

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden ***SenV***, den Richter ***10*** und die fachkundigen Laienrichter ***11*** und ***SenLR1*** in der Finanzstrafsache gegen ***Bf***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Christian Eberl, Rechtsanwalt, , Opernring 7/10, 1010 Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten AB vom 13. Jänner 2020 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 19. November 2019, ***1***, Strafnummer StrNr., nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. Juni 2020 in entschuldigter Abwesenheit der Beschuldigten und in Anwesenheit ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten ***9*** sowie der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird das gegen die Beschuldigte Dr. N.N. anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 5.323,59, an Einkommensteuer 2016 in Höhe von € 16.327,00 und an Umsatzsteuer 2016 in Höhe von € 3.459,20 sowie Umsatzsteuer 2017 in Höhe von € 10.113,07 gemäß §§ 136, 157 FinStrG in Verbindung mit § 82 Abs. 3 lit. a und b FinStrG eingestellt.

Darüber hinaus wird der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses dahingehend abgeändert bzw. berichtigt, dass der Verkürzungsbetrag an Einkommensteuer 2013 € 7.143,00 (statt € 6.143,00) beträgt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird für den unverändert aufrecht bleibenden Schuldspruch des angefochten Erkenntnisses betreffend Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 2009-2013 und 2015 sowie an Umsatzsteuer 2013-2015 die über die Beschuldigte zu verhängende Geldstrafe auf € 12.400,00 sowie die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe auf 31 Tage herabgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat die Beschuldigte die Kosten des verwaltungsbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 sowie die eines allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 19.11.2019, ***1***, wurde die Beschuldigte Dr. N.N. des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, sie habe im Bereich des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht - nämlich durch Abgabe von unrichtiger Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2017 - bewirkt, dass bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in folgender Höhe zu niedrig festgesetzt worden seien:

Est 2009 in der Höhe von € 1.246,18
 USt 2010 in der Höhe von € 5.323,59
 Est 2010 in der Höhe von € 5.755,00
 Est 2011 in der Höhe von € 1.896,00
 Est 2012 in der Höhe von € 742,00
 Est 2013 in der Höhe von € 6.143,00
 USt 2013 in der Höhe von € 3.112,27
 USt 2014 in der Höhe von € 6.747,15
 Est 2015 in der Höhe von € 13.188,00
 USt 2015 in der Höhe von € 9.426,94
 Est 2016 in der Höhe von € 16.327,00
 USt 2016 in der Höhe von € 3.459,20
 USt 2017 in der Höhe von € 10.113,07
 insgesamt somit € 84.479,40

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über die Beschuldigte deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 22.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 55 Tagen verhängt.

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

Zur Begründung wurde ausgeführt, die Beschuldigte verdiene als Dolmetscherin monatlich etwa € 1.000,00 und sei sorgepflichtig für eine vierjährige Tochter. Sie sei im vierten Monat schwanger und finanzstrafbehördlich unbescholten.

N.N. sei seit Jänner 2003 selbständig tätig, und zwar als Dolmetscherin und Übersetzerin. Sie sei vom Beginn ihrer selbständigen Tätigkeit an mit der Buchhaltung und den abgabenrechtlichen Angelegenheiten überfordert gewesen. Sie habe einen gewalttätigen Lebenspartner, der sie nach Auflösung der Lebensgemeinschaft noch jahrelang teilweise bis heute gestalkt habe und sie leide an einer Autoimmunerkrankung. Wie aus anderen Verfahren bezüglich Dolmetschern bekannt sei, bereite immer wieder die große zeitliche Differenz zwischen Legung der Gebührennote und der Überweisung der Honorare Probleme in der Abrechnung und soweit Frau N.N. in ihrem "Chaos" sowohl bei den Belegen (als auch in ihrem Privatleben) den Überblick gehabt habe, habe sie die Belege ihrer Steuerberaterin übermittelt, die sie dann aber nicht in von ihr erwarteten Weise unterstützt habe.

Dadurch sei zu den im Spruch genannten Abgabegenverkürzungen gekommen.

Die Beschuldigte habe es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass durch ihre Art der Buchhaltung und das von ihr auf die Abgabenerklärungen gelegte zu geringe Augenmerk es zu Abgabenverkürzungen kommen könne und habe sich damit abgefunden.

Es sei ihr aber nicht darauf angekommen, durch die wiederkehrende Begehung der Finanzvergehen (Nichtaufnahme von Honoraren in die Erklärungen) sich ein fortlaufendes Einkommen zu verschaffen.

Diese Feststellungen gründeten sich auf die Erhebungen der Finanzstraßenbehörden im Zusammenhalt mit der umfassend geständigen Verantwortung der Beschuldigten. Die Feststellungen zur subjektiven Tatseite würden sich einerseits aus dem äußeren Sachverhalt, andererseits aber aus der Verantwortung der Beschuldigten und dem beim Spruchsenat von ihr gewonnen Eindruck ergeben. N.N. wirke von ihrem Privatleben völlig überfordert und habe glaubhaft versichern können, dass sie Abgabenverkürzungen wohl für möglich gehalten habe, dass sie dabei aber nicht "plangemäß" vorgegangen und es ihr nicht darauf angekommen sei, Abgaben zu verkürzen.

Rechtlich folge:

Die Beschuldigte habe das Finanzvergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Für eine Qualifikation als "gewerbsmäßig" mangle es an den entsprechenden Feststellungen, habe die Beschuldigte doch nicht den Vorsatz gehabt, durch die wiederkehrende Begehung sich ein fortlaufendes Einkommen zu verschaffen.

Aber selbst wenn diese Voraussetzungen vorlägen, seien folgende rechtliche Erwägungen anzustellen:

Mit 22.7.2019 sei § 38 FinStrG ersatzlos aus dem Rechtsbestand gestrichen worden. Stattdessen sei die gewerbsmäßige Begehung als Erschwerungsgrund aufgenommen

worden (§ 23 Abs. 2 FinStrG). Da die Beschuldigte die Taten vor dieser Gesetzesänderung gesetzt habe, wäre ein Günstigkeitsvergleich vorzunehmen. Denn gelten zum Tatzeitpunkt andere gesetzliche Bestimmungen als im Erkenntniszeitpunkt, so sei die für die Beschuldigte günstigere Bestimmung anzuwenden. Da die maximal zulässig zu verhängende Freiheitsstrafe beim Spruchsenat drei Monate nicht übersteigen dürfe (§ 15 Abs. 3 FinStrG) habe beim Günstigkeitsvergleich die im § 38 (alt) FinStrG und § 33 (neu) FinStrG angedrohte Freiheitsstrafe außer Acht zu bleiben. Nach § 38 (alt) FinStrG sei die maximale Geldstrafe das Dreifache des strafbestimmenden Wertbetrages, nach § 33 (neu) FinStrG ist die maximale Geldstrafe weiterhin das Zweifache des Verkürzungsbetrages. § 33 (neu) FinStrG sei daher für die Beschuldigte die günstigere Bestimmung, sodass - lägen die Voraussetzungen der Gewerbsmäßigkeit vor - diese nur als Erschwerungsgrund nicht aber strafsatzbestimmend (nach § 38 alt FinStrG) anzuwenden wäre.

Bei der Strafbemessung habe der Spruchsenat gewertet

mildernd: das umfassende reumütige Geständnis, den bisher ordentlichen Lebenswandel, die angespannte finanzielle Lage (§ 23 FinStrG) und die vollständige Schadensgutmachung

erschwerend: den langen Deliktszeitraum sowie das Zusammentreffen mehrerer Vergehen

Ausgehend von einem Strafraum von bis zu € 168.958,00 sei ist die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen.

Die übrigen Entscheidungen gründeten sich auf die bezogenen Gesetzesstellen.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates brachte der Amtsbeauftragte AB fristgerecht am 13.01.2020 eine Beschwerde ein und kündigte darin an, eine ausführliche Beschwerdebeurteilung alsbaldig nachzureichen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 24.01.2020 erging an den Amtsbeauftragte der Auftrag zur Mängelbehebung bis 20.02.2020, welche rechtzeitig erfolgte.

Mit Schriftsatz zur Mängelbehebung vom 14.02.2020 verwies der Amtsbeauftragte zunächst auf seine Stellungnahme an den Spruchsenat vom 19.11.2019 und führt wie folgt aus:

"Allgemeines

Bei der am 13.01.2020 eingebrachten Beschwerde seien irrtümlicherweise die Deliktstypen falsch angeführt worden. Die inkriminierten Zeiträume 2016 und 2017 seien fälschlicherweise als vollendet eingeleitet worden, wobei hier der Verwirklichungscharakter nicht über das in § 13 FinStrG definierte Versuchsstadium hinausgegangen sei. Dieser Fehler werde somit in diesem Schreiben redigiert. Im folgendem würden die im Beschluss des BFG vom 24.01.2020

bemängelten Punkte gem. § 153 Abs 1 lit b bis d FinStrG fristgerecht und rechtskonform beantwortet.

Angefochtene Punkte (gem. § 153 Abs 1 lit b FinStrG)

Die Finanzstrafbehörde Wien vertreten durch den Amtsbeauftragten AB - in weiterer Folge als Beschwerdeführer (Bf.) bezeichnet - -legt Beschwerde gegen das am 19.11.2019 ergangene Erkenntnis des Spruchsenates ein. Frau N.N. - in weiterer Folge als Beschuldigte bezeichnet - wurde vom Spruchsenat für das Delikt der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs 1 FinStrG für schuldig bekannt und wurde gem. § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von € 22.000,00, im Falle der Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von 55 Tagen verurteilt.

Der Bf. ist der Ansicht, dass der Spruchsenat den in Verhandlung gestandenen Sachverhalt rechtlich falsch beurteilt hat, die Bestrafung nach einem falschem Deliktstyp erfolgte und die Höhe der Strafe, gleichgültig des tatsächlich angewandten Deliktstypus, zu niedrig ausgefallen ist.

Begründung der Beschwerde (gem. § 153 Abs 1 lit d FinStrG)

Sachverhaltsschilderung

Die Beschuldigte wurde einer Betriebsprüfung gem. § 147 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG unterzogen, die am 04.10.2018 abgeschlossen wurde. Der Betriebsprüfung lagen vor Prüfungsbeginn Kontrollmaterial von verschiedenen öffentlichen Institutionen (Polizei, Gerichte etc.) vor. Die Beschuldigte hatte für die Behörden Dolmetschleistungen erbracht, diese aber nicht erklärt. Unter anderem kam es aufgrund dessen zu einer Überprüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG. Zu Prüfungsbeginn gab die steuerliche Vertretung der Beschuldigten eine Selbstanzeige ab. Es wurde der Betriebsprüferin für die Jahre 2009 und 2010 keine Buchhaltung und für die Jahre 2011 bis 2017 nur eine mangelhafte Buchhaltung vorgelegt, wobei für 2009, 2010 und 2014 keine Belegsammlung übergeben werden konnte. Die vorgelegten Belegsammlungen waren weder sortiert, fortlaufend nummeriert noch ordentlich zu einzelnen Buchungen zusammengefasst. Gem. § 131 Abs 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzlichen Verpflichtung geführten Bücher so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Nachdem keine ordentliche Buchhaltung vorgelegt werden konnte, wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters, zur Geltendmachung von Ausgaben, die Basispauschalierung in Anspruch genommen. Es wurde das vorliegende Kontrollmaterial mit den Bankkonten der Beschuldigten verglichen und die nicht erklärten Erlöse von der Betriebsprüfung zu den jeweiligen Zeiträumen hinzugerechnet. Für die Jahre 2009 und 2010 wurde Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung hinzugerechnet. Die Beschuldigte hatte für beide Jahre - obwohl geltender Kleinunternehmerregelung gem. § 6 Abs 1 Z 27 UStG -

Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese nicht an das Finanzamt abgeführt. Zusätzlich wurden Feststellungen aufgrund der Inanspruchnahme der Basispauschalierung getroffen. Für den Nachschauzeitraum 01-08/2017 wurde bis zum Beginn der Betriebsprüfung keine UVA's abgegeben. Anhand der Zahlungseingänge auf den Bankkonten der Beschuldigten wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2017 von der Betriebsprüfung festgesetzt.

Für die Finanzstrafbehörde ist die objektive Tatseite aufgrund des geschilderten Sachverhalts als unstrittig anzusehen, insbesondere da der steuerliche Vertreter der Beschuldigten von sich aus die Basispauschalierung in Anspruch genommen hatte und die Beschuldigte in der Verhandlung vor dem Spruchsenat am 19.11.2019 die Richtigkeit der Feststellungen durch die Betriebsprüfung bestätigte und sich somit für schuldig bekannte.

Gewerbsmäßige Tatbegehung

Der Spruchsenat führte zur Gewerbsmäßigkeit der Tat im erlassenen Erkenntnis vom 19.11.2019 auf Seite 3 wie folgt aus:

"Die Beschuldigte hat die Finanzvergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Für eine Qualifikation als "gewerbsmäßig" mangelt es an den entsprechenden Feststellungen, hat die Beschuldigte doch nicht den Vorsatz gehabt, durch die wiederkehrende Begehung sich ein fortlaufendes Einkommen zu verschaffen."

Aus Sicht des Beschwerdeführers ist die im Spruch der Erkenntnis ausgeführte Begründung der Qualifikation als nicht gewerbsmäßig nicht nachvollziehbar und somit unbegründet. Die Beschuldigte ist seit dem Jahr 2009 als Übersetzerin und Dolmetscherin tätig. Zu Beginn der Tätigkeit im Jahr 2009 dürfte es sich nur um einen Nebenjob neben dem Medizinstudium gehandelt haben, ab 2010 jedoch um die Haupteinnahmequelle der Beschuldigten. Die Beschuldigte hat ein abgeschlossenes Medizinstudium konnte aber keine Anstellung als Medizinerin finden, außer einer Kurzanstellung in einem Krankenhaus im deutschen Land Sachsen-Anhalt im Jahr 2010. Nach Beendigung ihrer Anstellung als Medizinerin in Deutschland kam sie wieder zurück nach Österreich. Ab diesem Zeitpunkt (Jahr 2010) bestritt sie gänzlich ihren Lebensunterhalt aus der Tätigkeit als Übersetzerin und Dolmetscherin. Bis auf das Jahr 2010 (Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Ärztin) erzielte die Beschuldigte im restlichen inkriminierten Zeitraum ausschließlich Einkünfte als Übersetzerin und Dolmetscherin. Seit 2014 hat die Beschuldigte einen neuen Lebenspartner mit dem sie in weiterer Folge im Jahr 2015 ein Kind bekam. Ihr Lebenspartner lebt jedoch getrennt von der Beschuldigte in Schweden. Die Beschuldigte ist somit alleinerziehende Mutter. Das Kind der Beschuldigten leidet - laut schriftlicher Stellungnahme der Beschuldigten - an einer chronischen Hauterkrankung. So tragisch die Erkrankung des Kindes auch ist, rechtfertigt dies nicht Unterlassung der Abfuhr von Steuern in richtiger Höhe um möglicherweise dessen Behandlungskosten zu finanzieren. Der Normsetzer sieht hier eine eigene steuerliche Berücksichtigung vor.

Steuerliche Vertretung

Die Beschuldigte wird seit zumindest dem Jahr 2011 steuerlich durch die Steuerberatung vertreten. Zu Beginn ihrer Tätigkeit machte sie ihre damalige Buchhalterin (Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei - Frau ***2***) darauf aufmerksam, dass sie ihre Einnahmen erklären müsse. Sie bekam eigene Formulare zur Erklärung ihrer Einnahmen per Email zugeschickt, diese hätte sie nur ausfüllen und an die Buchhalterin retournieren müssen. Der Spruchsenat verwies in seinem Erkenntnis darauf, dass die "große zeitliche Differenz zwischen Legung der Gebührennote und der Überweisung der Honorare der Beschuldigten Probleme in der Abrechnung" bereitete und dass die Beschuldigte, soweit sie einen Überblick über ihr Chaos hatte, die Belege an ihre steuerliche Vertretung übermittelte, die die Beschuldigte aber nicht "in von ihr erwarteten Weise unterstützte". Auf die fehlende Unterstützung wies die Beschuldigte auch in ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 04.03.19 und während der mündlichen Verhandlung vom 19.11.19 hin. Hierzu ist von Seiten des Beschwerdeführers auszuführen, dass der Spruchsenat essentielle Sachverhalte falsch beurteilt bzw. gar nicht verstanden hat. Davon auszugehen, dass die buchhalterische Erfassung von Gebührennoten bei einem steuerlich vertretenen „Einnahmen und Ausgaben Rechner“ über 9 Jahre hinweg aufgrund großer zeitliche Differenz zwischen Legung der Gebührennote und Überweisung der Honorare vor ein gordisches Problem stellen würde, entbehrt sich jeder rechtlichen Grundlage. Es muss von einer bestimmten Grundsorgfalt ausgegangen werden und die Vorgehensweise der Beschuldigten widerspricht dem Verhalten eines jeden ordentlichen Kaufmannes. Die Erfassung von Einnahmen nach dem IST Besteuerungsprinzip darf keinen ordentlichen Unternehmer, vor allem einen steuerlich vertretenen, vor kein Problem stellen. Erstens ist ein essentielles Wesensmerkmal des Unternehmertums und grundsätzlich im Sinne des Unternehmers zu wissen, welche Einnahmen man erzielt und zweitens gehört die Erfassung von Einnahmen, vor allem auch in der Führung einer einfachen Buchhaltung, zum buchhalterischen als auch zum steuerrechtlichen Einmaleins. Ein eindeutiger Beweis für die Nichteinhaltung dieser Sorgfaltspflicht bzw. Sorgfaltsgrenze ist schon die Missachtung der Mitwirkungsverpflichtungen, allem voran der Unterlassung der Führung von Aufzeichnungen gem. § 131 Abs 1 BAO. Zur Behauptung, dass die Fehler aufgrund der fehlenden Unterstützung durch die steuerliche Vertretung passiert sind, ist auszuführen, dass die Beschuldigte laut ihrer schriftlichen Stellungnahme im inkriminierten Zeitraum von drei verschiedenen Buchhalterinnen (Mitarbeiterinnen der Steuerberatung.) betreut wurde.

Zuerst von der Frau ***2*** (ab 2011), dann von Frau ***3*** und zuletzt von der Frau ***4***. Die genauen Zeiträume der Betreuung durch die jeweilige Mitarbeiterin sind dem Beschwerdeführer nicht bekannt. Laut der Beschuldigten entsprach nur Frau ***3*** nicht ihren Anforderungen. Grundsätzlich ist von Seiten des Beschwerdeführers hierzu auszuführen, dass die Bestellung eines steuerlichen Erfüllungsgehilfen die Beschuldigte nicht automatisch von der Verantwortung zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten entbindet. Nachdem der Beschuldigten aufgefallen ist, dass ihre Buchhalterin keine ordentliche Arbeitsweise an den Tag

legt und daraus möglicherweise Fehlverhalten resultiert, trifft die Beschuldigte auf jeden Fall ein Auswahlverschulden.

Intention für gewerbliche Abgabenhinterziehung

Aus Sicht des Beschwerdeführers muss im gegenständlichen Sachverhalt aufgrund folgender Umstände von einer gewerbsmäßigen Tatbegehung durch die Beschuldigte ausgegangen werden. Die Beschuldigte führte über den inkriminierten Zeitraum nur die Tätigkeit als Übersetzerin und Dolmetscherin aus. Sie bestritt ihren gesamten Lebensunterhalt während des inkriminierten Zeitraumes fast ausschließlich (bis auf 2010) aus dieser Tätigkeit. Um die seriöse Wahrnehmung der gewerblichen Tätigkeit als Übersetzerin und Dolmetscherin durch die Beschuldigte nochmals zu unterstreichen, ist zu erwähnen, dass die Beschuldigte über 2 Jahre hinweg sogar eine Mitarbeiterin angestellt hatte. Aus Sicht des Beschwerdeführers scheint es beinahe ridikul anzunehmen, dass der Beschuldigten ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht bewusst waren. Ihre Betätigung als Übersetzerin und Dolmetscherin war/ist eine ordentliche unternehmerische Tätigkeit und diese nutzte sie aus, in dem sie vorsätzlich falsches Einkommen über Jahre hinweg erklärte um somit steuerfreies Einkommen zu lukrieren. Allein der Umstand, dass die Beschuldigte in ihrer schriftlichen Stellungnahme darauf hinwies, dass sie von ihrer ersten Betreuerin auf ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen hingewiesen wurde, lässt keinen Zweifel offen, dass ein Bewusstsein für die gesetzlichen Verpflichtungen vorgelegen hat. Die Beschuldigte betonte in ihrer Stellungnahme vom 04.03.2019, dass sie aufgrund persönlicher Probleme ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommen konnte, überraschenderweise war es ihr dennoch möglich Umsätze in Höhe von bis zu zirka € 126.000,00 jährlich zu erzielen. Ergänzend ist auszuführen, dass die von der Beschuldigten vorgebrachten Gründe dennoch keine Abgabenverkürzung von € 84.479,40 über 9 Jahre hinweg legitimiert und auch keine Argumentationsgrundlage für eine mögliche grob fahrlässige Tatbegehung darstellen, da unter den vorher angeführten Argumenten und dem langen Deliktszeitraum, es denkunmöglich ist, dass die Beschuldigte sich ihrer Verpflichtungen nicht bewusst war. Weiters ist zu erwähnen, dass für die Jahre 2013, 2015 und 2016 jeweils Einkommensteuererklärungen OHNE steuerliches Mehrergebnis eingereicht wurden. Die Beschuldigte hatte somit nicht einmal die Absicht, Abgaben zu zahlen. Des Weiteren spricht auch für eine gewerbsmäßige Bereicherung, dass die Beschuldigte sich als alleinerziehende Mutter zwangsläufig in einer finanziell schwierigen Lage befand und somit zwangsläufig höhere finanzielle Belastungen zu stemmen hat. Besonders erwähnenswert ist, dass sich die Beschuldigte im Feber 2016 ein Haus um € 255.000,00 im 21. Wiener Gemeindebezirk gekauft hat. Aufgrund der vorliegenden Umstände wird von Seiten des Beschwerdeführers mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen, dass die Beschuldigte die Intention verfolgte, sich einen nicht nur bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen in dem sie über 9 Jahre hinweg vorsätzlich falsche Steuererklärungen abgegeben hatte. Hierzu wird auf das Geständnis der Beschuldigten während der Verhandlung vor dem Spruchsenat verwiesen.

Gewerbsmäßigkeit und Vorsatz

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts vertritt der Beschwerdeführer die Ansicht, dass die gewerbsmäßige Tatbegehung in objektiver als auch subjektiver Hinsicht bewiesen ist. Die Beschuldigte hat mit Blick auf die grundsätzliche subjektive Tatbegehung vorsätzlich bzw. es gem. § 8 FinStrG zumindest ernstlich für möglich gehalten, dass der Republik Österreich ein beträchtlicher Schaden aufgrund der Nichterklärung von Einnahmen entstehen wird. Dieses Vorgehen begründet aus der Intention heraus, ihre hohen Lebenserhaltungskosten (mehrere Umzüge, alleinerziehende Mutter eines chronisch erkrankten Kindes, Hauskauf) auf Kosten der redlichen österreichischen Steuerzahler zu finanzieren und dies in einem gewerbsmäßigen Ausmaß.

Aus Sicht des Beschwerdeführers ist somit eine gewerbsmäßige Tatbegehung als unstrittig anzusehen.

Anwendung Norm § 38 FinStrG

"Die Strafe richtet sich nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre." Eine Prüfung nach dieser Norm findet im konkreten Sachverhalt Anwendung, da im EU-Finanz-Anpassungsgesetz 2019 der Standardsetzer die Norm § 33 FinStrG abgeändert, die Norm § 38 FinStrG aufgehoben hat und daher während des inkriminierten Zeitraumes eine andere Rechtslage gegeben war als zum Zeitpunkt der Entscheidung durch den Spruchsenat.

Der Spruchsenat führte in seiner Erkenntnis vom 19.11.2019 aus, dass mit "22.7.2019 [der] § 38 FinStrG ersatzlos aus dem Rechtsbestand gestrichen [wurde]. Stattdessen wurde die gewerbsmäßige Begehung als Erschwerungsgrund aufgenommen (§ 23 Abs. 2 FinStrG). Da die Beschuldigte die Taten vor dieser Gesetzesänderung gesetzt hat, wäre ein Günstigkeitsvergleich vorzunehmen. Denn gelten zum Tatzeitpunkt andere gesetzliche Bestimmungen als im Erkenntniszeitpunkt, so ist die für die Beschuldigte günstigere Bestimmung anzuwenden. Da die maximal zulässige zu verhängende Freiheitsstrafe beim Spruchsenat drei Monate nicht übersteigen darf (§ 15 Abs. 3 FinStrG) hat beim Günstigkeitsvergleich die im § 38 (alt) FinStrG und 33 (neu) FinStrG angedrohte Freiheitsstrafe außer Acht zu bleiben. Nach § 38 (alt) FinStrG war die maximale Geldstrafe das Dreifache des strafbestimmenden Wertbetrages, nach § 33 (neu) FinStrG ist die maximale Geldstrafe weiterhin das Zweifache des Verkürzungsbetrages. § 33 (neu) FinStrG ist daher für die Beschuldigte die günstigere Bestimmung, sodass - lägen die Voraussetzungen der Gewerbsmäßigkeit vor - diese nur als Erschwerungsgrund nicht aber strafsatzbestimmend (nach § 38 alt FinStrG) anzuwenden wäre."

Der Beschwerdeführer widerspricht der Ansicht des Spruchsenates und ist der Auffassung, dass der Spruchsenat hier eine falsche Rechtsauslegung vorgenommen hat. "Für den Günstigkeitsvergleich heranzuziehen ist entweder das alte oder das neue Gesetz; aber niemals beide zugleich. In concreto maßgeblich ist die für den Betroffenen günstigere Rechtslage. Das trifft auf das frühere Gesetz dann zu, wenn es in seiner Gesamtheit nicht strenger als das spätere Gesetz ist." Wobei die mildere Straftat grundsätzlich die Geldstrafe ist. Der § 33 FinStrG idgF spricht von einer Freiheitsstrafe im Ausmaß von bis zu vier Jahren. Die alte Rechtslage gem. §§ 33 Abs 1 iVm 38 FinStrG sieht jedoch nur eine Freiheitsstrafe im Ausmaß von bis zu 3 Jahren vor. In den Ausführungen des Spruchsenats wird darauf verwiesen, dass aufgrund des § 15 Abs. 3 FinStrG die maximal zu verhängende Freiheitsstrafe 3 Monate nicht übersteigen darf und deswegen kein Vergleich mit Bezug auf die möglichen zu verhängenden Freiheitsstrafen angestellt werden kann. Es ist unbeachtlich welche Strafe im gegenständigen Fall verhängt werden würde (im weiteren Sinne auch die Strafempfindbarkeit gem. § 23 Abs 2 FinStrG), weil dies nicht eine Frage des Günstigkeitsvergleiches ist, sondern eine Frage der Strafzumessung innerhalb des gesetzlichen Rahmens. In der Bewertung wurde durch den Spruchsenat der Gesetzlichkeitsgrundsatz ("nulla poena sine lege") verletzt. Der aus dem Art 7 Abs 1 EMRK abgeleitete Grundsatz gibt vor, dass die Strafe nach dem Gesetz und nicht das Gesetz nach der Strafe bestimmt werden muss. Demnach nimmt der Spruchsenat die zulässige Höchststrafe gem. § 15 Abs 3 FinStrG als Vergleichswert heran und nicht den tatsächlichen Strafraum aus dem § 33 FinStrG idgF und den § 38 FinStrG. Diese Beurteilung widerspricht aus Sicht des Beschwerdeführers dem Telos des § 4 Abs 2 FinStrG. Daher wäre die Bestrafung unter Berücksichtigung des §§ 33 Abs 1 iVm 38 FinStrG vorzunehmen, damit die für die Beschuldigte günstigere gesetzliche Bestimmung Anwendung findet.

Anträge (gem. § 153 Abs. 1 lit. c FinStrG)

Aus der Sachverhaltsschilderung geht hervor, dass die objektive als auch subjektive Tatseite unstrittig ist und auch von der Beschuldigten gestanden wurde. Aus Sicht des Beschwerdeführers ist die Tat mit der Intention einer gewerbsmäßigen Bereicherung erfolgt, damit die Beschuldigte ihre Lebensführungskosten finanzieren kann bzw. ihren Lebensstandard auf Kosten der Republik Österreich aufzubessern (ua Hauskauf).

Strafbemessung

Es wird daher der Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses und Verhängung einer der Tat (wie auf Seite 2 und 3 angeführt) angemessenen Strafe unter Anwendung der Rechtsnorm gem. § 38 FinStrG in Höhe von € 50.000,00 gestellt.

Die Strafhöhe wird unter Berücksichtigung des § 23 FinStrG wie folgt begründet.

Milderungsgründe

Betreffend die Milderungsgründe wird auf die Ausführungen im Erkenntnis des Spruchsenates zu den Milderungsgründen (zB reumütiges Geständnis) verwiesen. Jedoch nicht als Milderungsgründe zu berücksichtigen sind die angespannte finanzielle Lage und der bisher ordentliche Lebenswandel. Unter der Berücksichtigung der angespannten finanziellen Lage ist die Kausalität zu hinterfragen. Aus der Stellungnahme der Beschuldigten ging hervor, dass sie derzeit nur Schulden beim Finanzamt hätte, die einerseits aus den Feststellungen der Betriebsprüfung resultieren und andererseits aus laufenden Abgaben. Aus der Logik heraus würde die Berücksichtigung der Substanz (das Mehrergebnis der Abgabenprüfung) des Finanzstraf-/Ermittlungsverfahrens als Milderungsgrund den Telos des § 23 Abs 2 FinStrG verfehlen, da diese "finanzielle Notlage" nie zu Gunsten des Täters sprechen könnte. Des Weiteren hatte die Beschuldigte im Jahr 2017 (letzter vorhandener Einkommensteuerbescheid) ein Einkommen nach Steuern in Höhe von zirka € 2.500,00 pro Monat. Das durchschnittliche Monatsnettoeinkommen von unselbständig erwerbstätigen Frauen im Jahr 2018 belief sich auf durchschnittlich € 1.678 netto pro Monat. Die Beschuldigte gab selbst in ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 04.03.2019 an, dass ihr monatlicher Verdienst ohne Abzug von Absetzbeträge zirka € 2.000,00 im Monat (für 2019) ausmache. Die Beschuldigte hat somit ein wesentlich höheres Durchschnittseinkommen als der österreichische Durchschnittsverdiener und hat somit einen höheren Grad an Kreditfähigkeit. Weiters wird nochmal auf den Hauskauf im Jahr 2016 und die somit vorhandenen Vermögenswerte der Beschuldigten hingewiesen. Zum Zeitpunkt der Verfassung dieses Ergänzungsschreibens hat die Beschuldigte keine Schulden mehr beim hiesigen Finanzamt. Aufgrund der (irrelevanten) nicht mehr vorhandenen Finanzamtschuldigkeiten, den Besitz eines Hauses und des überdurchschnittlichen Einkommen der Beschuldigten kann von keiner angespannten finanziellen Lage die Rede sein.

Der Umstand des vom Spruchsenat berücksichtigten ordentlichen Lebenswandels liegt aus Sicht des Beschwerdeführers auch nicht vor. Zu Erklären ist dies aus der Konnexität zwischen dem § 23 Abs. 2 FinStrG und dem § 34 StGB. Der § 34 Abs. 1 Z 2 StGB definiert den ordentlichen Lebenswandel als Milderungsgrund. Um einen ordentlichen Lebenswandel annehmen zu können, muss "die Tat mit dem sonstigen Verhalten des Angeklagten in auffallendem Widerspruch stehen". Im gegenständlichen Fall ist die Beschuldigte seit 2009 selbstständig. Der inkriminierte Zeitraum erstreckt sich von 2010 bis 2017. Es ist daher der Logik widersprechend einen ordentlichen Lebenswandel in diesem Fall anzunehmen. Man kann davon ausgehen, dass es eher der Persönlichkeit der Täterin fremd ist ihre Abgaben richtig zu erklären. Daher liegt auch in diesem Fall aus Sicht des Beschwerdeführers kein Milderungsgrund vor.

Erschwerungsgründe

Als Erschwerungsgründe sind zu berücksichtigen, der sehr lange Deliktszeitraum, das Zusammentreffen mehrerer Vergehen sowie die Berücksichtigung, dass die Strafe eine spezial- als auch generalpräventive Strafwirkung entfalten sollte. Im Umfeld der

Dolmetscherszene ist die Setzung einer generalpräventiven Handlung notwendig, da wissentlich (aus der Praxis) Dolmetscher sehr oft im Zusammenhang mit finanzstrafrechtlichen Prüfungen nach § 99 FinStrG und daraus resultierenden Finanzstrafverfahren stehen.

Die vom Spruchsenat verhängte Strafe bewegt sich an der Grenze zur Mindeststrafe. Diese niedrige Bestrafung ist insbesondere in diesem Fall unrichtig, da einerseits die Gewichtung von Milderungs- und Erschwerungsgründen falsch vorgenommen wurde und andererseits, weil ein essentieller Strafzweck, die Abhaltung von Begehung weiterer Straftaten, nicht gewährleistet wird. Durch regelmäßige Verhängung solch derart niedriger Strafen für finanzstrafrechtliche Vergehen wird die Abgabenhinterziehung (weiterhin) in der Gesellschaft als Kavaliersdelikt angesehen und somit aus Sicht des Beschwerdeführers der Strafzweck nicht erfüllt.“

Mit Schriftsatz vom 05.06.2020 nahm die Beschuldigte durch ihren Verteidiger zur Beschwerde des Amtsbeauftragten wie folgt Stellung:

A) Sachverhalt:

*1) Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ das FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 19.11.2019, ***1***, SN ***5*** wurde Frau Dr. N.N. zu einer Geldstrafe in Höhe von EUR 22.000,00 verurteilt. Die Beschuldigte hat sich im Rahmen der mündlichen Spruchsenatsverhandlung als geständig gezeigt und deshalb nach Verkündung des Strafausmaßes auch auf ein Rechtsmittel verzichtet. Der Amtsbeauftragte hat dies nicht getan und in der Folge auch ein Rechtsmittel angemeldet und die Beschwerde eingebracht.*

Frau Dr. N.N. hat eine Ladung zur Verhandlung am 16.06.2020 erhalten. Zur Vorbereitung der Verhandlung und zur Entgegnung des Ergänzungsschreibens des Amtsbeauftragten vom 17.02.2020 darf Frau Dr. N.N. diese Stellungnahme erstatten.

*2) Der Amtsbeauftragte beim ***FA*** als Finanzstrafbehörde hat an Frau Dr. N.N. ein Ergänzungsschreiben gemäß Beschluss des BFG vom 24.01.2020 mit Note vom 17.02.2020 übermittelt. Dieses Ergänzungsschreibens hat Dr. N.N. veranlasst, meine Kanzlei aufzusuchen, da es aufgrund der inhaltlichen Ausführungen erforderlich erscheint, diesen Ausführungen zu entgegnen, selbst bei geständiger Verantwortung im Rahmen des Spruchsenatsverfahrens.*

B) Entgegnungen zum Ergänzungsschreibens des Amtsbeauftragten vom 14.02.2020:

Hinsichtlich des Ergänzungsschreibens des Amtsbeauftragten vom 14.02.2020 (in der Folge such als „EGS“ bezeichnet) darf wie folgt ausgeführt werden:

1) zum Punkt „Allgemeines“ (Seite 7 des EGS):

Dieser Punkt beinhaltet wesentliche Aspekte, auf die der Verteidiger explizit hinweisen möchte:

a) Versuch als zusätzlicher Milderungsgrund:

Wenn der Amtsbeauftragte davon spricht, dass betreffend der Zeiträume 2016 und 2017 bislang von vollendeten Finanzvergehen auszugehen gewesen wäre, nunmehr aber von ihm richtiggestellt wurde, es sich dabei um einen Versuch handelt (da die Erklärungen 2016 - siehe dazu auch unter lit. b) - und 2017 niemals veranlagt wurden), dann ist klar ersichtlich, dass die dieser Milderungsgrund iSd § 34 Abs. 1 Z 13 StGB bislang - auch nicht im vom Amtsbeauftragten bekämpften Erkenntnis - NICHT berücksichtigt wurde. Auch bei der Darstellung der Gründe Milderungsgründe (siehe Seiten 14 des EGS) wurde dieser Milderungsgrund nicht vom Amtsbeauftragten angeführt.

Diesfalls würde sogar weiterer Milderungsgrund vorliegen, der bislang nicht angewendet wurde.

b) Nichtvorliegen einer objektiven Abgabenverkürzung für ESt und USt 2016:

Des Weiteren ist für das Jahr 2016 und die damit verbundenen Erklärungen auf folgendes im Hinblick auf die objektive Tatseite, sohin das Vorliegen einer Abgabenverkürzung hinzuweisen:

Aus dem Bericht der Außenprüfung vom 04.10.2018 (im Folgenden auch als „Bericht“ bezeichnet) geht aus Tz 6 „Umsatzsteuernachschau“ wie folgt hervor: „Am 24.04.2016 wurden die Jahreserklärungen 2016 auf elektronischen Wege eingereicht.“ Das würde bedeuten, dass die Einkommensteuererklärung für 2016 und die Umsatzsteuererklärung 2016 am 24.4.2018 vom Steuerberater eingereicht wurde.

Nach PunkL 4.2. OHB (Organisationshandbuch der Finanzverwaltung; Erlass des BMF) gelten Abgabenerklärungen von vertretenen Fällen (wie vorliegend), welche nicht bis zum 31. März des dem Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres eingereicht wurden und bei denen noch keine Fristsetzung erfolgt ist, dennoch als rechtzeitig, wenn sie bis zum 30. April des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Jahres eingebracht werden. Bei diesen Fristverlängerungen spricht man von sogenannten „Beraterfristen“. Somit war die Einreichung der Einkommensteuererklärung 2016 und der Umsatzsteuererklärung 2016 durch den Steuerberater am 24.4.2018 zeitgerecht und nicht verspätet. Somit bleibt auch für ein Versuchsstadium kein Raum. Auch Dr. Rudolf Lässig, Senatspräsident des Obersten Gerichtshofs, hat keine wie immer gearteten Bedenken, wenn diese erlassmäßigen Zufristungen ausgenützt werden: „Führt der Abgabepflichtige innerhalb der erlassmäßigen Zufristungen, handelt er freilich sozialadäquat (Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht⁴ RZ 1424) und solcherart nicht tatbestandsmäßig (Fuchs, AT I 11/6) iSd Abs. 1.

EST 2016: Ausgehend von diesem Umstand (der zeitgerechten Einreichung der ESt-Erklärung 2016) stellte die Außenprüfung in Tz 6 "Umsatzsteuer in Gegenüberstellung „Werte lt. Erkl." und „Werte lt. AP KZ 320" bei der bei der Einkommensteuer 2016 ein Minderergebnis 2.321,20 fest, so dass es auch hier keinen strafbestimmenden Wertbetrag für ESt 2016 in Höhe von EUR 16.327,00 iSd § 33 Abs. 1 FinStrG geben dürfte. Dieser wurde jedoch in voller Höhe im Umfang von EUR 16.327,00 angesetzt!!

UST 2016: Ausgehend von diesem Umstand (der zeitgerechten Einreichung der USt-Erklärung 2016) stellt die Außenprüfung in Tz. 6 „Umsatzsteuernachschau“ (Seite 6 unten) bei der Umsatzsteuer 2016 ein Minderergebnis fest, da der Steuerberater anscheinend auf die Vorsteuerpauschalierung verzichtet hat (siehe Bericht in Tabelle Seite 6 unten: VSt. lt. Erkl. EUR 830,87" - Finanzamt: „x 1,8% = VSt lt. AP EUR 1.371,67). Der Steuerberater hat daher - diese liegt dem Verteidiger nicht vor - wohl in der Umsatzsteuererklärung 2016 eine Umsatzsteuer in Höhe von EUR 14.409,93 ausgewiesen und die Abgabenbehörde ist (um EUR 540,60 niedriger - siehe Tabelle Bericht auf Seite 6 unten) auf einen MINDERBETRAG in Höhe von EUR 13.869,13 (siehe Umsatzsteuerbescheid 2016) gekommen. Es dürfte daher iSd § 33 Abs. 1 FinStrG hier KEINEN strafbestimmenden Wertbetrag für USt 2016 in der Höhe von EUR 3.459,20 geben.

c) Umsatzsteuer 2010:

Laut Bericht über die Außenprüfung vom 4.10.2018, Tz: 4 "USt kraft Rechnung 2010", war Frau Dr. N.N. 2010 noch Kleinunternehmer. Bei der Feststellung handelt es sich ausschließlich um eine Schätzung der Abgabenbehörde wie folgt: Da für diesen Zeitraum „nicht alle Gebührennoten vorhanden sind, wird die Umsatzsteuer kraft Rechnung im Schätzungswege ermittelt und lehnt sich an das Jahr 2009 an“.

Das ergibt zunächst überhaupt keinen Sinn, den 2009 war Frau Dr. N.N. ebenso Kleinunternehmer. Schon aus abgabenrechtlicher Sicht ergibt sich hier aus Sicht des Verteidigers eine ordnungsgemäße Schätzmethode, ua werde Folgendes zu klären gewesen:

- Welche Gebührennoten waren mit USt ausgestellt?
- Welche Gebnhrennoten fehlen?
- Wieso wurde während der Prüfung Frau Dr. N.N. nicht zur Rechnungsberichtigung aufgefordert? (Gemäß den Umsatzsteuerrichtlinien ist ein Abgabepflichtiger zur Rechnungsberichtigung aufzufordern und ihm längstens einem Monat Zeit einzuräumen und diese zu berichtigen).

Hier wurde abgabenrechtlich unterstellt und geschätzt, dass Frau Dr. N.N. 2010 „fiktiv“ alle Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt hätte (wen Sie diese so ausgestellt hätte) unter Anlehnung an 2009, wo Frau Dr. N.N. ebenfalls Kleinunternehmerin war (sodass eine

Anlehnung gar nicht möglich ist). Und jetzt legt man diese Schätzung und diese Annahmen für finanzstrafrechtliche Beweismaßstäbe um, nach denen das Beweismaß nahezu zu 100 % erfüllt sein muss und schon der geringste Zweifel nicht zulasten einer Beschuldigten geben darf!!

Aus Sicht des Verteidigers kann die Umsatzsteuer 2010 in der Höhe von EUR 5.323,59 aus den oben genannten Umständen nicht Teil des strafbestimmenden Wertbetrages sein.

Mangels Vorliegens der Unterlagen aus der Betriebsprüfung kann selbstverständlich nicht jeder strafbestimmende Wertbetrag objektiv hinterfragt werden (ua ob dieser mit finanzstrafrechtlichen Beweismaßstäben überhaupt einem Finanzstrafverfahren zugrunde gelegt werden kann), lediglich vorstehende Ausführungen zur ESt und USt 2016 und die USt 2010 waren aus dem Bericht über die Außenprüfung vom 4.10.2018 dem Verteidiger klar erkennbar.

2) Zum Punkt Begründung der Beschwerde (beginnend ab Seite 7 des EGS)

a) zum Punkt „Sachverhaltsschilderung“ (beginnend ab Seite 7 des EGS)

Dass Fehler passiert sind und auch Frau Dr. N.N. überfordert war, geht aus dem bisherigen Verfahren hervor. Doch die Aussagen des Amtsbeauftragten verlangen doch eine Klarstellung, welche auch dokumentiert aus dem Außenprüfungsverfahren belegbar sind. Wenn nämlich auf Seite 8 des EGS ausgeführt wird „die vorgelegten Belegsammlungen waren weder sortiert, fortlaufend nummeriert noch ordentlich zu einzelnen Buchungen zusammengefasst“ sei auf den gesamten Wortlaut des Außenprüfungsberichtes vom 4.10.2018 verwiesen, der wie folgt (siehe dazu Seite 3 des Berichtes der BP) lautet:

"An steuerlichen Aufzeichnungen wurden vorgelegt:

*2009 - 2010: keine Belegsammlung; keine elektr. BH, da anderer steuerlicher Vertreter (**8**)*

2011 – 2017: - elektr. BH (BMD); Belegsammlung außer für 2014

Die elektr. BH besteht aus Sammelbuchungen. Die Belegsammlung wurde weder sortiert, fortlaufend nummeriert noch zusammengefasst pro Buchung.“

Gleich vorweg: Die elektronische Buchhaltung im BMD wurde – aufgrund dieser Ausführungen – ab 2011 durch die steuerliche Vertretung geführt und nicht durch Frau Dr. N.N.!! (siehe dazu auch noch unten unter lit c)).

Auch ist das Vorliegen von Kontrollmaterial der verschiedenen öffentlichen Institutionen nicht Teil des Strafaktes, zumindest ist dieses Material dem Verteidiger nicht vorliegend. So ist auch nachvollziehbar, was nunmehr tatsächlich dem Steuerberater an Einkünften nicht mitgeteilt oder allenfalls dem Steuerberater mitgeteilt, aber im Rahmen der elektronischen Buchhaltung

aus einem Versehen heraus fehlerhaft erfasst worden wäre (wenn man der Feststellung der Außenprüfung – siehe vorhin – Glauben schenken mag). All dies ist nicht Gegenstand von Feststellungen.

b) zum Punkt „gewerbsmäßige Tatbegehung“ (beginnend auf Seite 7 des EGS)

Hier sei nur kurz wiederum wie folgt klargestellt, dass das „Kind“ von Frau Dr. N.N. erwiesen an mehreren Krankheiten leidet – nicht nur „laut Stellungnahme“ – (siehe dazu die Kinderkardiologische Begutachtung vom 10.06.2016 Beilage ./1),

c) zum Punkt „Steuerliche Vertretung“ (beginnend auf Seite 9 des EGS)

Dieser Punkt samt den dort getätigten Ausführungen und Zitierungen von Literatur durch den Amtsbeauftragten bringt laut dem Verteidiger eines zum Vorschein. Das Finanzstrafverfahren gegenüber Frau Dr. N.N. hätte nach Ansicht des Verteidigers – auf Basis dieser Ausführungen und angeführte Literatur – niemals als Vorsatzdelikt eingeleitet werden dürfen, dies aus nachstehenden Gründen, in der Terminologie der Ausführungen des Amtsbeauftragten (auf Seite 9 und 10) selbst begründet sind:

- Die Beschuldigte war (und ist) seit dem Jahr 2011 durch die Steuerberatung vertreten, was auch der Amtsbeauftragte ausführt.*
- Auch der Umstand, dies hat auch der Amtsbeauftragte ausgeführt, dass Frau Dr. N.N. „die Belege an ihre steuerliche Vertretung übermittelte“ aber nicht „in von ihr erwarteten Weise unterstützte“ spielt bei der Einordnung und Beurteilung eines Finanzvergehens eine wesentliche Rolle.*
- Der Amtsbeauftragte spricht von einem eindeutigen „Beweis“ für die Nichteinhaltung einer „Sorgfaltspflicht bzw. Sorgfaltsgrenze“ und zwar unter zitieren einer Belegstelle von Leitner/Brandl/Kert in Handbuch Finanzstrafrecht, 4. Aufl., 103 ff – wohl gemerkt zum Tatbestand des Fahrlässigkeitsdeliktes gemäß § 34 FinStrG! und kommt zur*
- Schlussfolgerung „dass die Bestellung eines steuerlichen Erfüllungsgehilfen die Beschuldigte nicht automatisch von der Verantwortung zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten entbindet“ sowie zur*
- Schlussfolgerung, ... dass ihre Buchhalterin keine ordentliche Arbeitsweise an den Tag gelegt und daraus möglicherweise Fehlverhalten resultiert, trifft die Beschuldigte auf jeden Fall ein Auswahlverschulden“ – unter Zitierung einer Belegstelle von Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG (2017) RZ 103 und 104 – wohl gemerkt zum Fahrlässigkeitsdelikt im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG!*

Sämtliche Ausführungen des Amtsbeauftragten selbst gehen nur in eine Richtung: Nämlich in die des Vorliegens eines Fahrlässigkeitsdelikts. Nicht anders können, ja müssen die Ausführungen, verstanden werden, dies ist auch aus den zitierten Beleg klar erkennbar.

Dass Frau Dr. N.N. ein Geständnis abgelegt hat, da Fehler passiert sind und dies auch von Anfang an zugestanden wurde, dazu steht sie auch heute noch. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen des Amtsbeauftragten selbst war jedoch aus objektiver Sicht und aus Sicht des Verteidigers die Einleitung als Vorsatzdelikt verfehlt. An keiner Stelle werden die Voraussetzungen eines Vorsatzdeliktes im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG auch nur im Geringsten angesprochen, auf die zitierten Belegstellen ergeben mit den vorgebrachten sachverhaltsmäßigen Ausführungen ein ganz anderes Bild, nämlich das eines allfälligen Fahrlässigkeitsdeliktes nach § 34 FinStrG.

Das würde nicht nur einen ganz anderen Strafraum ergeben, sondern es wären auch die nunmehr angeführten Versuchsdelikte für 2016 und 2017 objektiv nicht mehr strafbar, da es im Rahmen der groben Fahrlässigkeit selbstverständlich auch keinen Versuch gibt.

Wenn der Amtsbeauftragte (Seite 10 der EGS) ausführt, „dass der Spruchsenat „essenzielle Sachverhalte falsch beurteilt bzw. gar nicht verstanden hat“, ist das jedenfalls für den Verteidiger nicht nachvollziehbar.

d) zum Punkt „Intention für gewerbliche Abgabenhinterziehung“ (beginnend auf Seite 11 des EGS)

Die Ausführungen auf Seite 11 sind vielfach Mutmaßungen des Amtsbeauftragten. All diese Umstände hätten vom Amtsbeauftragten im Rahmen des Spruchsenatsverfahrens vorgebracht werden können, was aber aufgrund der Einsicht von Frau Dr. N.N. und dem erfolgten – leider – einseitigen Rechtsmittelverzicht ja nicht erforderlich war.

Die Intention für eine – im Rahmen des Günstigkeitsprinzips, siehe unter lit. e) und f), gar nicht anwendbare – gewerbliche Abgabenhinterziehung mit persönlichen Problemen oder gar aufgrund der finanziellen Lage als alleinerziehende Mutter zu begründen, darf mit Fug und Recht verworfen werden.

Dass Frau Dr. N.N. bekannt war, dass Abgaben zu erklären und abzuführen sind und dass sie überfordert war, hat sie auch eingestanden. Deshalb hat sie hier auch eine Steuerberatungskanzlei beauftragt und dafür auch Honorar bezahlt. Dass sie von der Buchhalterin ein Formular bekommen hat, in welchen sie eigenständig Einnahmen und Ausgaben festhalten musste, geht aus der Stellungnahme von ihr selbst vom 4.3.2019 hervor. Dass Frau Dr. N.N. die Belege den Buchhalterin ihres Steuerberaters bzw. dem Steuerberater übermittelte, geht aus dem Protokoll des Spruchsenatsverfahrens vom 19.11.2019 hervor und auch der Umstand, dass sie der Steuerberater dann aber „nicht in von ihr erwarteten Weise unterstützte“. Dass die Verletzung der – begrifflich auch vom Amtsbeauftragten auf Seite 10 des EGS verwendet – „Sorgfaltspflichten“ von Frau Dr. N.N. auch den persönlichen – hier nicht nochmals angeführten – Umständen geschuldet ist (und nicht kriminellen Zügen), ist auch verständlich. Aber wiederum: All diese Ausführungen des Amtsbeauftragten weisen weder auf

ein vorsätzliches und schon gar nicht auf ein gewerbsmäßiges Handeln hin; sondern wie schon davor, auf eine Verletzung einer Sorgfaltspflicht im Sinne des § 34 FinStrG.

Zum Hauskauf wie folgt, was ja auch für die Intention einer gewerblichen Abgabenhinterziehung aus Sicht des Amtsbeauftragten sprechen soll:

*Das Haus im 21. Wiener Gemeindebezirk wurde im Jahr 2016 vom damaligen Lebensgefährten von Frau Dr. N.N., nämlich von Dr. med. ***6*** auf Kredit gekauft und auch Dr. N.N. im Grundbuch eingetragen, ohne dass damit aber ein Schenkungswille verbunden war. Sämtliche Raten wurden auch von Dr. ***6*** bezahlt und er hat auch sein Haus in ***7*** verkauft, und damit auch den Neukauf zu finanzieren. Obwohl es zu Weihnachten 2019 zu einer Trennung gekommen ist, hat Herr Dr. ***6*** erlaubt, dass Frau N.N. vorerst im Haus wohnen darf. Frau Dr. N.N. wird aber wieder zu ihren Eltern ziehen, sobald es der Tochter gesundheitlich besser geht. Der kaum vorhandene Kontakt zum Vater, auch bedingt durch die Coronakrise und die Arbeitssituation des Vaters, haben massive negative Auswirkungen auf das Kind. Therapien logopädischer Natur und auch der Feinmotorik betreffend sind alle abgesagt worden. Auch erlaubt es ihr Gesundheitszustand nicht, sie in den Kindergarten zu schicken. Es sind viele Ereignisse die das vierjährige Kind überfordern. Das Kind aus der gewohnten Umgebung zum jetzigen Zeitpunkt herauszureißen, davon sieht Frau Dr. N.N. vorerst ab. Um die Abwicklung des Kredites muss sich Dr. ***6***, sobald es ihm möglich ist, persönlich kümmern. Dazu kommt, dass beim zweiten Kind ebenfalls ein Knoten in unbekannter Größe während des Screenings am Anfang des Jahres in der rechten Herzkammer festgestellt wurde, nunmehr liegt auch der Befund vorlag (Diagnose: Systolikum, siehe Beilage./2). Aufgrund der Coronasituation konnten weitere Untersuchungen nicht erfolgen. Es wird sich herausstellen, ob dieser Knoten bei dem Kind vielleicht ohne Symptome sein wird oder sogar eine Chromosomenstörung, Tumor gutartig/bösartig und Entwicklungsstörungen mit sich bringt. Bitter ist auch die Tatsache, dass eine Stammzellenentnahme aus der Nabelschnur als erfolgreiche Therapieoption für beide Kinder aufgrund der Pandemie nicht entnommen werden kann. Externes medizinisches Personal darf den Geburtsbereich bis zur Aufhebung der Beschränkungen nicht betreten.*

e) zum Punkt „Gewerbsmäßigkeit und Vorsatz“ (Seite 12 des EGS)

Auch hier wird wiederum nur mit persönlichen Umständen versucht, eine Gewerbsmäßigkeit zu konstruieren, auch wird der Gesetzestext des § 8 FinStrG zitiert. Dazu sei nochmals erwähnt, dass die Ausführungen des Amtsbeauftragten in den Vorpunkten (siehe dazu auch die bisherigen Ausführungen des Verteidigers) hinsichtlich des vorliegenden Sachverhaltes und der zitierten Literaturmeinungen ganz eindeutig ein anderes Bild ergeben, von einer Begründung eines Vorsatzes als Grunddelikt keine Spur!!

f) zum Punkt „Anwendungsnorm § 38 FinStrG“ (Seite 12 des EGS)

Hinsichtlich der Beurteilung des Amtsbeauftragten und der Ansicht der falschen Rechtsauslegung durch den Spruchsenat, ist durch den Verteidiger ausführen, dass der Amtsbeauftragte hier zwar die wesentlichen Grundsätze des OGH wiederholt, jedoch letztlich, was die Qualifikation des § 15 Abs. 3 FinStrG im Rahmen einer behaupteten Strafzumessungsregel betrifft, einem Irrtum unterliegt.

Dahingehend auf wie folgt ausgeführt werden:

Der OGH hat in seinem Erkenntnis vom 11.12.2019; 13 OS 88/19v – gleich vorweg in einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren – folgende Ausführungen getätigt:

„Bei dem anzustellenden Günstigkeitsvergleichs ist die jeweilige Rechtslage in ihrer Gesamtauswirkung zu betrachten (RIS-Justiz RS0118096 und RS0118095, Lässig in WK2, Finanzstrafgesetz § 4 Rz 5). Er hat nicht abstrakt, sondern streng fallbezogen zu erfolgen (RIS-Justiz RS0118085 [T1], weil nach dem Gesetz das für den Täter günstigere Recht anzuwenden ist. Fragen der Strafbemessung im konkreten Fall innerhalb des Bereichs der gesetzlichen Strafdrohung haben dabei jedoch außer Betracht zu bleiben (RIS-Justiz RS01191928 und R0091850 [T2]; Leukauf/Steininger/Tipold, StGB⁴, § 61 Rz. 9; Höpfl in WK² StGB, § 61 Rz 14). Ausgehend von der Strafdrohung des § 33 Abs. 5 FinStrG, der neben der unverändert gebliebenen Geldstrafdrohung bis zum Zweifachen des strafbestimmenden Wertbetrages nunmehr die Verhängung einer Freiheitsstrafe bis zu vier Jahren vorsieht, ist daher die Normenlage im Urteilszeitpunkt – in ihrer fallkonkreten Gesamtauswirkung – nicht günstiger als die Normenlage zur Tatzeit. Den § 38 FinStrG idF BGBl I 2012/112 und idF BGBl I 2005/163, erweiterte zwar die Geldstrafdrohung für Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung auf das Dreifache des strafbestimmenden Wertbetrags, erhöhte aber die diesbezüglich angedrohte – und gegenüber der Geldstrafe das schwerere Übel darstellende (zu dieser Wertung vgl Ratz, WK-stopp, § 290 Rz 44 f; RIS-Justiz RS0115529, Lässig in WK2 StGB, § 19 Rz 31 mwN) – Freiheitsstrafe (nur) auf max. 3 Jahre. Dass neben der zu verhängenden Geldstrafe auf eine Freiheitsstrafe lediglich dann erkannt werden darf, wenn dies spezial- und generalpräventive Gründe verlangen (§ 15 Abs. 2 FinStrG, vgl. Lässig in WK2, FinStrG § 15 Rz &), und dass nunmehr gewerbsmäßige Begehung einen Erschwerungsgrund darstellt, sind Aspekte der Strafbemessung und solcherart – wie dargelegt – für die nach § 4 Abs. 2 FinStrG anzustellenden Günstigkeitsvergleichs nicht von Bedeutung.“

Daher: Der OGH kommt in einem – hier nicht vorliegenden – gerichtlichen Finanzstrafverfahren zum Schluss, dass Aspekte der Strafbemessung für den Günstigkeitsvergleichs nicht maßgeblich sind.

Aber: Im vorliegenden Fall liegt jedoch ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren vor, wo im Rahmen des Günstigkeitsvergleichs jedoch § 15 Abs. 3 FinStrG zur Anwendung gelangt. Es handelt sich dabei nicht um eine Strafzumessungsregel, sondern um eine Bestimmung,

welche generell bei allen verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren, welche einen Spruchsenat zugewiesen sind, das Höchstmaß der Freiheitsstrafe auf drei Monate begrenzt.

Liegt daher verwaltungsbehördliche Zuständigkeit – wie im vorliegenden Fall – vor, ist das Entscheidungszeitrecht günstiger, zumal die Zulässigkeit der Verhängung von Freiheitsstrafen durch § 15 Abs. 3 FinStrG eine entscheidende Einschränkung darstellt. Die niedrigere Geldstrafandrohung des Entscheidungszeitrechts gibt daher in Fällen verwaltungsbehördlich zu ahndender gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen den Ausschlag.

Unter diesen Aspekten ist daher § 38 (idF BGBl I 2012/112 und idF BGBl I 2015/163) im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nicht mehr anzuwenden.

3) zum Punkt „Anträge“ (gem § 153 Abs. 1 lit. c FinStrG)“ (Seite 14 des EGS)

Dass aus der Sachverhaltsschilderung die objektive und subjektive Tatseite unstrittig sei, wieder Amtsbeauftragte ausführt, sei dahingestellt, vielmehr ergibt sich aus den Ausführungen – wie in den vorigen Punkten beschrieben – des Amtsbeauftragten selbst, dass er von Dr. N.N. einen Sorgfaltsverstoß vorwirft und diesen Vorwurf mit Literatur im Fahrlässigkeitsbegriff begründet.

Dass hier wiederum die Intention einer gewerbsmäßigen Bereicherung von Amtsbeauftragten mit der Finanzierung der Lebensführungskosten sowie mit der Aufbesserung des Lebensstandards (ua Hauskauf) begründet wird, wurde schon mehrmals vom Verteidiger mit Fug und Recht vorgeworfen.

Daher nochmals: Ja, Frau Dr. N.N. wohnt derzeit noch im Haus ihres Expartners mit dessen Einverständnis, welches von ihm zur Gänze finanziert wurde und wird, ja Frau Dr. N.N. hat eine Autoimmunkrankheit, ja ihre erste Tochter und ihre nunmehr geborene zweite Tochter leiden an mehreren Erkrankungen. Aber: Diese Stellungnahme von Frau Dr. N.N. wurde nicht aus dem Grund erstattet, um Mitleid zu haschen, sondern einzig aus dem Grund, dass für den Verteidiger viele Punkte nunmehr zum Vorschein gelangt sind, die gerade zu einer solchen Stellungnahme bedürfen.

a) zum Punkt „Strafneubemessung“ (Seite 14 der EGS)

Wie schon vorstehend angeführt, ist § 38 FinStrG (idF BGBl I 2012/112 und idF BGBl I 2015/163) nach der Judikatur und Literatur in diesem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nicht mehr anwendbar.

b) zum Punkt „Milderungsgründe“ (Seite 14 der EGS)

Der Milderungsgrund eines Geständnisses liegt vor.

Die angespannte finanzielle Lage wird von Amtsbeauftragten bestritten, was – zum wiederholten Male – mit dem Haus begründet wird. Das von Dr. N.N. darin wohnen darf und

dies von ihrem ehemaligen Lebensgefährten finanziert wird und wurde, ist schon mehrmals erwähnt worden. Hätte der Amtsbeauftragte Frau Dr. N.N. im Spruchsenatsverfahren damit konfrontiert, während es klagestellt worden. Frau Dr. N.N. hatte im Spruch Senatsverfahren sämtliche Unterlagen dabei (betreffend Hauskauf, Befunde Tochter, Tatsachen betreffen Schadensgutmachung) und diese auch angeboten, was jedoch aufgrund der geständigen Verantwortung und des Rechtsmittelverzichtes nicht mehr verlangt wurde.

Frau Dr. N.N. hat – auch aufgrund der Coronakrise – laut Mitteilung ihres Steuerberaters im Jahr 2020 bislang folgendes Nettoeinkommen erzielt: Jänner: € -9.761,00. Februar: € -7.649,00. März 2020 : € -5.371,00. Die Einkommensteuervorauszahlungen wurden vom Steuerberater für das Jahr 2020 auf „Null“ gesetzt.

Wegen der Finanzschulden hat Frau N.N. sogar Termine bis zum errechneten Geburtstermin des zweiten Kindes angenommen (x.2020). Zur Zeit lebt Frau Dr. N.N. von den Überweisungen der Dienstleistungen die sie bereits Ende 2019 bzw. vor dem Shutdown erbracht hat.

Die Finanzamtsschulden, welche zur Gänze beglichen wurden, erfolgten aufgrund von Ausleihungen ihres ehemaligen Lebensgefährten einen sowie seines Bruders. Darüberhinaus hat die Sozialversicherungsanstalt eine Vorauszahlung für 2020 mit Euro 20.000,00 berechnet. Auch wurden Nachbemessungen für die Jahre 2010 (Euro 3.560,28) und 2017 (Euro 7.175,88) von der SVA vorgenommen veranlasst, welche ebenfalls beglichen werden müssen. Aktuell hat die SVA einer Ratenvereinbarung aufgrund der Pandemiesituation zugestimmt. Dr. N.N. muss Euro 8.338,37 an die SVA bezahlen. Bestehend aus Euro 3.133,72 Vorschreibung für das zweite Quartal 2020 sowie offene Beträge aus Vorquartalen Euro 5.204,65. Weitere Nachbemessungen werden laut SVA situationsabhängig angepasst.

Aufgrund der Corona bedingten Einkommensausfälle wurden teilweise Stundungen beantragt. Dazu kommen noch die Lebenshaltungskosten. Eine finanzielle Notlage ist daher sehr wohl gegeben und daher auch dieser Milderungsgrund erfüllt.

Was den Milderungsgrund des ordentlichen Lebenswandels betrifft, muss nicht immer wieder mit der Persönlichkeit von Frau Dr. N.N. operiert werden, sondern liegt dieser, nach der Judikatur und Literatur, vor, wenn der Täter bisher also vor allen zur Beurteilung gelangenden Taten einen ordentlichen Lebenswandel geführt hat und die Tat mit seinem sonstigen Verhalten in auffallenden Widerspruch steht. „Selbst wiederholte Delinquenz über einen längeren Zeitraum beseitigt diesen Milderungsgrund nicht, sie kann aber erschwerend berücksichtigt werden (§ 33 Abs. 1 Z. 1)“. Daher liegt ein ordentlicher Lebenswandel sehr wohl nach Ansicht des Verteidigers vor, der Erschwerungsgrund des §§ 33 Abs. 1 Z. 1 StGB wurde ja ohnedies auch im Spruchsenatsverfahren geltend gemacht.

Nicht erwähnt wurde von Amtsbeauftragten die vollständige Schadensgutmachung.

Nicht erwähnt wurde vom Amtsbeauftragte der nunmehr selbst – siehe 1. lit a) – klargestellte Umstand, dass es 2016 und 2017 nur beim Versuch geblieben sei.

Weiters (was bisher ebenfalls unerwähnt blieb) darf ausgeführt werden, dass Frau Dr. N.N. im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens – durch Erstattung der Selbstanzeige – einen erheblichen Beitrag zur Wahrheitsfindung geleistet hat, was einen Milderungsgrund darstellt.

Dabei stellt auch die Selbstanzeige selbst, welche erstattet wurde, jedoch mangels Rechtzeitigkeit nicht als strafaufschiebend gewertet wurde, einen weiteren wesentlichen Milderungsgrund dar.

Weiters, dass Frau Dr. N.N. sich seit der Tat wohlverhalten und Maßnahmen gesetzt hat, um in Zukunft in allen Belangen ordnungsgemäß vorzugehen.“

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes am 16.06.2020 wiederholten beide Verfahrensparteien ihr bisheriges Vorbringen, ohne dieses inhaltlich zu ergänzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen.

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch. (2) Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Gemäß § 15 Abs. 3 FinStrG darf bei Finanzvergehen, deren Ahndung nicht dem Gericht vorbehalten ist, eine Freiheitsstrafe nur in den Fällen des § 58 Abs. 2 lit. a verhängt werden; sie darf das Höchstmaß von drei Monaten nicht übersteigen.

Sachverhalt und objektive Tatseite:

Die Beschuldigte war in den tatgegenständlichen Zeiträumen 2009 bis 2017 als Dolmetscherin, insbesondere für Behörden (wie Polizei, LPK NÖ, Gericht, usw.) tätig. Sie übt diese Tätigkeit nach wie vor aus.

Mit Bericht vom 04.10.2018 wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG abgeschlossen, im Zuge derer gravierende Aufzeichnungsmängel festgestellt wurden (Tz. 1 des Berichtes über die Außenprüfung) und zudem - anhand des vom BMI übermittelten Kontrollmaterials und aufgrund der Abstimmung der Zuflüsse auf den

Bankkonten - festgestellt wurde, dass die Beschuldigte in den von ihr abgegebenen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen zu geringe Einkünfte und Umsätze und Gewinne offengelegt hat.

Vor Beginn der gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG geführten Prüfung am 20.10.2017 wurde für die Beschuldigte durch ihren steuerlichen Vertreter eine Selbstanzeige erstattet. Diese Selbstanzeige betrifft die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer für die Jahre 2009-2015 und kann unstrittig gemäß § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG deswegen nicht strafbefreiend wirken, weil zum Zeitpunkt der Selbstanzeige durch den Bescheid über den Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO und § 99 Abs. 2 FinStrG vom 06.10.2017, mit welchem gegenüber der Beschuldigten der Verdacht auf Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009-2015 geäußert wurde, bereits eine Verfolgungshandlung (§ 14 Abs. 3) gegen die Anzeigerin gesetzt war.

Der Amtsbeauftragte bringt zunächst mit der gegenständlichen Beschwerde vor, die inkriminierten Zeiträume 2016 und 2017 seien fälschlicherweise als vollendet eingeleitet worden, wobei hier der Verwirklichungscharakter nicht über das in § 13 FinStrG definierte Versuchsstadium hinausgegangen sei.

Zu den vom Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis der Bestrafung zugrunde gelegten vollendeten Abgabenhinterziehungen an Einkommensteuer 2016 in Höhe von € 16.327,00 und Umsatzsteuer 2016 in Höhe von € 3.459,20 sowie an Umsatzsteuer 2017 in Höhe von € 10.113,07 ist Folgendes festzustellen:

Die Beschuldigte hat durch ihren steuerlichen Vertreter innerhalb offener Quotenfrist (30.04.2018) am 24.04.2018 durch Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2016 - noch während laufender Betriebsprüfung (Prüfungsbeginn: 20.10.2017, BP-Bericht vom 04.10.2018) - die Besteuerungsgrundlagen für diese Abgaben richtig offengelegt. Die sehr geringfügigen Änderungen durch die Prüfung (in Summe zugunsten der Beschuldigten) betreffen ausschließlich die Anwendung der Basispauschalierung durch die Betriebsprüfung, sodass der Beschuldigten die Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen 2016 schon in objektiver Hinsicht zu Unrecht vorgeworfen wurde.

Im Bezug auf Umsatzsteuer 2017 stand dem Steuerberater für die Abgabe der Umsatzsteuererklärung der Beschuldigten nach der Aktenlage jedenfalls eine Quotenfrist bis zum 25.02.2019 offen (Nachfrist sogar bis 25.04.2019). Am 11.10.2018 erfolgte durch die Betriebsprüfung eine (vorläufige) Festsetzung der Umsatzsteuer 2017 in Höhe von € 10.113,07. Die Umsatzsteuererklärung 2017 der Beschuldigten wurde von der steuerlichen Vertretung in der Folge nicht mehr abgegeben, wohl aber am 26.02.2019 die Einkommensteuererklärung 2017 elektronisch eingereicht, in der die Einnahmen (und somit auch die Umsätze) offengelegt wurden. Insoweit die Besteuerungsgrundlagen betreffend

Umsatzsteuer 2017 und die sich daraus ergebende Zahllast von € 10.113,07 mit Bescheid der Abgabenbehörde vom 11.10.2018 innerhalb offener Quotenfrist festgesetzt wurde, konnte in der Folge eine Umsatzsteuerverkürzung 2017 infolge Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 2017 schon objektiv nicht mehr eintreten. Die Beschuldigten konnte aus Sicht des erkennenden Senates bei gegebenen Sachverhalt auch in subjektiver Hinsicht keinesfalls davon ausgehen, dass die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 2017 zu einer Abgabenfestsetzung unter dem von der Betriebsprüfung - auf Basis des vorhandenen Kontrollmaterials - festgesetzten Ausmaß und somit zu einer Umsatzsteuerverkürzung führen würde.

Aus den dargelegten Gründen war daher aus Anlass der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2016 in Höhe von € 16.327,00 und Umsatzsteuer 2016 in Höhe von € 3.459,20 sowie Umsatzsteuer 2017 in Höhe von € 10.113,07 mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG in Verbindung mit § 82 Abs. 3 lit. b FinStrG vorzugehen.

Für das Jahr 2010 hat die Beschuldigte keine Umsatzsteuererklärung abgegeben. Aufgrund des Umstandes, dass aus den vom BMI übermittelten Kontrollmaterialien hervorging, dass die Beschuldigte in Gebührennoten auch Umsatzsteuer ausgewiesen hat, erfolgte eine Erstfestsetzung der Umsatzsteuer 2010 durch die Betriebsprüfung in Höhe von € 5.323,59. Unter Tz 4 des Berichtes über die Außenprüfung vom 04.10.2018 wird eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung für das Jahr 2010 festgestellt und ausgeführt:

„Frau Dr. N.N. war im Veranlagungsjahr 2010 noch Kleinunternehmerin. Jedoch befanden sich unter den übermittelten Kontrollmaterialien des BMI Gebührennoten auf denen die USt ausgewiesen wurde. Da für diesen Zeitraum nicht alle Gebührennoten vorhanden sind, wird die Umsatzsteuer kraft Rechnung im Schätzungswege ermittelt und lehnt sich an das Jahr 2009 an, indem 13% des steuerbaren Umsatzes mit 20% versteuert wird.“

Die Beschuldigte verweist in ihrer schriftlichen Stellungnahme zur Beschwerde des Amtsbeauftragten zu Recht darauf, dass durch eine derartige Feststellung der Nachweis einer Verkürzung an Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 5.323,59 nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden kann. In dem aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 11.10.2018 wird von einem Umsatz in Höhe von € 40.950,70 ausgegangen und dieser als unecht steuerbefrei gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG behandelt, was bei einer Umsatzgrenze für Kleinunternehmer von € 30.000,00 nicht rechtskonform ist. Gleichzeitig wird eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung i.H.v. € 5.323,59 festgesetzt, obwohl von der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass nicht alle Gebührennoten vorhanden waren und daher dieser Betrag offensichtlich nicht aus den vorhandenen Gebührennoten entnommen wurde. Nicht nachvollziehbar ist auch die Feststellung im genannten Außenprüfungsbericht, in dem festgestellt wird, dass in Anlehnung an das Jahr 2009 eine Schätzung erfolgt sei, indem 13 % des steuerbaren Umsatzes mit 20% versteuert worden seien. Aus dem

Umsatzsteuerbescheid 2009 ergibt sich ein Umsatz von € 19.108,65, welcher als unecht steuerbefreit im Rahmen der Kleinunternehmerregelung angesehen wurde. Es ist daher unerfindlich und auch aus der Aktenlage nicht nachvollziehbar, auf Basis welcher Unterlagen die Umsatzsteuerschuld 2010 ermittelt wurde. Keinesfalls kann ein gesicherter Nachweis in Bezug auf die Höhe der Umsatzsteuerverkürzung 2010 erbracht werden, sodass insoweit mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG i.V.m. § 82 Abs. 3 lit. a FinStrG vorzugehen war.

Nach der Aktenlage liegt hinsichtlich Einkommensteuer 2013 eine vollendete Abgabenhinterziehung in Höhe von € 7.143,00 (= Nachforderung laut Einkommensteuerbescheid 2013 vom 11.10.2018) vor, welche auch richtig in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten an den Spruchsenat angeschuldigt wurde. Der vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegte Verkürzungsbetrag von € 6.143,00 beruht offensichtlich auf einem Schreibfehler, der vom erkennenden Senat des Bundesfinanzgerichtes zu korrigieren war.

Zu Recht ist der Spruchsenat in objektiver Hinsicht von vollendeter Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG an Einkommensteuer 2009-2013 und 2015 sowie an Umsatzsteuer 2013-2015 in der aus dem Spruch des angefochtenen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe ausgegangen. Für diese Jahre hat die Beschuldigte - wie auch von ihr vor dem Spruchsenat eingestanden wurde - unrichtige Steuererklärungen abgegeben, die zu einer zu geringen Abgabenfestsetzung führten.

Gewerbsmäßigkeit - Günstigkeitsvergleich

Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden bewirkt.

(5) Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabenbeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu vier Jahren zu erkennen.

§ 38 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010, BGBl I 2010/104, mit Wirkung ab dem 1.1.2011 in der bis 31.12.2015 geltenden Fassung lautet:

(1) Mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, ist zu bestrafen, wer, ohne den Tatbestand des § 38a oder des § 39 zu erfüllen, die Abgabenhinterziehung, den Schmuggel, die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder die Abgabenhhehlerei nach § 37 Abs. 1 begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung). Daneben ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren, bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 500 000 Euro auf Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren zu erkennen. Außerdem sind die Bestimmungen der §§ 33, 35 und 37 über den Verfall anzuwenden; der Verfall umfasst auch die Beförderungsmittel im Sinne des § 17 Abs. 2

§ 38 FinStrG idF AbgÄG 2015 ab 1.1.2016 - im Rechtsbestand bis 22.7.2019 und abgeschafft durch BGBl I Nr. 62/2019 vom 22.7.2019 lautet:

Mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, ist zu bestrafen, wer, ohne den Tatbestand des § 38a oder des § 39 zu erfüllen, die Abgabenhinterziehung, den Schmuggel, die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder die Abgabenhhehlerei nach § 37 Abs. 1 gewerbsmäßig begeht. Daneben ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren, bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 500 000 Euro auf Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren zu erkennen. Außerdem sind die Bestimmungen der §§ 33, 35 und 37 über den Verfall anzuwenden; der Verfall umfasst auch die Beförderungsmittel im Sinne des § 17 Abs. 2 lit. c Z 3. Die Strafdrohung gilt nur für diejenigen Beteiligten, deren Vorsatz die gewerbsmäßige Begehung umfasst.

(2) Gewerbsmäßig begeht eine in Abs. 1 genannte Tat, wer sie mit der Absicht ausführt, sich durch ihre wiederkehrende Begehung einen nicht bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen, und

1. unter Einsatz besonderer Fähigkeiten oder Mittel handelt, die eine wiederkehrende Begehung nahelegen, oder

2. zwei weitere Taten schon im Einzelnen geplant hat oder

3. bereits zwei Taten begangen hat oder einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist.

Ein nicht bloß geringfügiger abgabenrechtlicher Vorteil ist ein solcher, der nach einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung monatlich den Betrag von 400 Euro übersteigt.

Haben die Finanzstraftaten - wie dies im gegenständlichen Verfahren der Fall ist - vor dem 23. Juli 2019 stattgefunden bzw. ist deren deliktischer Erfolg vor diesem Tage eingetreten und wird das Erkenntnis des Spruchsenates erst an diesem Tage und danach zugestellt oder im Falle einer mündlichen Verhandlung verkündet, ist ein Günstigkeitsvergleich nach dem § 4 Abs. 2 FinStrG zwischen dem Tatstrafrecht und dem Entscheidungsstrafrecht vorzunehmen, wonach sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht richtet, es sei denn, dass das

zur Zeit der Entscheidung der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

Dabei ist jeweils die gesamte konkrete Finanzstrafrechtslage im Einzelfall zu vergleichen.

Verfehlt ist es allerdings, nur die Strafdrohungen des alten und des neuen Gesetzes einander gegenüberzustellen. Aus dem Vergleich der gesetzlichen Strafdrohungen für sich allein kann keine Richtschnur für die Beurteilung einer Tat gewonnen werden. Es kommt nicht auf einen Vergleich der beiden Gesetze in abstracto, sondern auf einen **Vergleich in concreto**, dh auf die **Überprüfung ihrer Auswirkung in dem zu entscheidenden einzelnen Rechtsfall** an (OGH 20.12.1961, 8 Os 174/61 [R4(2)/62]; OGH 21.10.2008, 11 Os 132/08 [R 4(2)/16]). Für die Frage, ob das zur Tatzeit oder das zur Zeit der Fällung der Entscheidung durch die Finanzstrafbehörde geltende Recht für den Täter günstiger ist, kommt es auf die nach beiden Rechtslagen vorgesehenen und in Betracht kommenden Sanktionen jeweils als Ganzes an (EB StGB zu § 61). Es dürfen also zB nicht nur die angedrohten Geldstrafen verglichen werden, sondern es sind auch die anderen Rechtsfolgen wie Verfall und Wertersatz in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen (OGH 3.6.1975, 10 Os 42/75 [R4(2)/56]). Köck in FinStrG Bd. 1 2018, 5. Aufl. 2018, § 4, Kommentar zu § 4 [Rz 26, 27]. Zur Frage, ob sich aus den Strafbestimmungen des alten oder des neuen Gesetzes eine strengere Beurteilung einer Tat ergibt, ist also milderer jenes Gesetz anzusehen, nach dem der Täter im konkreten Fall eine günstigere Beurteilung erfährt.

Bei gewerbsmäßiger Begehung erweiterte § 38 FinStrG in den Tatzeitfassungen für Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung die Geldstrafdrohung auf das Dreifache des strafbestimmenden Wertbetrags (§ 38 Abs. 1 erster Satz FinStrG) und die angedrohte Freiheitsstrafe (§ 15 FinStrG) auf maximal drei Jahre (§ 38 Abs. 1 zweiter Satz erster Fall FinStrG). Mit Inkrafttreten des Art 4 des EU-FinAnpG 2019 BGBl I 2019/62 am 23. Juli 2019 wurde § 38 FinStrG ersatzlos aufgehoben und die in § 33 Abs. 5 FinStrG vorgesehene Freiheitsstrafe auf bis zu vier Jahre erhöht. Die Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung der Tat einen nicht nur geringfügigen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, wurde als Erschwerungsgrund in § 23 Abs. 2 FinStrG aufgenommen.

Mit der gegenständlichen Beschwerde beantragt der Amtsbeauftragte die Qualifikation als gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung für Tatzeiträume ab dem Jahr 2013. Betreffend Abgabenhinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer 2013 war die Tat am 24.07.2014 (drei Werktage nach Zustellung der Bescheide vom 21.07.2014 mit zu geringer Abgabensfestsetzung) bewirkt.

Die Umsatzsteuerhinterziehung 2014 war spätestens am 14.06.2016 (drei Werktage nach Zustellung des Umsatzsteuerbescheides vom 09.06.2016 mit zu geringer Abgabensfestsetzung) vollendet.

Dementsprechend die Abgabenhinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer 2015 spätestens am 29.03.2017 (drei Werktage nach Zustellung der Bescheide vom 24.03.2017 mit zu geringer Abgabensatzung) bewirkt.

Daraus folgt für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren bezüglich Finanzstraftaten, welche in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 2016 bis zum 22. Juli 2019 begangen worden sind bzw. bei welchen der deliktische Erfolg in dieser Zeit eingetreten ist (betrifft gegenständlich die Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuer 2014 und an Umsatz- und Einkommensteuer 2015), dass im Falle eines erlangten abgabenrechtlichen Vorteiles für den Finanzstraftäter selbst (zB von Hinterziehung von USt eines Einzelunternehmers, ESt) das Entscheidungsstrafrecht (mündliche Verkündung des zugrundeliegenden Erkenntnisses des Spruchsenates am 19.11.2019) günstiger ist und damit zur Anwendung gelangt: Geldstrafandrohung "alt" das Dreifache, Geldstrafandrohung "neu" das Zweifache des maßgeblichen Verkürzungsbetrages (§ 33 Abs 5 FinStrG), bei gleich bleibender Ersatzfreiheitsstrafandrohung (§ 20 Abs 2 FinStrG) und ebenso gleicher Freiheitsstrafandrohung (§ 15 Abs 3 FinStrG).

In verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren gilt bezüglich Finanzstraftaten, welche in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 2011 bis zum 31. Dezember 2015 in der Absicht, sich durch ihre wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, begangen worden sind bzw. bei welchen der deliktische Erfolg in dieser Zeit eingetreten ist (betrifft gegenständlich die Abgabenhinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer 2013), dass das Entscheidungsstrafrecht (mündliche Verkündung des zugrundeliegenden Erkenntnisses des Spruchsenates am 19.11.2019) günstiger ist und damit zur Anwendung gelangt: Das AbgÄG 2012 hat inhaltlich keine Veränderung erbracht. Die Geldstrafandrohung "alt" beträgt das Dreifache, die Geldstrafandrohung "neu" das Zweifache des maßgeblichen Verkürzungsbetrages (§ 33 Abs. 5 FinStrG), bei gleichbleibender Ersatzfreiheitsstrafandrohung (§ 20 Abs. 2 FinStrG) und ebenso gleicher Freiheitsstrafandrohung (§ 15 Abs. 3 FinStrG).

Das Bundesfinanzgericht teilt somit aus den oben angeführten Erwägungen die Rechtsansicht des Spruchsenates und des Verteidigers, dass die Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung des Spruchsenatserkenntnisses die günstigere gegenüber dem jeweiligen Tatzeitrecht ist. Das Argument des Beschwerdeführers, die Freiheitstrafe als gravierendere Strafsanktion habe sich gemäß § 33 FinStrG idgF auf ein Ausmaß von bis zu vier Jahren, die alte Rechtslage gem. §§ 33 Abs 1 iVm 38 FinStrG sehe jedoch nur eine Freiheitsstrafe im Ausmaß von bis zu 3 Jahren vor, geht ins Leere, weil diese Strafdrohungen das gerichtliche Finanzstrafverfahren betreffen. Die maximale Freiheitstrafe im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren beträgt nach Tatzeitrecht und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung gemäß § 15 Abs. 3 FinStrG maximal 3 Monate. Insoweit ist keine Änderung eingetreten. Ein Vergleich der abstrakten Freiheitsstrafdrohungen, die im gerichtlichen Finanzstrafverfahren anzuwenden sind/waren, ist mangels Anwendbarkeit für verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren nicht durchzuführen, weil diese für die Beurteilung des gegenständlichen Falles keine Auswirkungen haben können.

Subjektive Tatseite - Strafhöhe - Gewerbsmäßige Tatbegehung als Erschwerungsgrund

Die Bestimmung des § 38 FinStrG über die gewerbsmäßige Begehung einer Abgabenhinterziehung entfällt ab 23.7.2019 (BGBl. I Nr. 62/2019) und wurde als Erschwerungsgrund in § 23 Abs. 2 FinStrG aufgenommen.

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

(2) Bei der 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 es dem Täter darauf angekommen ist, sich oder einem Verband, als dessen Entscheidungsträger er gehandelt hat, durch die wiederkehrende Begehung der Tat eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Eine wiederkehrende Begehung liegt vor, wenn der Täter bereits zwei solche Taten begangen hat oder einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist. Ebenso ist bei der Bemessung der Strafe 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.

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

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

Gewerbsmäßig handelt, wer in der Absicht handelt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Die wiederkehrende Begehung liegt dann vor, wenn der Täter bereits zwei solche Taten begangen hat oder bereits einmal wegen einer solchen Tat bestraft wurde.

Mit der gegenständlichen Beschwerde begehrt der Amtsbeauftragte die Qualifikation als gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung für Tatzeiträume ab dem Jahr 2013. Unstrittig liegt eine wiederkehrende Tatbegehung betreffend die Jahre 2013-2015 vor.

Der Täter handelt absichtlich, wenn er mit seiner Handlung den Zweck verfolgt, das tatbildmäßige Unrecht zu verwirklichen. Er setzt sich die Verwirklichung des Unrechts zum Ziel, sei es auch nur als Mittel zur Herbeiführung eines weiteren erstrebten Erfolges (EB StGB). Es kommt ihm also gerade darauf an, durch die Nichterfassung von Einnahmen und die Abgabe der unrichtigen Steuererklärungen eine Abgabenverkürzung zu bewirken. Bei dieser Stufe des Vorsatzes steht die Stärke des Wollens im Vordergrund.

Nach der Aktenlage flossen der Beschuldigten ihre Dolmetscherhonorare im Überweisungswege auf ihr Bankkonto zu. Gegen eine planmäßige Vorgangsweise mit dem Ziel

der Abgabenverkürzung spricht, dass der Betriebsprüferin für die Jahre 2011 bis 2017 vollständige - gegenteiliges ist aus dem Bericht über die Außenprüfung jedenfalls nicht zu entnehmen - Bankkontoauszüge sowie für den gesamten Prüfungszeitraum auch (unrichtige) Einnahmenaufstellungen vorgelegt wurden. Aus den Feststellungen der Betriebsprüfung unter "Tz. 2 Erlöse" ergeben sich keine Indizien für eine erkennbare planmäßig Vorgangsweise der Beschuldigten, dass etwa jährlich ein bestimmter Anteil (%-Satz) der Einnahmen nicht offengelegt worden wäre. Vielmehr wurden für die Jahre 2011 und 2012 von der Beschuldigten sogar höhere Erlöse in den Steuererklärungen offen gelegt, als ihr zugeflossen waren.

Nach den Feststellungen der Außenprüfung konnten für die Jahre 2009, 2010 und 2014 keine Belegsammlungen vorgelegt werden. Die für die Jahre 2011-2017 vorgelegte elektronische Buchhaltung bestand aus Sammelbuchungen. Die Belegsammlung war weder sortiert, fortlaufend nummeriert noch zusammengefasst pro Buchung, sodass eine Überprüfung, ob die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen worden sind, nicht möglich war. Eine Ordnungsgemäßheit der Aufzeichnungen im Sinne des § 131 Abs. 1 BAO, war daher nicht gegeben. Da sich ein sachverständiger Dritter (hier die Prüferin) innerhalb angemessener Zeit keinen Überblick über die Geschäftsvorfälle machen konnte, wurde die steuerliche Basispauschalierung vom steuerlichen Vertreter in Anspruch genommen. Diese Feststellungen sprechen zwar für eine sehr weitgehende Vernachlässigung der steuerlichen Verpflichtungen zur vollständigen und geordneten Sammlung der Belege und zu Führung der Einnahmen- und Ausgabenaufzeichnungen durch die Beschuldigte und somit auch für eine vorsätzliche Handlungsweise der Beschuldigten. Eine planmäßige Vorgangsweise mit dem Ziel, sich fortlaufende nicht nur geringfügige Einnahmen zu verschaffen, kann aus Sicht des erkennenden Senates aus den Prüfungsfeststellungen und der Aktenlage nicht abgeleitet werden, sondern - bedingt durch Arbeitsüberlastung und persönliche Probleme - vielmehr eher eine chaotische Herangehensweise der Beschuldigten.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde hat 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.

Die vom Amtsbeauftragten in seiner Beschwerde ins Treffen geführten Argumente, die Beschuldigte habe als alleinerziehende Mutter während des inkriminierten Zeitraumes ihren gesamten hohen Lebenshaltungskosten (mehrere Umzüge, alleinerziehende Mutter eines chronisch kranken Kindes, Hauskauf) aus ihrer Dolmetschertätigkeit zu Lasten des Staates bestritten, können zwar ein Indiz für eine gewerbsmäßige Handlungsweise sein, sind für sich allein nicht geeignet, den Nachweis dafür zu erbringen. Aus den oben dargestellten Erwägungen kann nach Ansicht des erkennenden Senates der Nachweis einer absichtlichen, planmäßigen Handlungsweise der Beschuldigten dahingehend, dass sie sich durch die wiederkehrende Begehung der Tat eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu

verschaffen wollte, nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden. Der Spruchsenat hat daher den Erschwerungsrund der gewerbsmäßigen Tatbegehung zu Recht nicht der Bestrafung der Beschuldigten zugrunde gelegt.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung der Strafe die Schuld der Täterin, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind (§ 23 Abs. 2 FinStrG) und bei der Bemessung der Geldstrafe die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (§ 23 Abs. 3 FinStrG) zu berücksichtigen sind.

Aufgrund der sehr weitgehenden und der über mehrere Jahre andauernden Vernachlässigung der steuerlichen Belange zur geordneten Sammlung und Übermittlung der Belege an die steuerliche Vertretung und zur Aufzeichnung der Erlöse aus der Dolmetschertätigkeit ist von einem hohen Grad des Verschuldens der Beschuldigten auszugehen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd das umfassende reumütige Geständnis, den bisher ordentlichen Lebenswandel, die angespannte finanzielle Lage und die vollständige Schadensgutmachung, als erschwerend den langen Deliktszeitraum sowie das Zusammentreffen mehrerer Vergehen.

Unstrittig liegen die Milderungsgründe der reumütigen geständigen Verantwortung der Beschuldigten und der vollständigen Schadensgutmachung vor.

Eingewendet wird seitens des Amtsbeauftragten in der gegenständlichen Beschwerde, zu Unrecht seien seitens des Spruchsenates die der angespannten finanziellen Lage und des bisher ordentlichen Lebenswandels der Beschuldigten als Milderungsgründe berücksichtigt worden.

Zutreffend stellt die Unbescholtenheit alleine noch keinen Milderungsgrund dar, sondern wenn neben einem ordentlichen Lebenswandel auch die Tat mit dem sonstigen Verhalten in auffallendem Widerspruch steht, liegt ein Milderungsgrund vor (VwGH 16.3.1995, 94/16/0300 [R 23(1)/18]; auch OGH 3.9.1998, 12 Os 58/98). Zu Recht bringt der Amtsbeauftragte in der gegenständlichen Beschwerde vor, dass sich das deliktische Verhalten der Beschuldigten auf nahezu den gesamten Zeitraum ihrer selbstständigen Tätigkeit bezieht, sodass dieser Milderungsgrund zwar vorliegt, jedoch bei der Strafneubemessung durch den erkennenden Senat nicht entscheidend ins Gewicht fiel.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat hat sich die Beschuldigte unwidersprochen dahingehend gerechtfertigt, sie habe früher einen gewalttätigen Partner gehabt, der sie dann jahrelang - teilweise noch bis heute - gestalkt habe. Dazu komme noch, dass sie an einer Autoimmunerkrankung leide und Alleinerzieherin sei. Diese Umstände hätten sie völlig überfordert. Es liegt daher der im § 34 Abs. 1 Z 10 StGB genannte Milderungsgrund vor, dass das Handeln der Beschuldigten durch eine nicht auf Arbeitsscheu zurückzuführende

drückende Notlage der Beschuldigten bestimmt wurde. Dieser Milderungsgrund war gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sehr wohl bei der Strafneubemessung durch das Bundesfinanzgericht zu berücksichtigen.

Wird die strafbare Handlung über einen längeren Zeitraum fortgesetzt, ist dies zu Recht als erschwerend zu qualifizieren (VwGH 28.10.1998, 93/14/0183 und OGH 3.9.1998, 12 Os 58/98 [R 23 (2)2/8, 9]).

Zu Recht bringt die Beschuldigte durch ihren Verteidiger vor, dass sie im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens – durch Erstattung der Selbstanzeige – einen erheblichen Beitrag zur Wahrheitsfindung geleistet hat, was einen Milderungsgrund darstellt, der bei der Strafneubemessung durch das Bundesfinanzgericht zu berücksichtigen war.

Auch hat sich die Beschuldigte, wie zutreffend von ihr vorgebracht, seit den Taten wohlverhalten und Maßnahmen gesetzt hat, um in Zukunft in allen Belangen ordnungsgemäß vorzugehen, was sich ebenfalls zu ihren Gunsten mildernd ins Kalkül schlug.

Neben den Milderungs- und Erschwerungsgründen sind auch die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschuldigten bei der Strafbemessung zu berücksichtigen. Dazu bringt der Amtsbeauftragte in der gegenständlichen Beschwerde vor, dass die Beschuldigte ein überdurchschnittliches Einkommen erziele (Verweis auf das letztveranlagte Jahr 2017), Eigentümerin eines Hauses sei und keine Finanzamtsverbindlichkeiten mehr habe. Demgegenüber stellte die Beschuldigte in ihrer schriftlichen Stellungnahme zur Beschwerde des Amtsbeauftragten ihre derzeitige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (Nachbemessungen von Sozialversicherungsbeiträgen durch die SVA, verringerte Einkünfte aufgrund der Coronakrise) glaubhaft als sehr eingeschränkt dar. Es war daher insgesamt von einer sehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation der Beschuldigten, dies bei Sorgepflichten für nunmehr zwei Kinder, auszugehen.

Aufgrund der dargestellten Strafzumessungsgründe und der der teilweisen Verfahrenseinstellung erweist sich nach Ansicht des erkennenden Senates die aus dem Spruch dieses Erkenntnisses ersichtliche Geldstrafe als tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe, welche ebenfalls auf Basis der teilweisen Verfahrenseinstellung zu vermindern war, entspricht dem festgestellten Verschulden der Beschuldigten unter Berücksichtigung der genannten Milderungs- und Erschwerungsgründe.

Kostenentscheidung:

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigen-falls Zwangs-voll-streckung durch-ge-führt und bei Unein-bring-lich-keit der Geld-strafe die Ersatz-frei-heits-strafe voll-zogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre beim Finanzamt einzubringen.

Zur Unzulässigkeit 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, 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.

Die hier zu lösenden Rechtsfragen (Gewerbsmäßigkeit – Günstigkeitsvergleich) waren sich aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes eindeutig aus den zitierten gesetzlichen Gesetzesbestimmungen ableitbar. Darüber hinaus ging es um Sachverhaltsfragen im Einzelfall. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung lagen gegenständlich nicht vor.

Wien, am 16. Juni 2020