

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Gerhard Groschedl, die Richterin Dr. Michaela Schmutzer und die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Finanzstrafsache gegen Frau ***Bf1***, geb., ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Niederösterreich GmbH, Raiffeisenpromenade 2/1/6, 3830 Waidhofen an der Thaya, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 9. März 2020 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Waldviertel als Finanzstrafbehörde vom 21. November 2019, SpS 19, Strafnummer 23-2018, in Anwesenheit der Beschuldigten, ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR AB sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Das beim Finanzamt Waldviertel als Finanzstrafbehörde zur Strafnummer 2018 gegen die Beschuldigte geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der Verkürzung von Umsatzsteuer 2012 von € 860,00, Umsatzsteuer 2013 von € 860,00, Umsatzsteuer 2014 von € 860,00, Umsatzsteuer 2015 von € 860,00 bzw. Umsatzsteuer 2016 von € 433,33 und Umsatzsteuervorauszahlungen 01-09/2017 von € 433,33 wird gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

Über ***Bf1*** wird für die verbleibenden Finanzvergehen (bzw. strafbestimmenden Werteträge) gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 7.944,00 verhängt.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe wird gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 19 Tagen festgesetzt.

Die Kosten werden in unveränderter Höhe von € 500,00 festgesetzt.

Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Waldviertel als Finanzstrafbehörde vom 21. November 2019, SpS 19, Strafnummer 2018, wurde Frau ***Bf1***, geboren am 13. Juli 1971, wohnhaft in ***Bf1-Adr*** schuldig erkannt, sie habe im Bereich des Finanzamtes Waldviertel

A.) durch Abgabe unrichtige Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2010 bis 2016, sohin unter Verletzung einer Wahrheits- und Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO vorsätzlich bewirkt, dass

Umsatzsteuer für 2012 in Höhe von € 2.614,430, für 2013 in Höhe von € 2.981,49, für 2014 in Höhe von € 3.307,05, für 2015 in Höhe von € 3.395,74, für 2016 in Höhe von € 3.430,78,

Einkommensteuer für 2010 in Höhe von € 1.446,00, für 2011 in Höhe von € 1.712,00, für 2012 in Höhe von € 4.691,00, für 2013 in Höhe von € 5.037,00, für 2014 in Höhe von € 5.599,00, für 2015 in Höhe von € 7.530,00 (€ 41.744,49)

verkürzt worden sei, und

B) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 01-09/2017 in der Höhe von € 2.605,11 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Sie habe dadurch zu Punkt A) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, zu Punkt B) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und werde hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von € 8.800,00, im Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 22 Tagen sowie gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG zum Ersatz der Kosten des Finanzstrafverfahrens von € 500,00 verurteilt.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Die Beschuldigte betreibt ein Heurigenlokal und ist auch nichtselbständig tätig. Ihr Einkommen beträgt monatlich rund € 2.500,-. Ihr Vermögen ist die Landwirtschaft, sie hat keine Schulden und keine Sorgepflichten.

Aufgrund einer durchgeführten Betriebsprüfung (Strafakt Blatt 2- 8) wurden massive formelle und materielle Mängel in der Buchhaltung festgestellt.

Aufgrund der festgestellten Mängel der Bücher und der Aufzeichnungen mussten die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt werden. Als Schätzungsmethode wurde der innere Betriebsvergleich gewählt.

Es wurden mehr als 50% den erklärten Umsätzen hinzugerechnet.

Die auf diesen Zuschätzungen basierenden Steuerbescheide sind in Rechtskraft erwachsen, gegen die strafbestimmenden Wertbeträge in der eingebrachten Rechtfertigung keine Einwände erhoben.

Ausgehend von diesem Sachverhalt wurde am 23.4.2019 das gegenständliche Finanzstrafverfahren eingeleitet (Strafakt Blatt 11 - 14).

Beweiswürdigung:

Der objektive und subjektive Tatbestand wird seitens der Verteidigung außer Streit gestellt lediglich die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages wurde in der Spruchsenatsverhandlung bestritten.

Dazu ist auszuführen, dass - wie oben bereits dargelegt - die Berechtigung für eine Schätzung gegenständlich gegeben war und die Wahl der Schätzungsmethode der Behörde frei steht. Der Einwand der Verteidigung geht daher ins Leere.

Zur subjektiven Tatseite ist auszuführen, dass derjenige, der seine Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß führt, erzielte Einkünfte nur teilweise erfasst und in weiterer Folge nicht erklärt - und darauf natürlich aufbauend auch die erzielten Umsätze verkürzt und daher nur teilweise der Abgabenbehörde bekanntgibt mit einer Abgabenhinterziehung rechnen muss bzw. strebt diese sogar anstrebt.

Als Unternehmer wäre es Aufgabe der Beschuldigten gewesen für ein korrektes Rechenwerk, für die Einbringung inhaltlich richtiger Abgabenerklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen zu den jeweiligen Fälligkeiten sowie für die vollständige und termingerechte Meldung und Abfuhr selbst zu berechnender Abgaben Sorge zu tragen. Diesen Verpflichtungen ist der (gemeint wohl: die) Beschuldigte - wie oben dargestellt – in mehrfacher Hinsicht nicht nachgekommen und hat somit wider besseres Wissen gehandelt.

Rechtlich folgt:

Nach § 49 (1) a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich, u.a. Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am 5. Tage nach jeweils eingetretener Fälligkeit entrichtet, wobei jedoch Straffreiheit eintritt, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Termin die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wird.

Im vorliegenden Fall ist dies wie oben ausgeführt geschehen, wodurch das Tatbild objektiv erfüllt wurde.

Das Verhalten des (gemeint wohl: der) Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht. Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens steht fest, dass dem (gemeint wohl: der) Beschuldigten als realitätsbezogener im Wirtschaftsleben stehender Geschäftsfrau die sie treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt waren; er (gemeint wohl: sie) handelte hinsichtlich seiner ((gemeint wohl: ihrer) Pflichtverletzung zumindest mit bedingtem Vorsatz, den Eintritt des Erfolges hat er (gemeint wohl: sie) nicht nur für möglich, sondern auch für gewiss gehalten.

Nach der Bestimmung des § 49 (2) FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 (1) a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte des nicht fristgerecht entrichteten Betrages geahndet.

Bei der Strafbemessung war erschwerend: der lange Tatzeitraum, mildernd: das Geständnis, die Unbescholtenheit, die volle Schadensgutmachung.“

Dagegen richtet sich die fristgerechte Beschwerde vom 9. März 2020 mit folgendem Inhalt:

„Beschwerdepunkte

Die Beschwerde richtet sich gegen die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages, und zwar gegen die Übernahme des Sicherheitszuschlags (betreffend die betrieblichen Einkünfte bzw. betrieblichen Umsätze laut Außenprüfungsbericht vom 30.11.2017) als strafbestimmenden Wertbetrag. Diese Beschwerde richtet sich somit gegen die Strafe betreffend die Einkommensteuer aus Einkünften aus Gewerbebetrieb 2012-2015 und betreffend die Umsatzsteuer aus Umsätzen aus Gewerbebetrieb 2012-2016 und 1-9/2017.

Begründung

Mit Erkenntnis vom 21.11.2019 wurde Frau ***Bf1*** wegen Finanzvergehen gemäß § 33 Abs 1 FinStrG und § 33 Abs 2 lit a FinStrG zu einer Geldstrafe von € 8.800 verurteilt.

Strafbemessungsbasis waren – neben nichterklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – Sicherheitszuschläge, welche die Außenprüfung den Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. den Umsätzen hinzugerechnet hat. Der im Zuge der finanzstrafrechtlichen, mündlichen Verhandlung getätigte Einwand der Verteidigung, dass diese Sicherheitszuschläge keine taugliche Strafbemessungsbasis darstellen, wurde vom Spruchsenat nicht anerkannt. Dazu ist festzuhalten:

Laut Prüfungsbericht vom 30.11.2017 wurde von der Außenprüfung bei Frau ***Bf1*** hinsichtlich Ihrer Einkünfte / Umsätze aus Gewerbebetrieb aufgrund von Aufzeichnungsmängeln ein Sicherheitszuschlag gewinn- und umsatz erhöhend hinzugerechnet. Dazu wird im Bericht vom 30.11.2017 ausgeführt:

Aufgrund der Vielzahl der festgestellten Mängel (Tz 2) werden im gegenständlichen Fall nachstehend angeführte Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen durch die BP vorgenommen:

Von der BP wird daher ein jährlicher Sicherheitszuschlag (brutto) in Höhe von € 13.000,00 (2012 - 2015) bzw. € 6.500,00 (Nachschauzeitraum) zu den erklärten Besteuerungsgrundlagen hinzugerechnet. Die zusätzlichen Betriebsausgaben (für nichterfasste WEK, Spesen) werden von der BP, in Höhe von rund einem Drittel der durch die BP vorgenommenen Umsatzzuschätzungen geschätzt.

Die Erlösaufteilung nach Steuersätzen (50/50) erfolgt nach den branchenüblichen Erfahrungen.

Die betragsmäßigen Auswirkungen der vorgenommenen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen lt. BP ist in den Tz 6 und 7 dargestellt.

Dieser Sicherheitszuschlag wurde für jedes Jahr in derselben Höhe angesetzt (im Nachschauzeitraum um die Hälfte gekürzt), unabhängig davon, wie hoch der Umsatz oder Gewinn des jeweiligen Jahres laut Steuererklärung tatsächlich war. Entgegen den Ausführungen in der Begründung zum finanzstrafrechtlichen Erkenntnis vom 21.11.2019 erfolgte somit keine Schätzung auf Basis eines „inneren Betriebsvergleichs“. Es gibt dazu auch keine Kalkulationen. Vielmehr wurden von der Außenprüfung überhaupt keine Schätzungsgrundlagen dargelegt. Es ist somit rechnerisch nicht nachvollziehbar, wie der Betrag von jährlich € 13.000 ermittelt wurde. Dies spricht dafür, dass es sich, wie auch von der Außenprüfung gewollt und begründet, jeweils um einen Sicherheitszuschlag handelt.

Im Bereich des Finanzstrafverfahrens sind Sicherheitszuschläge meist nicht das Ergebnis eines den finanzstrafrechtlichen Vorschriften genügenden Beweisverfahrens, bei dem von der Unschuldsvermutung auszugehen ist; sie sind vielmehr von den Unsicherheitsmerkmalen einer notwendigerweise groben Schätzung gekennzeichnet und daher nicht geeignet, in ihrem Ausmaß eine Abgabenverkürzung als erwiesen anzunehmen. Vergreift sich die Abgabenbehörde lediglich im Ausdruck, indem sie den Begriff „Sicherheitszuschlag“ verwendet, ist aber die vorsätzliche Abgabenverkürzung in Wahrheit als erwiesen anzunehmen, so steht einem solchen Ermittlungsergebnis eine unrichtige Ausdrucksweise nicht entgegen (VwGH 20.12.1994, 89/14/0149).

Dass die Außenprüfung hier nur den falschen Begriff verwendet haben könnte, ist auszuschließen, da eben gar keine Schätzung auf Basis anerkannter Schätzungsmethoden

durchgeführt wurde. Der Spruchsenat legt im gegenständlichen Fall auch nicht dar, warum hier kein Sicherheitszuschlag vorliegen soll, sondern eine auf nachvollziehbaren Werten basierende Schätzung. Insbesondere setzt er sich nicht im Detail mit allfälligen Schätzungsgrundlagen bzw. -methoden auseinander.

Dazu ist anzumerken, dass die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen zwar die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht hindert, jedoch die Finanzbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung trägt (VwGH 22.02.1996, 93/15/0194). Während im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.1989, 88/14/0222).

Die Finanzstrafbehörde muss auch in den Schätzungsfällen zu der Überzeugung gelangen, dass der Beschuldigte Besteuerungsgrundlagen in Höhe eines bestimmten Mindestbetrages verkürzt hat. Finanzstrafrechtlich ungeeignet sind jedenfalls Globalschätzungen oder die Anwendung eines Sicherheitszuschlags (zB OGH 28.10.2015, 13 Os 3/15p). Bleiben Zweifel bestehen, so darf gemäß § 98 Abs 3 FinStrG die Tatsache zum Nachteil des Beschuldigten nicht als erwiesen angenommen werden (Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht⁴, Rz2671).

Diesen Anforderungen entsprechen die der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuer 2012 bis 2016 bzw. an Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-9/2017 auch aus folgenden Gründen nicht: Bei den globalen Umsatzschätzungen in Höhe von jährlich € 13.000 (2012-2015) wurden zwar für den Bereich der Einkommensteuer pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 1/3 der global geschätzten Erlöse angesetzt, allerdings wurde für den Bereich der Umsatzsteuer kein Vorsteuerabzug berücksichtigt. Eine derartige Schätzung entspricht nicht den Anforderungen des Finanzstrafgesetzes in Bezug auf die Nachweisbarkeit der Verkürzungsbeträge. Im Gegenteil entspricht es vielmehr der Erfahrung des täglichen Lebens, dass bei aufrechtem Geschäftsbetrieb auch Vorsteuern angefallen sind (UFSW vom 14.10.2008, FSRV/0149-W/07), insbesondere dann, wenn für den Bereich der Einkommensteuer von der Außenprüfung entsprechende Betriebsausgaben angesetzt wurden.

Die Bemessung der Strafe auf Basis des hier vorliegenden jährlichen Sicherheitszuschlages ist somit aufgrund der finanzstrafrechtlich relevanten Grundsätze nicht zulässig.

Ergänzend dürfen wir darauf hinweisen, dass der Spruchsenat im Erkenntnis vom 21.11.2019 in seinen rechtlichen Folgerungen als Begründung auf den § 49 Abs 1 lit a FinStrG verweist. Laut Spruch wurde die Strafe jedoch basierend auf § 33 Abs 1 bzw. § 33 Abs 2 lit a FinStrG verhängt.

Änderungsantrag

Aus den oben angeführten Gründen beantragen wir die (Teil-)Einstellung des Verfahrens hinsichtlich folgender Abgaben:

Einkommensteuer 2010-2015 betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb (betr. Sicherheitszuschlag) Umsatzsteuer 2012-2016 und 1-9/2017 betreffend Umsätze aus Gewerbebetrieb (betr. Sicherheitszuschlag).

Aufgrund dieser (Teil-)Einstellung verändern sich der strafbestimmende Wertbetrag wie folgt:

strafbestimmende Wertbetrag nach Korrektur der Einkommensteuer durch Sicherheitszuschläge: 2012 € 1.533,77, 2013 € 1.736,06, 2014 € 2.203,45, 2015 € 4.190,82.

Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer für 2012-2016 bzw. 1-9/2017 entfällt bei Stattgabe der Beschwerde der strafbestimmende Wertbetrag zur Gänze.

Sollte der Beschwerde hinsichtlich Umsatzsteuer nicht stattgegeben werden, beantragen wir in eventu den strafbestimmenden Wertbetrag insofern zu verringern, als 20%-ige Vorsteuern aus den pauschal angesetzten Werbungskosten strafbemessungsmindem berücksichtigt werden. Diese Korrektur hätte folgende Änderung des Strafbemessungsbetrages zur Folge:

strafbestimmende Wertbetrag nach Korrektur der Umsatzsteuer durch Sicherheitszuschläge abzüglich 20% VSt aus pauschalen Betriebsausgaben: 2012 € 1.754,42, 2013 € 2.121,48, 2014 € 2.447,05, 2015 € 2.535,74, 2016 € 2.997,44, 01-09/2017 € 2.171,78.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

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

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der

Entstehung des Abgabeananspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

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

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

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 161 Abs. 3 FinStrG: Eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten ist nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig.

Objektive Tatseite:

Zunächst ist – wie auch in der Beschwerde ausgeführt – festzuhalten, dass der Spruchsenat in seinen rechtlichen Folgerungen in der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses auf den § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG verweist, obwohl laut Spruch die Strafe für Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG ausgesprochen wurde.

Der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat ist dazu Folgendes zu entnehmen: *Schuldspruch nach §§ 33/1; 33/2a FinStrG, Strafe nach § 33/5 FinStrG, Geldstrafe € 8.800,-, NEF 22 Tage EFS, Kosten € 500,- samt den Entscheidungsgründen und erteilt RMB.*

Damit ist eine Bestrafung wegen Abgabenhinterziehungen erfolgt, auch wenn in der schriftlichen Ausfertigung – aus welchen Gründen auch immer – § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG angesprochen wurde.

Zudem hat gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG das Bundesfinanzgericht grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden; es ist (im Strafverfahren unter Beachtung des Verböserungsverbot) berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Entscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der belangten Behörde zu setzen (vgl. VwGH 29.01.1991, 89/14/0073; VwGH 01.10.1991, 91/14/0096) und die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung ihrer Entscheidung maßgebend ist (vgl. VwGH 30.01.2001, 2000/14/0109; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0228), was hier auch dringend erforderlich war.

Die objektive Tatseite ergibt sich aus den Feststellungen des Außenprüfungsberichtes vom 30.11.2017 ABNr.: 121024/16:

„Tz. 2 Mängelfeststellung

es werden nachstehend angeführte formelle und materielle Mängel festgestellt:

a.) Grundaufzeichnungen (Kalender über Reservierungen, Tischabrechnungen u. ä.) betreffend die Ermittlung der Tageslosungen, des Personalverbrauches und des Schwundes konnten nicht vorgelegt werden.

b.) Losungsaufzeichnungen

An Tagen mit Tageslosung wird ein Zettel geschrieben, der folgende Daten erfasst: Datum, Betrag, abzüglich fixes Wechselgeld € 200,00 = Tageslosung.

Aufgrund der vorgelegten Darstellungen ist nicht nachvollziehbar wie sich die Tageslosung zusammensetzt, ob sie um schon getätigte Ausgaben verringert worden ist bzw. ob sie der real eingehobenen Tageslosung überhaupt entspricht.

Auch wenn bei der vereinfachten Losungsermittlung nach der Barbewegungsverordnung in deren Anwendungsbereich die Betriebseinnahmen nicht einzeln erfasst werden müssen, sondern durch Rückrechnung aus ausgezahlten End- und Anfangsbeständen ermittelt werden können (Kassasturz) setzt auch diese Ermittlung voraus, dass End- und Anfangsbestand, alle Barausgänge (etwa private Entnahmen, Betriebsausgaben, Bankeinzahlungen, Bankabhebungen) täglich einzeln erfasst und aufgezeichnet werden, sodass anhand der vorliegenden Aufzeichnungen (Kassabericht bzw. Kassabuch mit Bestandsfeststellung) die Tageslosung nachvollziehbar ermittelt werden kann. Da kein Kassenbericht mit Anfangs-, Endbestand, Zugängen und Abgängen geführt wird, können die Losungssummen nicht überprüft werden.

Daraus ergibt sich für die BP die Unsicherheit bzw. die Unüberprüfbarkeit der Richtigkeit der Einnahmen.

c.) Mängelfeststellung zum Wareneinkauf

aa.) Die gesetzlichen Bestimmungen (§ 127 und § 128 BAO) hinsichtlich der Führung eines Wareneingangsbuches werden nicht eingehalten.

§ 128 (1) BAO lautet: In das Wareneingangsbuch (§ 127) sind alle Waren (einschließlich der Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten) einzutragen, die der Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung, auf eigene oder auf fremde Rechnung erwirbt. Waren, die nach der Art des Betriebes üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden, sind auch dann einzutragen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden.

*bb.) Für die Geschäftsbeziehung zwischen dem Heurigenbetrieb (Betriebsinhaberin ***Bf1***) und dem Ab-Hof Verkauf (de facto eine Fleischhauereibetrieb - Betriebsinhaber D.) konnte kein Abrechnungsverhältnis (Erlös D. bei gleichzeitiger Verbuchung eines WEK bei ***Bf1***) vorgewiesen werden.*

cc.) Aufgrund von durchgeführten Auskunftersuchens wurde festgestellt, dass Wareneinkäufe (Fa. M.) nicht zur Gänze erfasst wurden.

dd.) Auf die Niederschrift vom 07.11.2017 hinsichtlich der Erfassung und Verbuchung div. Wareneinkäufe wird verwiesen.

Tz. 3 Schätzung

Aufgrund der Vielzahl der festgestellten Mängel (Tz 2) werden im gegenständlichen Fall nachstehend angeführte Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen durch die BP vorgenommen:

Von der BP wird daher ein jährlicher Sicherheitszuschlag (brutto) in Höhe von € 13.000,00 (2012 - 2015) bzw. € 6.500,00 (Nachschauzeitraum) zu den erklärten Besteuerungsgrundlagen hinzugerechnet. Die zusätzlichen Betriebsausgaben (für nichterfasste WEK, Spesen) werden von der BP in Höhe von rund einem Drittel der durch die BP vorgenommenen Umsatzzuschätzungen geschätzt. Die Erlösaufteilung nach Steuersätzen (50/50) erfolgt nach den branchenüblichen Erfahrungen.

Die betragsmäßigen Auswirkungen der vorgenommenen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen lt. Bp ist in den Tz 6 und 7 dargestellt.“

Schon in der Rechtfertigung der Beschuldigten vom 6. September 2019 wurde mitgeteilt, dass sie die „Tatbestände nicht bestreitet und in vollem Umfang geständig ist“.

Im angefochtenen Erkenntnis ist dazu ausgeführt, dass „die Hinzuschätzungen, welche im Betriebsprüfungsbericht als „Sicherheitszuschlag“ ausgewiesen wurden, im Abgabungsverfahren nicht bekämpft wurden. Tatsächlich handelte es sich nicht um einen Sicherheitszuschlag, sondern um Schätzungen. Als Schätzungsmethode wurde der innere Betriebsvergleich gewählt. Die Amtsbetriebsprüfung hat festgestellt, dass für den gesamten Prüfungszeitraum keine Unterlagen vorgelegt werden konnten, die eine Verrechnung zwischen den Betrieben der Ehegatten ermöglicht.“

Soweit in der Beschwerde als Begründung als ausgeführt wird, bei der Beschuldigten wären auch nichterklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Strafbemessungsbasis, ist festzustellen, dass diese zweifellos vorliegenden Verkürzungen nicht Gegenstand des gegen die Beschuldigte geführten Finanzstrafverfahrens sind und diesbezüglich daher auch keine Strafe ausgesprochen werden konnte.

Zum Sicherheitszuschlag:

Zum Argument, es liege hinsichtlich der Zuschätzung der ermittelten Umsätze ein finanzstrafrechtlich nicht relevanter Sicherheitszuschlag vor, ist generell festzuhalten, dass Feststellungen abgabenbehördlicher Prüfung als qualifizierte Vorprüfungen auch für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens übernommen werden können.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der

Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 27.8.2002, 96/14/0111; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 184, [Rz 3]).

Auch Schätzungen der Abgabenbemessungsgrundlagen können Grundlage für die Feststellungen einer Abgabenhinterziehung bilden und dienen der Ermittlung der wahren Besteuerungsgrundlagen. Doch kann eine Abgabenhinterziehung nur dann angenommen werden, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0359; BFG 12.10.2017, RV 7300019/2017).

Sicherheitszuschläge sind meist nicht das Ergebnis eines den finanzstrafrechtlichen Vorschriften genügenden Beweisverfahrens, bei dem von der Unschuldsvermutung auszugehen ist; sie sind vielmehr von den Unsicherheitsmerkmalen einer notwendigerweise groben Schätzung gekennzeichnet und daher nicht geeignet, in ihrem Ausmaß eine Abgabenverkürzung als erwiesen anzunehmen. Vergreift sich die Abgabenbehörde lediglich im Ausdruck, indem sie den Begriff "Sicherheitszuschlag" verwendet, ist aber die vorsätzliche Abgabenverkürzung in Wahrheit als erwiesen anzunehmen, so steht einem solchen Ermittlungsergebnis eine unrichtige Ausdrucksweise – *falsa demonstratio non nocet* – nicht entgegen (VwGH 20.12.1994, 89/14/0149).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

In der Niederschrift vom 07. November 2017 hat die Beschuldigte zugestanden, dass sie diese nicht bestreitet und in vollem Umfang geständig ist. In der Beschwerde soll dieses Geständnis jetzt wohl (zum Teil) widerrufen werden. Nichts desto trotz hat der Verteidiger in der mündlichen Verhandlung seinen Hinweis wiederholt, *dass es keine sachliche Grundlage gibt, weshalb im Rahmen der BP die Zuschätzung mit mehr als 50% erfolgt ist.*

Der Verteidiger hat zwar in der Beschwerde ausgeführt, dass „*es ist somit rechnerisch nicht nachvollziehbar, wie der Betrag von jährlich € 13.000 ermittelt wurde*“, es wurden jedoch keine Grundlagen oder Berechnungen nachgereicht, die ein begründetes Abweichen von der erfolgten Schätzung oder eine Reduzierung der bisherigen Nachforderungen rechtfertigen hätten können.

Für den erkennenden Senat steht außer Streit, dass aufgrund fehlender Aufzeichnungen betreffend Warenverkauf vom Betrieb des Ehemannes an den Betrieb der Beschuldigten und

der Vielzahl der festgestellten Mängel (siehe oben Tz 2) eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die BP auch in diesem Ausmaß vorgenommen werden musste, um im Sinne der zitierten Judikatur den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Bei eigenständiger Würdigung des abgabenrechtlichen Fehlverhaltens stellte sich für den Senat durchaus die Frage, ob angesichts der wiederholten Immobiliengeschäfte – die damit im Zusammenhang nachgewiesenen Verkürzungen wurden der Beschuldigten nicht zur Last gelegt – mit dem erklärten Einkommen der Erwerb der Liegenschaften überhaupt möglich wäre. Überlegungen des Finanzstrafsenates, eine eigenständige Schätzung gemäß § 184 BAO durchzuführen, die zu allenfalls höheren Verkürzungsbeträgen geführt hätte, wurden nicht weiter verfolgt, da einer Ausdehnung der strafbestimmenden Wertbeträge der Umstand entgegenstand, dass der Amtsbeauftragte nicht auch eine Beschwerde gegen das angefochtene Erkenntnis eingebacht hat.

Allerdings ist der Beschwerde insoweit zuzustimmen, als die Schätzung im Zusammenhang mit den Umsatzsteuerverkürzungen ohne ausreichende Berücksichtigung einer Vorsteuer erfolgt ist. Es mag zwar für die Gewährung von Vorsteuern formale Voraussetzungen geben, die vom Amtsbeauftragten auch erwähnt wurden, die im Rahmen einer abgabenrechtlichen Betriebsprüfung nur bei deren Vorliegen anerkannt werden, allerdings ist für Zwecke des Finanzstrafverfahrens eine eigenständige Beurteilung der Sachlage vorzunehmen. Die in der Beschwerde urgierte pauschale Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, ohne Berücksichtigung eines Vorsteuerabzuges bei laufender betrieblicher Tätigkeit, hält bei den strafbestimmenden Wertbeträgen an Umsatzsteuer einer näheren finanzstrafrechtlichen Überprüfung nicht stand.

Unter Berücksichtigung der beantragten pauschalen Vorsteuerbeträge reduzieren sich die Umsatzsteuerbeträge von bisher für 2012 von € 2.614,430, für 2013 von € 2.981,49, für 2014 von € 3.307,05, für 2015 von € 3.395,74, für 2016 von € 3.430,78 sowie für Umsatzsteuer für 01-09/2017 von € 2.605,11 antragsgemäß auf Umsatzsteuer 2012 von € 1.754,42, Umsatzsteuer 2013 von € 2.121,48, Umsatzsteuer 2014 von € 2.447,05, Umsatzsteuer 2015 von € 2.535,74, Umsatzsteuer 2016 von € 2.997,44 sowie Umsatzsteuer 01-09/2017 von € 2.171,78.

Damit bleiben nur die darüber hinaus errechneten Nachforderungsbeträge als strafbestimmende Wertbeträge auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens übernehmbar.

Für die jährlichen Beträge an Umsatzsteuer 2012 bis 2015 von je € 860,00 bzw. für 2016 und 01-09/2017 von je € 433,33 wird der Beschwerde daher antragsgemäß stattgegeben und das Finanzstrafverfahren insoweit gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt, da der Senat zugunsten der Beschuldigten im Zweifel auch davon ausgegangen ist, dass sie der Meinung war, dass ihr die (jetzt als pauschal bezeichneten) Vorsteuern zustehen, da sie ja –

wenn auch ohne entsprechende Aufzeichnungen – entsprechende Waren für das Unternehmen erworben hatte, sodass eine entsprechende subjektive Tatseite für diese „Vorsteuerbeträge“ nicht vorgelegen sein mag.

Subjektive Tatseite:

Zur subjektiven Tatseite ist hinsichtlich der – neben den oben dargestellten Vorsteuerbeträgen - bewirkten Verkürzungen festzustellen, dass die gesamte Gestaltung der unternehmerischen Tätigkeit der Beschuldigten darauf ausgelegt war, Steuerzahlungen nachhaltig zu vermeiden. Wenn schon keinerlei Aufzeichnungen betreffend Wareneinkauf vom Betrieb des Gatten geführt wurden, sich im Rahmen einer Vorprüfung die Aufzeichnungsmängel schon thematisiert wurden, dies aber in der Folge unbeachtet blieb, wobei die behauptete Fehlinterpretation des Ergebnisses der Vorbetriebsprüfung nicht nachvollzogen werden kann, kann daraus nur ein vorsätzliches Verhalten abgeleitet werden. Dass damit auch die Kenntnis über die entsprechenden Abgabenverkürzungen verbunden ist, ist wohl evident.

Angesichts der Aktenlage hat es die Beschuldigte nach Ansicht des Senates geradezu darauf angelegt, nur nicht alle Unterlagen in der Buchhaltung aufzunehmen, um so wenig wie möglich an Abgaben entrichten zu müssen. Nicht zuletzt wird diese Einschätzung durch die geständige Verantwortung bestätigt. An der subjektiven Tatseite der von der Finanzstrafbehörde angeschuldeten Finanzvergehen bestehen keine Zweifel.

Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

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

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

§ 23 Abs. 4 FinStrG: 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.

§ 33 Abs. 5 FinStrG: 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 zwei Jahren zu erkennen.

Hat ein Täter wie im gegenständlichen Fall durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben und auch verschiedener Art begangen, ist gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG dabei auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei die Summe der sich aus den strafbestimmenden Wertbeträgen ergebenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

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

Bei der Strafbemessung wurde vom Spruchsenat schon als erschwerend: der lange Tatzeitraum (gemeint wohl richtig: der wiederholte Tatentschluss); als mildernd: das Geständnis, die Unbescholtenheit, die volle Schadensgutmachung gewertet.

Festzuhalten ist, dass aus der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses nicht nachvollziehbar ist, weshalb der Spruchsenat eine Geldstrafe unter der Mindestgeldstrafe ausgesprochen hat. Der Spruchsenat hat seine Strafbefugnis insoweit überschritten, als es die in § 23 Abs. 4 erster Satz FinStrG für Finanzvergehen normierte Untergrenze von einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe ohne Vorliegen besonderer Gründe unterschritten hat (vgl. RIS-Justiz RS0125615, jüngst 13 Os 23/18h). Mangels entsprechender Beschwerde des Amtsbeauftragten, der eine Beschwerde zwar angemeldet, aber nicht ausgeführt hat, war es aufgrund des Verböserungsverbot des § 161 Abs. 3 FinStrG dem Finanzstrafsenat verwehrt, den Ausspruch über die Geldstrafe und – zufolge des untrennbaren Zusammenhangs – auch jener über die Ersatzfreiheitsstrafe aufzuheben und insoweit in der Sache selbst zu erkennen (vgl. OGH vom 17.6.2020, 13 Os 100/19h). Angesichts des hohen Verschuldensgrades wäre jedenfalls eine wesentlich höhere Geldstrafe angemessen gewesen.

Weitere Milderungsgründe wurden weder vorgebracht noch den Akten zu entnehmen.

Allerdings hat sich der Strafrahmen aufgrund der Teileinstellung laut Spruch von bisher (€ 44.349,60 x 2 =) € 88.699,20 auf (€ 44.349,60 minus € 4.306,66 = € 40.042,94 x 2 =) € 80.085,88 reduziert.

Obwohl besondere Gründe für eine Unterschreitung der Mindestgeldstrafe nicht vorliegen, wurde eine vergleichsweise sehr geringe Geldstrafe ausgesprochen. Unter Berücksichtigung des hohen Verschuldensgrades wäre selbst unter Beachtung der damaligen Überlastung eine höhere Geldstrafe angemessen gewesen. Allerdings ist eine Erhöhung der Geldstrafe mangels Beschwerde des Amtsbeauftragten aufgrund des Verböserungsverbot gemäß § 161 Abs. 3 FinStrG nicht möglich. Unter Anwendung des vom Spruchsenat ausgesprochenen Prozentsatzes von 9,92 % ergibt sich aufgrund des neuen Strafrahmens nunmehr eine Geldstrafe von € 7.944,00.

Unter den gleichen Strafbemessungsgründen war eine Erhöhung der Ersatzfreiheitsstrafe auf eine angemessene Dauer nicht möglich. Aufgrund der Reduzierung des Strafrahmens war trotzdem eine angemessene Reduzierung der Ersatzfreiheitsstrafe auf das im Spruch ersichtliche Ausmaß vorzunehmen.

Informativ wird festgestellt, dass gemäß § 23 Abs. 3 BFGG eine Veröffentlichung unterbleibt, da laut Überlegungen des Verteidigers in der mündlichen Verhandlung wesentliche Interessen der Beschuldigten betroffen sind.

Kostenentscheidung

Die unveränderten Verfahrenskosten von € 500,00 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 Finanzamts-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre bei der Finanzstrafbehörde 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 von grundsätzlicher Bedeutung sind in der Judikatur der Höchstgerichte einheitlich geregelt, sodass ungelöste Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegen.

Wien, am 6. Oktober 2020