sei. Von einer

Verlängerung der Verjährungsfrist infolge Abgabenhinterziehung könne keine Rede sein, vielmehr sei am 3. Oktober 2007 eine Abschlagszahlung für die Einkommensteuer 2006 in Höhe von 18.800,00 € geleistet und so auch vom Finanzamt verbucht worden.

Das Finanzamt wies in der Folge die Berufung mit Berufungsvorentscheidung (Verf 40) vom 16. April 2013 als unbegründet ab. Dabei ging es im Wesentlichen davon aus, dass im konkreten Fall der Tatbestand der objektiven Abgabenverkürzung jedenfalls als erwiesen angenommen werden müsse und der Bf. die Steuerverkürzung, wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich, doch zumindest billigend in Kauf genommen habe. Das Finanzamt kam daher zum Schluss, dass der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO gegeben und daher die Erlassung des angefochtenen Bescheides innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erfolgt sei. Im Übrigen wird auf die entsprechenden Ausführungen des Finanzamtes verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 16. Mai 2013 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag wandte sich die steuerliche Vertretung des Bf. gegen die Nachforderung an Einkommensteuer 2006 iHv 18.442,72 €, verwies den Sachverhalt betreffend auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, Seite 2, und brachte in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung Nachstehendes vor:

*"Es ist korrekt, dass der Bf. keine Einkommensteuererklärung 2006 beim Finanzamt eingereicht hat. Diese Agenden wurden von seiner steuerlichen Vertretung wahrgenommen. Warum für das Jahr 2006 keine Erklärung eingereicht wurde, ist HerrnBf nicht bekannt.*

*Am 31. August 2007 wurde Herr Bf von der Finanz aufgefordert, die Erklärung 2006 bis 31. Oktober 2007 einzureichen. Daraufhin wurde HerrBf auf die Quote seines Vertreters genommen. Somit war die Frist 31. Oktober 2007 hinfällig.*

*Am 29. November 2007 erging der einheitlich- und gesonderte Gewinnfeststellungsbescheid der HS KEG für das Jahr 2006. In diesem Bescheid ist der Gewinnanteil für Herrn BF ausgewiesen. Von diesem Gewinnanteil hat auch das zuständige Veranlagungsreferat von Herrn Bf Kenntnis erlangt, in weiterer Folge aber nichts unternommen. Also auch die Finanz hat sich nicht weiters um die Steuererklärung 2006 von HerrnBF gekümmert.*

*Verwunderlich ist, dass der Finanzverwaltung nie aufgefallen ist, dass für 2006 nie eine Erklärung abgegeben wurde und warum HerrBF in weiterer Folge nicht aus der Quotenregelung bei seinem Vertreter rausgefallen ist.*

*Außerdem ist zu hinterfragen, warum die Erklärung 2006 nicht durch die Finanz abberufen wurde, zumal auch für jeden steuerlichen Vertreter die Fristen der Quotenregelung enden. Jetzt HerrnBf vorzuwerfen, er hat vorsätzlich die Erklärung 2006 nicht eingereicht, trifft nicht zu. Vielmehr scheint hier ein Versäumnis der Finanz vorzuliegen, hier keine Maßnahmen zur Einreichung der Erklärung gesetzt zu haben.*

*Es wird in der BVE ausgeführt, dass HerrnBf der Tatbestand der objektiven Abgabenverkürzung bewusst ist unter Hinweis auf § 119 BAO iVm § 85 Abs. 3 BAO.*

*Dort ist ausgeführt, dass der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen hat. Dem ist entgegen zu halten, dass Herr Bf in diesen Angelegenheiten durch einen steuerlichen Vertreter vertreten wurde. Es wäre somit im Verantwortungsbereich des steuerlichen Vertreters gelegen, diese Aufgabe wahrzunehmen. Es kann Herrn Bf nicht vorgeworfen werden (wie auf Seite 3 und 4 der BVE erfolgt), dass er sein Einkommen vorsätzlich nicht offengelegt hat.*

*Es ist somit nicht richtig, dass der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe gegeben ist und somit die Verjährungsfrist von 10 Jahren greift.*

*Vielmehr ist es so, dass hier einige Versäumnisse der Finanz zum Tragen kommen und somit in keinster Weise von vorsätzlicher Nichtabgabe der Erklärungen gesprochen werden kann. Somit kommt eine 5-jährige Verjährungsfrist zum Tragen. Die Erlassung des Bescheides im Jahre 2013 erfolgte somit außerhalb der Verjährungsfrist und ist somit ungültig."*

Mit Vorlagebericht vom 21. Mai 2013 legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### ***Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:***

§ 207 Abs. 1 und 2 BAO:

*"(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.*

*(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist **zehn** Jahre (idF Betrugsbekämpfungsg 2010, BGBl. I 2010/105, nach § 323 Abs. 27 BAO ab 1.1.2003). Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe."*

§ 208 Abs. 1 lit. a BAO:

*"1) Die Verjährung beginnt*

*a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird".*

§ 209 Abs. 1 BAO:

*"(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des*

*Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist."*

§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO:

*"(2) Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere*

*a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer*

*2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z. 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;*

*3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte".*

Die hier in Rede stehende Bemessung-(Festsetzungs-)Verjährung befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen. Sie führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde. Sinn der Verjährungsbestimmungen ist, dass infolge Zeitablaufes Rechtsfriede eintritt und dass Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die durch ein der Behörde zuzurechnendes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehen, vermieden werden sollen. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 207 Tzen 1 ff und die dort zitierten VwGH-Judikate).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, begonnen hat. Der Abgabenanspruch für die veranlagte Einkommensteuer für 2006 ist gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Jahres 2006 entstanden; der Abgabenanspruch für die Lohnsteuer (= eine Erhebungsform der Einkommensteuer) ist im Zeitpunkt des Zufließens, also auch im Jahr 2006, entstanden. Demnach begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2006.

Die (reguläre, fünfjährige) Verjährungsfrist würde durch die Verlängerung auf Grund einer nach außen erkennbaren Amtshandlung [nach der Aktenlage hat die Abgabenbehörde dem Bf. im Jahr 2007 eine Steuererklärung (Formular L1 - Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) zur Geltendmachung des Abgabenanspruches zugesandt] mit dem 31. Dezember 2012 enden. Da im Jahr 2012 (also in jenem Jahr, in dem die um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist enden würde) von der Abgabenbehörde keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen gesetzt wurden, würde keine weitere einjährige Verlängerung der Verjährungsfrist erfolgen und wäre damit - ausgehend von der regulären, fünfjährigen Verjährungsfrist - im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 27. Februar 2013 schon Verjährung eingetreten.

Streit besteht im vorliegenden Fall daher allein darüber, ob hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 nicht von der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren, sondern von der verlängerten Frist von *zehn* Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist. Der Abgabensanspruch für eine bestimmte Abgabenart und einen bestimmten Zeitraum ist ein einheitlicher Anspruch. Daher verjährt eine Abgabe als hinterzogene Abgabe in zehn Jahren, wenn auch die Abgabe nur zum Teil durch einen Hinterziehungssachverhalt belastet ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2169).

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen.

§ 33 Abs. 1 sowie Abs. 3 lit. a FinStrG

*"(1) Einer Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*(3) a) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabensanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten."*

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine im Abgabenveranlagungsverfahren zu klärende Vorfrage. Nicht erforderlich ist daher für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist ein rechtskräftiger Schuldspruch im Finanzstrafverfahren oder die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Aus der Begründung des Bescheides muss sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist. Im Übrigen gilt die Unschuldsvermutung auch für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 207 Tz 15, und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung; Seewald in Tannert, Finanzstrafrecht § 33 FinStrG E 37).

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG gehört neben der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [nach § 119 BAO sind die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß, insbesondere im Rahmen der (einzureichenden) Abgabenerklärungen, offenzulegen; nach § 133 BAO iVm §§ 42 Abs. 1 Z 1 und Z 3 sowie 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 EStG 1988 hat der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum)

eine Steuererklärung abzugeben, wenn er vom Finanzamt (zB durch Zusendung einer entsprechenden Steuererklärung) dazu aufgefordert wird oder auch wenn er neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften auch andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730,00 € übersteigt, und das zu veranlagende Einkommen mehr als 10.900,00 € betragen hat] auch ein Erfolg, nämlich das Bewirken (Verursachen) einer Abgabenverkürzung. Die (vorsätzliche) Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird unter dem Aspekt des § 33 Abs. 1 FinStrG erst (bzw. nur) dann relevant, wenn sie als Tathandlung einer Hinterziehung zu werten ist (vgl. dazu Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rzen 131, 181).

Als Zeitpunkt der Bewirkung der Abgabenverkürzung im Falle der Nichtabgabe der Abgabenerklärung wird im Gesetz der Ablauf der gesetzlichen Erklärungs-, Anmelde- oder Anzeigefrist festgelegt. In diesem Sinne legt § 134 BAO Folgendes fest:

*"(1) Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sind bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen.*

*Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden."*

Steuererklärungen sind damit grundsätzlich bis zum 30.4. des Folgejahres in Papierform bzw. bis zum 30.6. des Folgejahres elektronisch beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Von der Verordnungsermächtigung hat der BMF bisher keinen Gebrauch gemacht.

Fristverlängerungen, die nicht gesetzlich oder im Verordnungswege gewährt werden, wie auch die bloß in Erlässen geregelte sog. "Beraterfrist" bzw.

"Quotenregelung" [Fristerstreckung allgemein bis 31. Mai des auf das Veranlagungsjahr folgenden Jahres, bei Quotenfällen bis 31. März (30. April) des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Jahres], sind allerdings in diesem Zusammenhang *ohne Bedeutung* (vgl. VwGH 25.6.1998, 96/15/0167; siehe dazu auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 134 Tzen 2 f; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 143 Anm 3).

Nachdem der Bf. im Beschwerdejahr neben seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften auch gewerbliche Einkünfte aus seiner Beteiligung bei der HS KEG bezog, deren Gesamtbetrag 730,00 € überstieg (im Konkreten: 64.819,66 €), und das zu veranlagende Einkommen jedenfalls mehr als 10.900,00 € betrug (lt. angefochtenem Einkommensteuerbescheid 2006: 102.584,16 €), wäre der Bf. entsprechend den oben zitierten gesetzlichen Regelungen verpflichtet gewesen, eine Einkommensteuererklärung für 2006 bis zum 30. April 2007 (in Papierform) bzw. bis zum 30. Juni 2007 (elektronisch) beim zuständigen Finanzamt einzureichen.

Im Beschwerdefall steht unstrittig fest, dass der Bf. seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht tatsächlich nicht nachgekommen ist; die gebotene Abgabenerklärung wurde im Übrigen - trotz Aufforderung des Finanzamtes bzw. trotz Aufnahme auf die

Quote seiner steuerlichen Vertretung - überhaupt (auch nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist) unterlassen.

Eine Grundvoraussetzung für die Bewirkung einer Abgabenverkürzung durch Nichterfüllung einer Erklärungs-, Anmelde- oder Anzeigepflicht ist, dass der Abgabenbehörde die Entstehung des konkreten (auf eine bestimmte Abgabenart und ein bestimmtes Veranlagungsjahr bezogenen) Abgabenanspruches überhaupt nicht bekannt geworden ist. War somit das Entstehen des Abgabenanspruches dem Grunde nach bekannt, so kann die Nichtabgabe einer Steuererklärung keine Abgabenverkürzung mehr bewirken und stellt damit auch keine Abgabenhinterziehung dar. Das bedeutet, dass ein bereits wegen der Veranlagung zur Einkommensteuer beim Finanzamt geführter Abgabepflichtiger durch das Unterlassen der Abgabe von Steuererklärungen für ein Veranlagungsjahr keine Abgabenverkürzung hinsichtlich der bekannten Abgabepflichten begehen kann. Veranlagungssteuern begründen eine Art Dauerschuldverhältnis, weil die Behörde auf Basis der ihr bekannten Informationen von einem Fortbestand der Verhältnisse ausgehen darf und muss. Diese Pflichtverletzung ist dann nur mehr - bei Vorsätzlichkeit - als Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG strafbar, sofern es nicht zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung kommt. Die von § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG geforderte Kenntnis kann sich nur auf die Entstehung des Abgabenanspruches dem Grunde nach beziehen, da die Höhe des Abgabenanspruches in jedem Falle erst durch Abgabenerklärungen oder Sachverhaltsermittlungen der Behörde im Nachhinein bekannt werden kann. Auch hätte sonst § 33 Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz FinStrG keine praktische Bedeutung (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, Bd. 1, § 33 Rzn 40 ff; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rzn 14 ff).

Nach Ansicht des Finanzgerichtes hatte die Abgabenbehörde, was die hier in Rede stehende bescheidmäßig festzusetzende Einkommensteuer 2006 betrifft, erst nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist Kenntnis von der Entstehung des (konkreten) Abgabenanspruches dem Grunde nach und konnte damit die hier unstrittig vorliegende Nichtabgabe der vorgeschriebenen Steuererklärung eine strafbare Abgabenverkürzung bewirken. Der Bf. war vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist zwar hinsichtlich seiner lohnsteuerpflichtigen Einkünfte bereits steuerlich erfasst, allerdings hat die Abgabenbehörde (Veranlagungsabteilung) nach der Aktenlage erst im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2005 im August 2007, somit nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist für die Einkommensteuer 2006, von den gewerblichen Einkünften des Bf. aus seiner Beteiligung bei der HS KEG erfahren. Die (objektive) Abgabenhinterziehung ist somit vollendet, hat bzw. hätte doch die Abgabenbehörde in Unkenntnis von der Entstehung des konkreten Abgabenanspruches die Abgabe (Einkommensteuer 2006) nicht bis zum 31. März bzw. 30. Juni 2007 festgesetzt bzw. festsetzen können.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich damit den Überlegungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 16. April 2013 an, welche es im konkreten Fall vom Vorliegen der *objektiven* Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG ausgehen ließen.

Zur subjektiven Tatseite ist Folgendes zu sagen:

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert Vorsatz, wobei bedingter Vorsatz genügt.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz). Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (OGH 26.3.1982, 10 Os 35/82; VwGH 23.1.1970, 94/69). Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen (VwGH 28.5.1971, 433/70; VwGH 28.6.1995, 94/16/0282). Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen (OGH 12.12.1995, 14 Os 164/94). Aus dem Gesamtbild muss sich ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen gegeben sein (vgl. VwGH 22.11.1963, 22/62).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. sich damit abfindet (vgl. VwGH 8.2.19990, 89/16/0201). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216 und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

Auch bedingter Vorsatz setzt grundsätzlich eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (vgl. VwGH 14.2.1988, 83/14/0105; VwGH 6.12.1990, 90/16/0064).

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält. Der Vorsatz entfällt nicht deshalb, weil er nicht weiß, welche Rechtsnorm anzuwenden bzw. welche Einkunftsart davon betroffen ist. Die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen vorausgesetzt werden. Auch einem steuerrechtlichen Laien muss bewusst sein, dass beim Führen eines Betriebes regelmäßig Abgaben zu entrichten sind (vgl. Kotschnigg in



Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 219, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 207 E 62; siehe dazu auch UFS 5.3.2010, RV/0510-W/10; UFS 19.7.2012, RV/0107-S/08).

Der Tatvorsatz muss bereits *vor bzw. bei Ausführung der Tat* vorliegen, sodass nachträglich eingetretene Umstände nicht von Bedeutung sind (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 224).

Der Bf. hat sich mit Zusammenschlussstichtag 31. Oktober 2005 mit WN nach den Bestimmungen des Art. IV des Umgründungssteuergesetzes zur HS KEG mit Sitz in X zusammengeschlossen. Während WN im Wesentlichen sein bisheriges Einzelunternehmen einbrachte, brachte der Bf. in diese mit Eintragung ins Firmenbuch (lt. entsprechendem Firmenbuchauszug: eingetragen am 22. November 2005) begonnene Kommanditgesellschaft seine Arbeitskraft ein. Er verfügte über die entsprechende Gewerbeberechtigung, war unbeschränkt haftender Gesellschafter und war in der Ausübung seiner Geschäftsführungstätigkeit völlig unbeschränkt. Am Jahresgewinn waren die beiden Gesellschafter jeweils zu 50% beteiligt, wobei - vereinbarungsgemäß - die auf die Gewinnanteile verhältnismäßig entfallenden Privatsteuern die Gesellschaft zu zahlen hatte (vgl. dazu die entsprechenden Bestimmungen des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages vom 7. November 2005).

Das Finanzgericht geht davon aus, dass dem Bf. als Gesellschaftergeschäftsführer des gegenständlichen Betriebes die Pflicht zur einkommensteuerlichen Erfassung der aus seiner Beteiligung erzielten gewerblichen Einkünfte durchaus bewusst gewesen ist; dafür sprechen gerade auch die obigen Ausführungen im Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag. Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht von betrieblichen Einkünften muss im Übrigen auch einem steuerrechtlichen Laien bewusst sein bzw. kann - wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. März 1999, 97/15/0056, ausgeführt hat - bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person jedenfalls vorausgesetzt werden. Es war daher - gerade auch unter Bedachtnahme auf die doch erhebliche Höhe der im Streitjahr (zusätzlich) erzielten betrieblichen Einkünfte (64.819,66 €) - jedenfalls davon auszugehen, dass dem Bf. die grundsätzliche Steuerpflicht dieser betrieblichen Einkünfte samt der betreffenden Steuererklärungspflicht vor bzw. bei der Ausführung der Tat bekannt war bzw. diese jedenfalls ernstlich für möglich gehalten hat. Aus der Unterlassung der Einreichung einer entsprechenden Einkommensteuererklärung konnte auch geschlossen werden, dass sich der Bf. mit der Abgabenverkürzung abgefunden hat, zumal bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist bzw. bis zur Vollendung der Tat nicht das geringste Anzeichen dafür erkennbar war, dass er die Verkürzung nicht habe herbeiführen wollen.

Nach der Ausführung der Tat (nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist) eingetretene Umstände, wie etwa dass der Bf. der Aufforderung des Finanzamtes mit Ergänzungsersuchen vom 8. August 2007, eine Einkommensteuererklärung für 2005 vorzulegen, nach entsprechender Erinnerung auch tatsächlich nachgekommen

ist (elektronisch eingelangt am 24. September 2007) und im Zusammenhang mit der behördlichen Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung für 2006 (durch Zusendung des Formulars L1 am 31. August 2007) insofern reagierte, als seine steuerliche Vertretung ihn auf dessen Quote genommen hat, und der Bf. am 3. Oktober 2007 eine Anzahlung auf die Einkommensteuer 2006 iHv 18.800,00 € entrichtet hat, sind *nicht* von Bedeutung (vgl. dazu auch die diesbezüglichen obigen Ausführungen).

Zum Vorbringen im Vorlageantrag, wonach es im Verantwortungsbereich des steuerlichen Vertreters des Bf. gelegen wäre, der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachzukommen, und damit dem Bf. nicht vorgeworfen werden könne, dass dieser sein Einkommen vorsätzlich nicht offen gelegt habe, ist zu sagen, dass der Bf. nach den Angaben im Abgabensinformationssystem (Datenbank AIS-DB 2) erst seit dem 17. April 2007 steuerlich vertreten war und er sich auch das Verhalten seines bevollmächtigten Vertreters unmittelbar zurechnen lassen muss (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 135 Tz 11; Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 42 Rz 20); er hätte sich jedenfalls vergewissern müssen, dass seine Vertretung die erforderlichen Schritte setzt.

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf., dass im Beschwerdefall - gerade auch in Anbetracht der Mitteilung über die gesonderte Feststellung hinsichtlich der von der HS KEG im Jahr 2006 erzielten Einkünfte vom 29. November 2007 - Versäumnisse der Finanzverwaltung vorlägen und somit in keiner Weise von vorsätzlicher Nichtabgabe der Erklärung gesprochen werden könne, sei abschließend noch erwidert, dass derartige Ausführungen ins Leere gehen, zumal im Beschwerdefall nicht zu beurteilen war, ob und wie sich das Finanzamt verhalten hätte müssen oder können, sondern ob dem Bf. rechtmäßigerweise die Absicht, Abgaben zu verkürzen, unterstellt wurde.

Entsprechend diesen Überlegungen war daher vom Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO "hinterzogene Abgabe" auszugehen und erging damit der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 innerhalb jener Zeitspanne, innerhalb derer diese entscheidungsgegenständliche Abgabe festgesetzt werden durfte.

Dem Beschwerdebegehren war damit ein Erfolg zu versagen.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.