

Weitere GZ. RV/5300027/2019

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Linz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden und Mag.^a Gertraud Brenneis als Berichterstatterin und die fachkundigen Laienrichter Dr. Karl Penninger und Franz Rabeder in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxxxx, Gastwirt, whft. XXA, vertreten durch Dr. Manfred Arbacher-Stöger, Rechtsanwalt, Wickenburggasse 3/14-15, 1080 Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden des Amtsbeauftragten vom 13. Mai 2019 und des Beschuldigten vom 16. Mai 2019 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Linz als Organ des vormaligen Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als Finanzstrafbehörde (Rechtsnachfolger nunmehr das Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde) vom 8. November 2018, Strafnummer 051/yyyy, nach in Anwesenheit des Beschuldigten, seiner Verteidigerin Dr. Elisabeth Thaler, Rechtsanwältin, des Amtsbeauftragten Oberrat Erwin Pühringer sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise stattgegeben und das in seinem Ausspruch über Kosten unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Schuldspruch dahingehend abgeändert, dass dieser zu lauten hat:

A ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr in den Jahren 2013 bis 2016 als Abgabepflichtiger vorsätzlich

1) unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2011 bis 2014 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 8.987,00 (2011: € 1.127,00 + 2012: € 2.620,00 + 2013: € 2.620,00 + 2014: € 2.620,00) und an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 9.820,00 (2011: € 2.039,00 + 2012: € 4.941,00 + 2013: € 908,00 + 2014: € 1.932,00) bewirkt, indem er die Einnahmen und Umsätze aus seinen

Gastwirtschaften nicht aufgezeichnet hat und seinem Steuerberater zur solcherart notwendig gewordenen Schätzung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen nur unvollständige Informationen zukommen hat lassen, wodurch dieser unrichtige Steuererklärungen für seinen Klienten verfasst hat und in weiterer Folge nach erklärungsgemäßer Veranlagung die genannten, bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu niedrig festgesetzt worden sind, sowie

2) in Fortsetzung der eben genannten Vorgangsweise unter Verletzung seiner Pflicht zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 2015 bis Juli 2016 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 3.306,00 (Jänner bis Dezember 2015 jeweils € 218,33, sohin insgesamt € 2.620,00, und Jänner bis Juli 2016 jeweils € 98,00, sohin insgesamt € 686,00) bewirkt, indem er wiederum die Umsätze aus seinen Gastwirtschaften nicht aufgezeichnet hat und seinem Steuerberater zur solcherart notwendig gewordenen Schätzung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen nur unvollständige Informationen zukommen hat lassen, wodurch dieser unrichtige Voranmeldungen für seinen Klienten verfasst und an die Abgabenbehörde versendet hat, und die dergestalt nicht ermittelten Zahllastbeträge vom Abgabepflichtigen auch nicht fristgerecht entrichtet worden sind, wobei er dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat,

und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG [Fakten Pkt. 1)] und nach Abs. 2 lit. a FinStrG [Fakten Pkt. 2)] begangen.

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

III. Der Beschwerde des Amtsbeauftragten wird teilweise stattgegeben und das verfahrensgegenständliche Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass dieser zu lauten hat:

In Ahndung der obigen Finanzvergehen wird über A gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 12.000,00

(in Worten: Euro zwölftausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

vier Wochen

verhängt.

IV. Im Übrigen wird die Beschwerde des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A. Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als vormalige Finanzstrafbehörde (Rechtsnachfolger nunmehr das Amt für Betrugsbekämpfung) vom 8. November 2018, Strafnummer 051/yyyy, wurde A nach durchgeführter mündlicher Verhandlung der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG für schuldig gesprochen, weil er als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr in den Jahren 2013 bis 2016 vorsätzlich 1) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- bzw. Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 2011 bis 2014 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 13.480,00 (2011: € 1.690,00 + 2012: € 3.930,00 + 2013: € 3.30,00 + 2014: € 3.930,00) und an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 14.730,50 (2011: € 3.058,49 + 2012: € 7.411,64 + 2013: € 1.362,54 + 2014: € 2.897,83) bewirkt habe, indem er zu Unrecht seine [Umsätze und] Einnahmen nicht vollständig erklärt habe, wodurch die obgenannten Abgaben zu niedrig festgesetzt worden seien, sowie 2) in Fortsetzung der eben genannten Verhaltensweise unter Verletzung der Pflicht zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für jedes der Monate Jänner bis Dezember 2015 sowie Jänner bis Juli 2016 eine Verkürzung [von Vorauszahlungen] an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 4.959,72 (2015: € 3.930,00 + 2016: € 1.029,72) bewirkt habe, indem er zu niedrige Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet und die Zahllasten nicht in der richtigen Höhe angemeldet habe, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG (Fakten Pkt. 1) und nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Fakten Pkt. 2) begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 8.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von sechzehn Tagen verhängt worden sind. Zusätzlich sind dem Beschuldigten pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid der Finanzstrafbehörde festgesetzt werden würden, auferlegt worden.

Der Entscheidung des Spruchsenates wurden folgende Feststellungen zugrunde gelegt:

Der am xxxxxx in XXX geborene österreichische Staatsbürger A gehe dem Beruf eines selbstständigen Gastwirtes nach, sei verheiratet und sorgepflichtig für zwei Kinder im Alter von 18 und 19 Jahren.

Finanzstrafbehördlich sei über ihn bereits mit Strafverfügung des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als Finanzstrafbehörde vom 18. März 2015, Strafnummer 051/yyy1, wegen der Finanzvergehen der teils vollenden, teils versuchten gewerblichen Abgabenhinterziehung nach

§§ 13, 33 Abs. 1, 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine Geldstrafe von € 12.000,00 und für den Nichteinbringungsfall eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen verhängt worden.

A sei trotz der oben beschriebenen Vorstrafe in den Jahren 2013 bis 2016 wiederum vorsätzlich seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 2011 bis 2014 nicht nachgekommen und habe dadurch Verkürzungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.690,00 (2011) + € 3.930,00 (2012) + € 3.930,00 (2013) + € 3.930,00 (2014) und an Einkommensteuer in Höhe von € 3.058,49 (2011) + € 7.411,64 (2012) + € 1.362,54 (2013) + € 2.897,83 (2014), in Gesamtsumme daher Verkürzungen von € 28.216,49, bewirkt. Dazu sei es gekommen, indem er zu Unrecht seine Einnahmen nicht vollständig erklärt habe, sodass die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer bescheidmäßig zu niedrig festgesetzt worden seien.

In Fortsetzung der eben genannten Verhaltensweise habe er unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für jedes der Monate Jänner bis Dezember 2015 sowie Jänner bis Juli 2016 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 4.959,72, nämlich für 2015 in Höhe von insgesamt € 3.930,00 und für 2016 in Höhe von insgesamt € 1.029,42, bewirkt, indem er zu niedrige Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtete, und die Zahllasten auch nicht in der richtigen Höhe angemeldet. Die eintretenden Verkürzungen habe er nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Zu diesen Feststellungen gelangte der Spruchsenat aufgrund folgender Beweiswürdigung:

A habe im Prüfungszeitraum drei Gastlokale betrieben und [zusätzlich] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen. Er sei, weil die Betriebsprüfung für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2010 schwerwiegende Aufzeichnungsmängel festgestellt habe, die zu hohen Nachforderungen und einem Finanzstrafverfahren führten, für die folgenden Veranlagungsjahre einer erneuten Prüfung unterzogen worden.

Die anlässlich der beiden Prüfungen festgestellten Mängel der Aufzeichnungen und des Rechenwerks des Gewerbebetriebes hätten sich wie folgt dargestellt:

Prüfung zu ABNr. aaa/12: Keinerlei Erlösaufzeichnungen, Wareneingangsbuch erst bei der Schlussbesprechung vorgelegt, fehlende Wareneinkäufe, nicht angemeldetes Personal.

Prüfung zu ABNr. bbb/16: keinerlei Erlösaufzeichnungen, kein Wareneingangsbuch vorhanden, fehlende Wareneinkäufe, nicht angemeldetes Personal, fehlende Zeitaufzeichnungen der Mitarbeiter.

Die im Rechenwerk vorgefundenen Eingangsrechnungen für getätigte Wareneinkäufe hätten sich teilweise als nicht überprüfbar erwiesen, weil sie [selbst] nur auf Lieferscheine verwiesen, die aber nicht aufbewahrt worden seien.

Das Rechenwerk des Beschuldigten entziehe sich daher schon aufgrund der eben angeführten Umstände jeder Überprüfung auf Vollständigkeit und Plausibilität.

Im Prüfungsverfahren sei zudem hervorgekommen, dass bei der Hochrechnung der Getränkeumsätze die Komponente des selbsterzeugten Sodawassers und des Leitungswassers zur Herstellung von Mischgetränken nicht berücksichtigt worden war.

Der Vergleich zwischen den geleisteten Arbeitsstunden des angemeldeten Personals und den Öffnungszeiten habe insoweit erhebliche Differenzen ergeben, als die [erfassten] Arbeitsstunden nicht ausreichten, um die Öffnungszeiten zu bedecken. Die Berechnung habe dabei nicht einmal berücksichtigt, dass in zwei Lokalen, die noch dazu überlappende Öffnungszeiten hatten, auch warme Speisen verabreicht wurden, was Küchenpersonal erforderte. Stattdessen wurden pro geöffnete Stunde eine Mitarbeiterin beziehungsweise der Unternehmer selbst als anwesend betrachtet und trotzdem sei [bei dieser Annahme] länger geöffnet gewesen als Arbeitskräfte vorhanden waren. Dementsprechend seien auch die angesetzten zusätzlichen Lohnkosten von € 1.500,00 pro Jahr zu niedrig gewählt, ebenso wie die aus diesen Lohnkosten erzielte Wertschöpfung von € 5.000,00.

Zu Gunsten des Beschuldigten sei schließlich die Schätzung [lediglich mit folgenden Zurechnungen] erfolgt:

	2011	2012	2013	2014	2015	01-06/2016
Bier	7.500,00	7.500,00	7.500,00	7.500,00	7.500,00	1.100,00
Soda	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00	1.040,00
Küche	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	1.170,00
Personaleinsatz	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	2.120,00

In der Verhandlung vor dem Spruchsenat habe der Beschuldigte auf die Darstellung seines Verteidigers verwiesen. Dieser wollte aber dazu keine Stellung nehmen mit dem Hinweis, dass es keine rechtskräftigen Abgabenbescheide gebe. Dass dem Beschuldigten vorgeworfen werde, er habe es für möglich gehalten, dass es durch seine Handlungsweise zu entsprechend hohen Abgabenverkürzungen gekommen sei, sei fern von jeder Realität.

In der Spruchsenatsverhandlung sei jedoch als Zeuge der Betriebsprüfer C einvernommen worden, welcher auf den Spruchsenat einen äußerst glaubwürdigen Eindruck gemacht habe. Dieser habe insbesondere berichtet, dass anfangs der Prüfung eine Selbstanzeige erstattet

wurde, die den Beschuldigten eindeutig belastete. Insbesondere habe der Zeuge das massive Fehlverhalten des Beschuldigten schildern können.

Die Erlösermittlung hätte in der Weise vorgenommen werden müssen, dass A täglich einen Kassasturz gemacht hätte und die Umsätze dieses Tages aufzeichnete; dem sei aber nicht so gewesen. Der Steuerberater habe vielmehr die Wareneingangsrechnungen des Beschuldigten hergenommen und diese mit gewissen Rohaufschlagsfaktoren hochgerechnet und gesagt, das ist der Umsatz. Insbesondere sei ein Schwund von 10% bei den Getränken, welcher auch veranschlagt wurde, nicht nachvollziehbar gewesen.

Im Einzelnen könne die leugnende Verantwortung des Beschuldigten wie folgt widerlegt werden:

Dem ersten Argument, dass die Zuschätzung per se nicht gerechtfertigt sei, wäre entgegen zu halten, dass zu Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige abgegeben wurde, wonach im Prüfungszeitraum keine Erlösaufzeichnungen geführt und die Umsätze kalkulatorisch ermittelt worden sind.

Dem zweiten Argument, dass bei der Erlösaufzeichnung ein Schwund von 10% berücksichtigt werden hätten müssen, sei entgegen zu halten, dass branchenüblich lediglich 2% Schwund wären.

Dem dritten Argument, dass bei der Zuschätzung für die Umsätze von Sodawasser unzutreffenderweise aus den Verhältnissen von 2016 auf jene des Prüfungszeitraumes geschlossen worden sei, wäre entgegen zu halten, dass aufgrund des Schreibens vom 25. Oktober 2016 feststehe, dass bei der kalkulatorischen Hochrechnung durch die steuerliche Vertretung kein Verkauf von Sodawasser berücksichtigt wurde, also auch nicht in Form von Mischgetränken. Infolgedessen wäre anhand von Daten für das Lokal BX aus dem Jahre 2016 ermittelt worden, wie hoch die Erlöskomponente von Sodawasser pur und als Teil von Mischgetränken ist. Die fehlenden Umsätze summierten sich auf € 7.000,00 im Jahr nur bei diesem Lokal. Im Prüfungszeitraum wären allerdings drei Lokale betrieben worden, wo ebenfalls Sodawasser verwendet wurde. Dennoch habe die Zuschätzung im Prüfungszeitraum nicht mehr als € 7.000,00 jährlich betragen. Daher sei davon auszugehen, dass die Schätzung sogar zu Gunsten des Beschuldigten erfolgt war.

Zum vierten Argument, dass der Rohaufschlagskoeffizient in der Küche nicht, wie von der Betriebsprüfung angenommen, 3,0, sondern deutlich niedriger bei 2,6 liege, sei folgendes entgegen zu halten: Es wäre tatsächlich eine pauschale Zuschätzung ohne Bezugnahme auf einen Rohaufschlagskoeffizienten erfolgt, die sich daran orientierte, dass der Wareneinkauf beziehungsweise der Wareneingang, nämlich angeblich selbst produzierte Eier für Speisen, unstreitig nicht vollständig erfasst gewesen war. Aus diesem Grunde wäre die Hochrechnung der steuerlichen Vertretung unvollständig gewesen. Dass jedoch unter diesen Umständen mit

€ 2.000,00 jährlich eine Überschätzung vorgenommen worden wäre, lasse sich [wohl] nicht ernsthaft aufrechterhalten.

Zum fünften Argument, dass die nicht angemeldeten Mitarbeiter per Saldo zu keinem Gewinn führten, sondern lediglich zu Umsätzen, die zur Bedeckung von Lohnpfändungen erforderlich seien, sei folgendes entgegen zu halten: In der Gastronomie werde Personal deshalb beschäftigt, damit während der Öffnungszeiten den Wünschen der Gäste nachgekommen werden kann, Bestellungen sind aufzunehmen und zu erfüllen, bestellte Speisen und Getränke müssen auch zubereitet werden; eingesetztes Personal generiere somit Umsatz. Die weiter oben geschilderte Berechnung, die der Betriebsprüfer angestellt hat, gehe von einem Zustand aus, der gar nicht stimmen kann, weil es undenkbar ist, dass pro Stunde Öffnungszeit insgesamt nur eine Person anwesend ist, wenn sich die Öffnungszeiten auf bis zu drei Lokale verteilen, sich bei zweien die Öffnungszeiten auch noch überlappten und warme Speisen angeboten werden. Trotz dieser Fehlannahmen täten sich noch immer große Lücken bei der Bedeckung der Öffnungszeiten auf. Diese Berechnung sollte nur aufzeigen, dass das Rechenwerk des Beschuldigten, von den fehlenden Arbeitszeitaufzeichnungen abgesehen, völlig unrealistisch sei.

Die Feststellungen zur subjektiven Tatseite stützten sich auf die Tatwiederholung und vor allem den Umstand, dass A durch das vorausgehende Finanzstrafverfahren erheblich in subjektiver Hinsicht sensibilisiert gewesen sei und über die Straftatbestände, insbesondere § 33 FinStrG, im Detail Bescheid gewusst habe.

Lediglich zu Gunsten des Beschuldigten werde im Zweifel angenommen, dass die gewerbsmäßige Handlungsweise nach § 38 FinStrG nicht vorliege.

Der Schuldspruch erfolgte somit lediglich wegen des Grundtatbestandes im Sinne des § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, weshalb die Strafbemessung somit innerhalb eines Strafrahmens des § 33 Abs. 5 FinStrG zu erfolgen hatte, der eine Geldstrafe bis zu § 59.868,28 vorgesehen habe. Daneben hätte auch auf eine primäre Freiheitsstrafe von bis zu drei Monaten erkannt werden können.

Als erschwerend wertete der Spruchsenat die einschlägige Vorstrafe und das Zusammentreffen von mehreren Finanzvergehen, mildernd wiege die teilweise Schadensgutmachung.

B. Gegen den Schuld- und Strafausspruch dieses Straferkenntnisses der Finanzstrafbehörde hat der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben, wobei die Feststellung, dass A gewerbsmäßig gehandelt habe, und eine Erhöhung der Geldstrafe, aber auch der Ersatzfreiheitsstrafe, beantragt wurden.

Die verhängte Geldstrafe habe den Strafrahmen zu nicht einmal einem Achtel ausgeschöpft und bewege sich damit nur wenig oberhalb der nach § 23 Abs. 4 FinStrG vorgesehenen

Mindeststrafe. Dies sei selbst bei einem nicht vorbestraften Täter nach Ansicht des Amtsbeauftragten nur statthaft, wenn die Milderungsgründe die Erschwerungsgründe überwiegen. Das wäre hier aber nicht der Fall.

Besonderes Augenmerk verdiene, dass es sich im vorliegenden Fall um eine unmittelbar an die Vorstrafe von immerhin € 12.000,00 anschließende Delinquenz des Beschuldigten handle. A habe somit erkennen lassen, dass ihn eine Bestrafung in keiner Weise beeindruckte und habe sein strafbares Verhalten in derselben Intensität fortgesetzt. Unter diesen Umständen sei eine Bestrafung, die bei vergleichbarem oder sogar höherem strafbestimmenden Wertbetrag um ein Drittel unter der Vorstrafe bleibe, weder aus general- noch aus spezialpräventiver Sicht angemessen.

Was die unterbliebene Feststellung der Gewerbsmäßigkeit betrifft, sei darauf hinzuweisen, dass der Spruchsenat die Massivität der Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel hervorgehoben habe. In dieser Form und Persistenz seien sie allerdings nach Ansicht des Amtsbeauftragten ohne die Absicht der fortlaufenden [rechtswidrigen] Steuerersparnis nicht erklärbar. Warum sie dann als generell nicht vorhanden festgestellt wurde bzw. worauf sich die diesbezüglichen Zweifel gründeten, lasse das Erkenntnis offen.

C. Ebenfalls innerhalb offener Frist hat der Beschuldigte gegen das verfahrensgegenständliche Straferkenntnis Beschwerde erhoben und unter Durchführung einer mündlichen Verhandlung eine Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses [wohl zu verstehen als Einstellung des anhängigen Finanzstrafverfahrens], in eventu eine Bestrafung des Beschuldigten lediglich wegen Erfüllung des Tatbestandes nach § 34 FinStrG [der (grob) fahrlässigen Abgabenverkürzung] hinsichtlich einer Verkürzung der Umsatz- und Einkommensteuer 2011 bis 2014, in eventu eine Reduzierung der Geldstrafe sowie der Ersatzfreiheitsstrafe beantragt, wobei ausgeführt wurde wie folgt:

1. [...] Begründend habe die belangte Behörde zusammengefasst ausgeführt, dass die Buchhaltungsunterlagen des Beschuldigten nicht überprüfbar und der Überprüfung auf Vollständigkeit und Plausibilität entzogen seien. Es sei daher zu einer Zuschätzungen [im] Rahmen der Betriebsprüfung gekommen, deren Ergebnisse die belangte Behörde unberichtigt [ihrer Entscheidung] zugrunde gelegt habe. Die Einwände des Beschuldigten habe sie verworfen mit der Begründung, dass seine Aussagen nicht glaubhaft seien.

2. Die Ergebnisse der durchgeführten Betriebsprüfung, die Gegenstand des gegenständlichen Straferkenntnisses sind, wären noch nicht rechtskräftig festgestellt worden. Rechtskräftige Abgabenbescheide (Einkommensteuer und Umsatzsteuer) bezüglich der Veranlagungsjahre 2011 bis 2014 bzw. bezüglich der Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2015 und Jänner bis Juli 2016 lägen noch nicht vor, das entsprechende Beschwerdeverfahren sei derzeit noch bei Bundesfinanzgericht anhängig.

Es sei daher zunächst festzuhalten, dass dem gegenständlichen Straferkenntnis keine rechtskräftige Abgabenfestsetzung zugrunde gelegen sei und [dem] Spruchsenat die Ergebnisse der Betriebsprüfung als Vorfrage unkorrigiert zugrunde gelegen sei, dies nach Durchführung einer bloß knappen einer Stunde dauernden mündlichen Verhandlung am 8. November 2018.

3. Der Beschuldigte habe aus den nachstehenden Gründen die ihm zur Last gelegten Tat[en] nicht begangen:

3.1. Zunächst sei hinzuweisen, dass der Spruchsenat die Betriebsprüfungsergebnisse unkritisch übernommen habe und zur Richtigkeit der Ergebnisse lediglich den zuständigen Betriebsprüfer als Zeuge vernommen habe. Dieser habe angegeben, dass er zwar zahlreiche Betriebsprüfungen durchführe, jedoch im Bereich des Gastgewerbes maximal einem Betrieb pro Jahr prüfe. Es gebe auch Zeiten, in denen er über zwei Jahre überhaupt keinem Betrieb im Gastgewerbe prüfe (Niederschrift Seite 15)

Dass der genannte Zeuge sohin auf eigene Erfahrungswerte im Hinblick auf die Höhe einzelner Prozentsätze im Gastronomiebereich zurückgreifen könne, sei daher nicht nachvollziehbar und habe er selbst den von ihm angenommenen Prozentsatz von 2 % iZm dem Schwund nicht erläutern können. Er habe lediglich auf eine Datenbank verwiesen, wobei nicht klar sei, aus welchen einzelnen Daten sich diese zusammensetzt, wie viele Betriebsprüfungsergebnisse aus den vergangenen Jahren dort erfasst sind, wie aktuell die Daten erfasst werden und vor allem, wie hoch eine mittlere Abweichung vom Mittelwert der allfällig erfassten Prozentsätze [sei].

3.2. Wie der Beschuldigte bereits in seiner Beschwerde vom 30. Dezember 2016 [im] Abgabenverfahren dargelegt habe, wären auch die weiteren Zuschätzungen deutlich überhöht. [...] Dies werde auch dadurch belegt, dass der genannte Zeuge in der Verhandlung im Zusammenhang mit den Dienstnehmern angegeben habe, dass der Beschuldigte gewisse Zeiten sogar alleine hätte bewältigen können. Es sei nach Einschätzung des Zeugen möglich gewesen, dass er in der Mittagszeit das Geschäft alleine bewältigen hätte können. Gehe man von der Richtigkeit dieser Angaben aus, sei dies ein deutlicher Hinweis darauf, dass der Beschuldigte keine wesentlichen Umsätze hätte verzeichnen können.

Darüber hinaus werde auch der Sicherheitszuschlag von 5 % nicht weiter begründet. Denn es sei dem Betriebsprüfungsergebnis noch zu entnehmen, dass bereits viele Mängel von der Betriebsprüfung in den konkreten Zurechnungen richtiggestellt wurden. Weshalb sodann ein Sicherheitszuschlag von noch immer 5 % herangezogen worden sei trotz dieser bereits weit gehenden Richtigstellungen, sei nicht nachvollziehbar. Richtigerweise hätte ein niedrigerer Sicherheitszuschlag festgesetzt werden müssen, der deutlich unter 5 % liegt. Diesbezüglich fänden sich im angefochtenen Erkenntnis aber keine näheren Beweiswürdigungen oder Begründungen.

3.3. Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Beschwerde des Beschuldigten vom 30. Dezember 2016 verwiesen.

3.4. Der Beschuldigte sei jedenfalls von der Richtigkeit der Hochrechnung durch seine Steuerberatung ausgegangen und zwar dahingehend, dass aufgrund dieser Hochrechnung die Bemessungsgrundlagen für die Abgaben jedenfalls nicht zu niedrig berechnet worden waren. Daraus könne dem Beschuldigten zwar allenfalls der Vorwurf einer fahrlässigen Tatbegehung angelastet werden, ein Vorsatz, auch nur ein bedingter Vorsatz, werde daraus jedoch ausgeschlossen und sei beim Beschuldigten demgemäß nicht vorgelegen. Jedenfalls könne dem Beschuldigten keine Wissentlichkeit vorgeworfen werden, sodass der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mangels subjektiven Tatbestands nicht erfüllt werde.

Der Beschuldigte habe sich bei der Hochrechnung auf seine steuerliche Vertretung verlassen und sei immer davon ausgegangen, dass diese auch die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse widerspiegle. Sollte es diesbezüglich fehlerhafte Berechnungen gegeben haben, so erfolgte dies jedenfalls nicht mit dem Vorsatz, Abgaben zu verkürzen, sondern sei ihm in dieser Hinsicht lediglich ein sorgloses Handeln vorzuwerfen, welches allenfalls die Tat unter den Tatbestand des § 34 FinStrG subsumieren lasse.

Weshalb der Beschuldigte nicht davon ausgegangen sein soll, dass die Hochrechnung seiner Steuerberatung der Richtigkeit entsprach, werde nicht näher ausgeführt, sondern führt der Spruchsenat aus, dass sich die subjektive Tatseite auf die Tatwiederholung gründe und dass durch das vorausgehende Finanzstrafverfahren der Beschuldigte in subjektiver Hinsicht sensibilisiert gewesen sein müsse.

Soweit im Erkenntnis darauf hingewiesen werde, dass der Beschuldigte eine Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn erstattet habe und ihn dies eindeutig belaste, sei hinzuweisen, dass Selbstanzeigen in Rahmen von Betriebsprüfungen oftmals aus Vorsicht erstattet werden, zumindest aber werde in diesem Zusammenhang kein konkreter subjektiver Tatbestand zugestanden. Darüber hinaus werde mit einer Selbstanzeige noch nicht das Ergebnis des Betriebsprüfungsverfahrens vorweg bestätigt, sondern allenfalls nur, dass allenfalls noch näher zu bestimmenden Abgaben sei es vorsätzlich oder fahrlässig verkürzt wurden. Daraus auf einen bedingten Vorsatz oder Wissentlichkeit zu schließen, sei jedenfalls verfehlt.

Aus dem Umstand, dass der Beschuldigte bereits vorbestraft war, lasse sich ebenfalls kein konkreter subjektiver Tatbestand nicht ableiten. Darüber hinaus gebe es kein Beweisergebnis, wonach der Beschuldigte über die Straftatbestände des Finanzstrafgesetzes „im Detail“ Bescheid wüsste. Dass ein Beschuldigte aufgrund einer Vorstrafe über Straftatbestände, sohin über rechtliche Gesichtspunkte im Detail Bescheid wüsste, entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung und bleibe in diesem Punkt offen, aus welchen Erfahrungswerten sich dies ableiten lassen solle.

Der Spruchsenat leite sohin den subjektiven Tatbestand unzulässigerweise ausschließlich aus vergangenen Taten, jedoch nicht im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Sachverhalt ab.

3.5. Unter Verweis auf die Beschwerde des Beschuldigten im Abgabenverfahren sei bei einer Schätzung davon auszugehen, dass der Beschuldigte zwar keine ordnungsgemäße Buchhaltung geführt hat, dies jedoch aufgrund der durchgeführten Hochrechnung der Steuerberatung zu keiner zusätzlichen Abgabenverkürzung geführt habe. Allenfalls sei dem Beschuldigten jedenfalls maximal fahrlässigen Tatbegehung vorzuwerfen.

4. Sollte das Bundesfinanzgericht dem nicht folgen, wäre zur Strafbemessung weiters wie folgt auszuführen:

4.1. In seinen Strafbemessungsgründen habe der Spruchsenat als erschwerend die einschlägige Vorstrafe, das Zusammentreffen von mehreren Finanzvergehen gewertet, als mildernd die teilweise Schadensgutmachung.

Nicht gewichtet, aber dennoch strafmildernd hätte der Spruchsenat das zumindest teilweise Zugeständnis des Beschuldigten heranziehen müssen, wonach er eingeräumt habe, dass seine Buchhaltung nicht ordnungsgemäß erfolgt ist. Er habe zudem im Rahmen der Betriebsprüfung, soweit es ihm möglich war, mitgewirkt. Der Beschuldigte betrachte lediglich die Schätzung als überhöht.

Die verhängte Strafe von € 8.000,00 sei sohin überhöht, dies insbesondere unter Berücksichtigung der persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten.

Aus der Niederschrift auf Seite 22 sei darüber hinaus zu entnehmen, dass die Ersatzfreiheitsstrafe dem üblichen Umrechnungsschlüssel entspreche. Der Spruchsenat habe somit pro € 500,00 Geldstrafe einen Tag Ersatzfreiheitsstrafe festgelegt

§ 20 FinStrG gebe keinen Anhaltspunkt, nach welchen Grundsätzen die Geldstrafe und der Wertersatz auf eine Ersatzfreiheitsstrafe umzurechnen sind. Es gelten die Vorschriften des § 23 FinStrG über die Strafbemessung, denen in Bezug auf die Geldstrafe einerseits und die Ersatzfreiheitsstrafe andererseits unterschiedliches Gewicht zukommen kann (*Reger*, FinStrG I⁴, § 20 Rz 4).

Die Höhe der Ersatzfreiheitsstrafe sei entsprechend der Schuld des Täters unter Berücksichtigung der Erschwerungsgründe und Milderungsgründe zu bemessen (VwGH 28.4.2011, 2009/16/0099). Die Ersatzfreiheitsstrafe orientiere sich sohin gerade nicht an einer (konkret oder gar abstrakt denkbaren) Geldstrafe. Für die Ersatzfreiheitsstrafe werde eine absolute Höchstgrenze normiert, was eine gedachte Proportionalität ausschließe (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0138). Im Bereich des FinStrG gebe es kein zahlenmäßig festzulegendes Verhältnis von Geldstrafen und Ersatzfreiheitsstrafen (RIS-Justiz RS0086629).

Gegenständlich habe der Spruchsenat die Höhe der Ersatzfreiheitsstrafe ausschließlich nach der Höhe der konkret festgesetzten Geldstrafe bemessen und infolge umgerechnet und habe damit die genannten gesetzlichen Vorgaben für die Ermessensentscheidung im Sanktionenbereich grob verkannt.

Darüber hinaus sei darauf Bedacht zu nehmen, dass die Ersatzfreiheitsstrafe den Beschuldigten nicht unverhältnismäßig härter treffen darf als die Geldstrafe, weil eine Freiheitsstrafe und die damit verbundene Einschränkung der persönlichen Freiheit einen Menschen regelmäßig viel schwerer treffe als eine Geldstrafe.

Dies ist im gegenständlichen Fall jedoch gegeben, da im Vergleich zur verhängten Geldstrafe eine 16 tägige Freiheitsstrafe unverhältnismäßig schwerer wiege.

Darüber hinaus entspreche die konkret festgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe gerade nicht der gängigen Judikatur. So habe beispielsweise die Judikatur bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 1 Million eine Ersatzfreiheitsstrafe von 9 Monaten festgesetzt (13 Os 34/08m), bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von ATS 20 Millionen eine solche von 10 Monaten (12 Os 44/97) und bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 1,8 Millionen eine solche von lediglich 6 Monaten und 14 Tagen (11 Os 9/04).

Damit solle keineswegs ein proportionales Verhältnis zwischen Geld- und „Ersatzarreststrafe“ angestrebt werden, ein solches sei gesetzlich gar nicht zulässig, es zeige sich jedoch darin, dass im gegenständlichen Fall die Milderungsgründe bei der Ersatzfreiheitsstrafe nicht ausreichend berücksichtigt worden wären.

D. Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht hat der Beschuldigte zu seinen derzeitigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen angegeben wie folgt:

Er sei Gastwirt. Derzeit würden von ihm noch zwei Gastwirtschaften geführt, nämlich die BX in ZZB und der DX an der ZZD, wobei aber zumal in Anbetracht der COVID-19-Situation sehr gekämpft werden müsse. Einen Betrieb besitze er selbst, das sei der DX. Die BX, wo er ja Pacht zahlen müsse, werde er nicht mehr lange betreiben können.

Er habe derzeit keine Sorgepflichten. Seine Gattin arbeite mit 20 Stunden im Betrieb, sie wolle sich aber von ihm trennen. Möglicherweise würden ihm daraus in Zukunft finanzielle Verpflichtungen erwachsen. Gesundheitlich gehe es ihm sehr gut.

Auf die Frage, ob er neben Betriebsschulden auch private Schulden habe: Nein. Auf Vorhalt, dass auch eine Einkommensteuerschuld wohl eine private Schuld sei: Beim Finanzamt habe er eine Ratenzahlungsvereinbarung von monatlich € 450,00.

Der Vorsitzende: Laut Abgabekonto, Abfrage vom 20. Oktober 2021, gibt es einen offenen Saldo von € 14.788,13, wobei zusätzlich hinsichtlich eines wohl vom damaligen

Steuerverfahren stammenden strittigen Betrages in Höhe von € 49.567,27 die Einhebung ausgesetzt ist.

Der Beschuldigte auf die Frage, ob er Liegenschaften besitze: Ja. Die Liegenschaft mit dem DX. Auf Nachfrage: Zusätzlich besitze er ein Einfamilienhaus an der Ladungsadresse XXX, wobei aber die Liegenschaft bis zu ihrem Wert mit Hypotheken belastet ist.

Auf Befragen: Neben dem erforderlichen Betriebsvermögen habe er privat keine nennenswerten Aktiva oder Passiva. Privat seien keine besonderen Mittel vorhanden.

Weiters auf Befragen, ob er noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehe: Er beziehe außerdem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, indem er zwei Wohnungen vermiete, nämlich eine im Haus beim DX und eine weitere Eigentumswohnung in ZZE. Dort sei ein Wohnblock, wovon er eine Eigentumswohnung besitze.

Auf weitere Nachfrage, ob es noch weitere Einkunftsquellen gäbe, die noch nicht erwähnt worden sind: Weiters sei in XXX ein älteres Haus verpachtet an eine Pizzeria. Wie hoch daraus derzeit seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind, könne er nicht angeben, es habe sich aber im Vergleich zu seiner letzten Einkommensteuererklärung nichts Wesentliches geändert.

[Anmerkung: Laut Finanzdatenabfrage haben die vom Beschuldigten in seiner (letzten) Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2019 angegebenen steuerpflichtigen Einkünfte € 44.835,89 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 8.776,21 + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 36.059,68) bzw. das angegebene steuerpflichtige Einkommen € 44.527,75 betragen, woraus sich nach Abzug der am 15. September 2021 bescheidmäßig vorgeschriebenen Einkommensteuer von € 11.586,00 (Abfrage Abgabenkonto betreffend den Beschuldigten) ein verfügbarer Nettobetrag von € 32.941,75, aufgeteilt monatlich € 2.745,15, ergab.]

Auf die Frage des Vorsitzenden, ob es jetzt noch weitere Einkunftsquellen gäbe, die noch nicht besprochen worden seien: Zusätzlich habe er auch noch einen landwirtschaftlichen Nutzgrund, der verpachtet sei gegen etwa € 500,00 pro Jahr. Der Nutzgrund hat eine Größe von knapp 1 Hektar.

Auf nochmalige Nachfrage: Weitere Einkunftsquellen oder Abgänge von Geldmitteln, die nicht besprochen worden seien, habe er nicht.

Auf weiteres Befragen: Hinsichtlich der von ihm angesprochenen Hypotheken auf der Liegenschaft XXX näherten sich die – im Wesentlichen für Investitionszwecke in seinem Einzelunternehmen aufgenommenen – Darlehen dem Ende der Laufzeit. Eine Hypothek stehe kurz vor der Löschung. Bei einem Darlehen bei der Landesbank seien noch € 30.000,00 offen; dieses Darlehen habe noch Bestand.

Auf weiteres Befragen: Die Eigentumswohnung in ZZE habe er vor etwa 25 oder 27 Jahren erworben, wofür er Mieteinnahmen verwendet habe. Die Wohnung sei mit keinen Hypotheken belastet.

Für seine Betriebe habe er aufgrund der Belastung durch COVID-19 Umsatzersatz, aber keinen Härteausgleich bekommen. [Anmerkung: Eine Rückzahlungsverpflichtung des Beschuldigten im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden – WohlverhaltensG, BGBl I 2021/11, ergibt sich daraus nicht, weil dieses Gesetz lediglich auf rechtskräftige Bestrafungen wegen Abgabenhinterziehungen vor Antragstellung abzielt (vgl. § 3 Z 4 WohlverhaltensG).]

E. Zur Sache selbst hat sich der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wie folgt geäußert:

Er sei Gastwirt, das sei sein Beruf. Er habe in der Vergangenheit die Aufzeichnungen nicht immer so geführt, wie es sich gehöre. Das sei aber nicht mit der Absicht geschehen, um Steuern zu sparen. Die Fehler seien so passiert, weil sein Job die Betreuung der Gäste sei. Da seien eben Fehler passiert. Er passe nunmehr in letzter Zeit sehr auf. Die Registrierkassen [Anmerkung: siehe § 131b BAO mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016] würden von ihm nun auch verwendet. Wenn er gewusst hätte, wie schön es damit zu arbeiten sei, hätte er das schon früher gemacht. Er trachte danach, dass er in den noch zehn Jahren, die er gewerblich tätig sein werde, alles ordnungsgemäß machen werde.

Auf die Frage, ob er sich nunmehr konkret hinsichtlich des Vorwurfes, wie ihn der Spruchsenat in seiner Entscheidung gegen ihn erhoben habe, für schuldig bekenne, allenfalls mit der Einschränkung, dass die vorgeworfenen Verkürzungsbeträge zu hoch ausgefallen sind: Der Vorwurf, wie er vom Spruchsenat erhoben wurde, war berechtigt. Auf Nachfragen durch den Vorsitzenden zögernd: Möglicherweise waren die vorgeworfenen Verkürzungsbeträge zu hoch.

Anmerkung der Verteidigerin: Es ist ja noch das korrespondierende Beschwerdeverfahren in der Steuersache offen.

Der Beschuldigte auf Befragen: Er verwende jetzt die Registrierkassen und führe die erforderlichen Aufzeichnungen. Er sei in ständiger Beratung durch seine Steuerberatungskanzlei, welche für ihn die Abgabenerklärungen, darunter die UVA's, erstelle. Vergebliche Urgenzen seines Steuerberaters wie früher kämen nun nicht mehr vor.

F. Ergänzend hat die Verteidigerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht unter Verweis auf den Schriftsatz der Verteidigung noch ausgeführt, dass aus dem bloßen Umstand der fehlenden vollständigen Aufzeichnungen der Schluss auf eine vorsätzliche Vorgangsweise des Beschuldigten in Bezug auf eine Verkürzung von Abgaben

verfehlt sei. Jedenfalls aber seien im nunmehrigen Verfahren weitere wesentlichen Milderungsgründe zu Tage getreten, eben, dass der Beschuldigte an der Aufklärung der Sache mitgewirkt habe und er nunmehr unbescholten sei. Ebenso liege objektiv eine lange Verfahrensdauer vor, in welcher sich A nunmehr wohlverhalten habe, weshalb der Aspekt der Spezialprävention in den Hintergrund getreten sei. Es werde daher eine wesentliche Reduzierung einer allenfalls zu verhängenden Strafe beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: die Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen; so sind etwa erzielte Umsätze und Erlöse zur Gänze anzugeben. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.
2. Gemäß § 127 Abs. 1 BAO ist im strafrelevanten Zeitraum ein gewerblicher Unternehmer – wie der Beschuldigte im strafrelevanten Zeitraum – verpflichtet gewesen, ein Wareneingangsbuch zu führen, in welchem gemäß § 128 BAO alle Waren (einschließlich der Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten) einzutragen waren, die der Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung [...] (so etwa eben die Waren, die ein Gastwirt für die Küchen seines Unternehmens), erworben hat. Nach wohl herrschender Ansicht (vgl. die in *Ritz*, BAO⁶ § 128 Rz 3 angeführter Literatur) waren auch entsprechende Privateinlagen des Unternehmers einzutragen.
3. Ebenso war ein derartiger Abgabepflichtiger, wenn er nicht ohnehin buchführungspflichtig gewesen ist oder freiwillig Bücher geführt hat, gemäß § 126 Abs. 2 BAO verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag seine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Dabei waren Bargeschäfte gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 lit. c BAO einzeln aufzuzeichnen. Diese Aufzeichnungen waren gemäß § 131 Abs. 1 BAO so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln konnten. Die Eintragungen sollten gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 lit. a BAO der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen in diese Aufzeichnungen für einen Kalendermonat war noch zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf dieses Kalendermonats erfolgt ist.
4. Im gegenständlichen Fall hatte der Beschuldigte im strafrelevanten Zeitraum nichts von alledem praktiziert (siehe die für ihn von seinem Steuerberater am 10. Oktober 2016 erstattete

Selbstanzeige), also kein Wareneingangsbuch geführt und seine Umsätze und Einnahmen auch nicht aufgezeichnet, sohin in logischer Konsequenz Informationen über die getätigten Umsätze und Einnahmen nicht an seinen Steuerberater weitergeleitet.

5. Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 auf Basis eines vollständigen steuerlichen Rechenwerkes selbst zu berechnen war. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

6. Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres auch zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende März des Folgejahres bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte, in welchen die erzielten Umsätze vollständig anzugeben waren. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 7.500,00 (ab 2011: € 30.000,00) nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit – hier nicht relevant.

7. Gleiches galt gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 auch auf für die erforderliche Veranlagung eines Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer. Dabei war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zur Abgabe einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn er dazu aufgefordert worden war oder wenn bei Einkunftsarten iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 der Gewinn zumindest teilweise im Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden ist oder sein Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als € 11.000,00 (Veranlagung ab 2009) betragen hat.

8. Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen (indem diese infolge unzureichender Information des Steuerberaters mit einer zu geringen Zahllast erstellt wurden) eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat. Dabei war gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Verkürzung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer in dem Ausmaß bewirkt, in dem

die (zu niedrig berechnete) Selbstbemessungsabgabe nicht am Fälligkeitstag entrichtet worden ist.

9. Statt einer Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich ein derartiger Unternehmer – wie der die verfahrensgegenständlichen Gastwirtschaften betreibende Beschuldigte – einer Hinterziehung von Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn er (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung der Umsatzsteuer dadurch bewirkt hat, dass etwa er trotz seiner Kenntnis über seine Aufzeichnungsverpflichtungen seine Einnahmen und Umsätze nicht aufgezeichnet hat und seinem Steuerberater für die solcherart zwangsläufig von diesem vorgenommenen Schätzungen seiner Umsätze und Erlöse nur unvollständige Informationen gegeben hat, damit dieser eine zu niedrige Umsatzsteuerjahreserklärung erstellen und die Abgabenbehörde auf deren Basis für das Veranlagungsjahr einen zu niedrigen Umsatzsteuerbescheid erlassen sollte, was auch tatsächlich geschieht (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

10. Bedingt vorsätzlich handelte dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügte es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat.

Wissentlich handelte gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss gehalten hat.

Absichtlich handelte gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf angekommen ist, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

11. Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafentscheidung nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung der Finanzstrafbehörde (hier am 8. November 2018) geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger gewesen wäre.

12. Ein derartiger Rechtsvergleich ist im gegenständlichen Fall insbesondere in Bezug auf die der Beschuldigten hinsichtlich der Hinterziehungen nach § 33 Abs.1 und 2 lit. a FinStrG vorgeworfene Gewerbsmäßigkeit anzustellen:

Gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG idFdB BGBl I 2010/104 mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2011 hat gewerbsmäßig gehandelt, wer solche Abgabenhinterziehungen begangen hat und es ihm dabei darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Gemäß § 38 Abs. 2 FinStrG idFd BGBl I 2015/163 mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016 hat gewerbsmäßig gehandelt, wer solche Abgabenhinterziehungen mit der Absicht ausgeführt hat, sich durch ihre wiederkehrende Begehung einen nicht bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen, und etwa gemäß Z 3 bereits zwei solche Taten begangen hat oder (zumindest) einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist. Ein nicht bloß geringfügiger abgabenrechtlicher Vorteil ist dabei ein solcher, der nach einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung monatlich den Betrag von € 400,00 übersteigt.

Lässt sich etwa aus dem festzustellenden strafrelevanten Sachverhalt ein solcher nicht bloß geringfügiger abgabenrechtlicher Vorteil nicht ableiten, wird im Günstigkeitsvergleich die Anwendung der Rechtslage zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates, welche zur Nichterfüllung des Tatbestandes einer gewerbsmäßigen Vorgangsweise führen wird, jedenfalls Vorrang haben. Gleiches gilt sinngemäß auch für den Fall, vergliche man das Tatstrafrecht mit der Rechtslage zum Zeitpunkt der materiellrechtlichen Entscheidung im Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesfinanzgericht (Aufhebung des § 38 FinStrG gemäß BGBl I 2019/62 mit Wirkung ab dem 23. Juli 2019).

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

14. Unter Beachtung dieser Rechtslage ergibt sich nun aus den vorgelegten Akten folgender strafrelevanter Sachverhalt:

14.1. Bereits am 6. Jänner 2012 hatte der Steuerberater Dr.F zu Beginn einer Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 (später ausgedehnt auf den Zeitraum 2003 bis 2010 samt Voranmeldungszeiträume Jänner bis November 2011) bei seinem Klienten A für diesen Selbstanzeige erstattet und angezeigt, dass es für den prüfungsrelevanten Zeitraum von Seite des Abgabepflichtigen in seinen Gastlokalen keinerlei Erlösaufzeichnungen gegeben hat; die Erlöse sind vielmehr lediglich vom Steuerberater an Hand von übermittelten Eingangsrechnungen und bekanntgegebenen Verkaufspreisen geschätzt worden (Niederschrift vom 6. Jänner 2012), wobei jedoch von Seite des Gastwirtes lediglich ein Teil der Eingangsrechnungen an den Steuerberater weitergeleitet worden war. Beanstandet wurde auch, dass A im Prüfungszeitraum kein Wareneingangsbuch geführt hatte; lediglich Eingangsrechnungen wurden (wohl nur teilweise) gesammelt und an den Steuerberater weitergegeben. Ebenso wurde kritisiert, dass am 1. Juni 2011 im Lokal „CX“ nicht zur Sozialversicherung angemeldetes Personal angetroffen worden war (Niederschrift über die

Schlussbesprechung vom 24. Mai 2012, ABNr. aaa/12). Mit Strafverfügung des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 18. März 2015 zu Strafnummer 051/yyy1 wurde über A daher schuldig gesprochen, dass er betreffend die Veranlagungsjahre 2005 bis 2010 gewerbsmäßig Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 10.219,65 und Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 16.039,05 sowie Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis November 2011 in Höhe von insgesamt € 2.909,99 gemäß §§ 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG iVm mit § 38 FinStrG (in der jeweils geltenden Fassung) gewerbsmäßig hinterzogen hat, also hinsichtlich der Vorbereitungs- und Tathandlungen (unterlassene Führung von Wareneingangsbüchern, unterlassene Erlös- und Umsatzaufzeichnungen bei in weiterer Folge unvollständiger Informationsweitergabe an den Steuerberater, damit dieser unrichtige zu niedrige Steuererklärungen erstelle) absichtlich vorgegangen ist, wobei es ihm darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (damaliger § 38 Abs. 1 FinStrG).

Infolge der Entrichtung der verhängten Geldstrafe am 12. Juni 2015 (Abfrage Strafkonto) ist diese gemäß § 186 FinStrG getilgt, weshalb A nunmehr finanzstrafrechtlich unbescholten ist. Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass der Umstand der Tilgung das Bundesfinanzgericht nicht hindert, diese Vorstrafe bzw. den dieser zugrundeliegenden Sachverhalt zur Beurteilung der subjektiven Tatseite bezüglich der nunmehr verfahrensgegenständlichen Verfehlungen heranzuziehen (bereits VwGH 11.4.1983, 83/10/0058; VwGH 17.9.1991, 91/14/0126).

14.2. Auch aus den Folgejahren liegen Aktenstücke vor, wonach A nicht versichertes Personal beschäftigt hatte (G als Küchenhilfe am 26. Jänner 2012, Kontrolle durch die Polizeiinspektion HHH, Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft Steyr-Land vom 30. Oktober 2012, GZ. qqq12; I als Kellnerin am 9./10. Mai 2014, Kontrolle durch die Finanzpolizei, Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft Steyr-Land vom 6. Juni 2014, GZ. qqq14). Bereits am 6. Februar 2012 wurde A anlässlich einer Kontrolle durch die Finanzpolizei eindringlich belehrt, dass ab sofort Aufzeichnungen für die Tageslosungen und für die Arbeitnehmer geführt werden müssen (Niederschrift vom 6. Februar 2012).

14.3. Vor Beginn der Anschlussprüfung des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr zu ABNr. bbb/16 betreffend die Veranlagungsjahre ab einschließlich 2011 hat der Steuerberater Dr.F am 10. Oktober 2016 für seinen Klienten A neuerlich Selbstanzeige erstattet und mitgeteilt, dass in den Lokalen Gasthaus Hack in XXX, BX in HHH und „CX“, ebenfalls in HHH, weiterhin die Einnahmen nicht aufgezeichnet worden waren, dies mit der Einschränkung, dass der Barbetrieb 2015/2016 eingestellt worden war und in der BX 2016 eine Registrierkasse in Betrieb genommen worden war. Weiterhin waren die Umsätze und Erlöse vom Steuerberater an Hand von ihm übermittelten Eingangsrechnungen kalkuliert und die Selbstschätzungen als Bemessungsgrundlagen für die Steuererklärungen verwendet worden (Niederschriften vom 10. Oktober 2016, Besprechungsprogramm, Pkt. 3).

14.4. Aus der A zumal aufgrund der Vorprüfung und des anschließenden Finanzstrafverfahrens aufgezwungenen intensiven gedanklichen Befassung mit dem ihm auferlegten steuerlichen Belegwesen bzw. Aufzeichnungsverpflichtungen ist abzuleiten, dass der Genannte im nunmehr verfahrensgegenständlichen Zeitraum ein präsentisches Wissen darüber gehabt hat, welche Aufzeichnungen er zu führen gehabt hätte, und sich bewusst dafür entschieden hat, diesen Verpflichtungen auch weiterhin nicht nachzukommen. Ebenfalls war ihm genauestens verständlich, dass dann, wenn er seinen Steuerberater schon zu beständigen Schätzungen seiner Umsätze und Erlöse veranlasst hat, von seiner Seite unbedingt eine vollständige Information über sämtliche in seinen Betrieben verwendeten Waren an den Berater ergehen musste, andernfalls würde wiederum Teile seiner Umsätze und Erlöse nicht erfasst und solcherart Umsatz- und Einkommensteuer verkürzt werden – eben wie im Sinne seines Tatplanes in den früheren Jahren.

Dennoch ist etwa in all den Jahren vom Prüfer lediglich eine einzige Eingangsrechnung über den Einkauf von Eiern vorgefunden worden (nämlich am 28. März 2012) und fehlen auch etwaige diesbezügliche Eigenbelege (Besprechungsprogramm vom 14. November 2016, Pkt. 4).

Auch finden sich keine Eingangsrechnungen über den Einkauf von Pilzen der Saison (wobei der Beschuldigte einwendet, solche schon eingekauft zu haben; die Lieferscheine, die sein Vorbringen belegen könnten, hat er aber vernichtet, genanntes Besprechungsprogramm).

Von Seite des Steuerberaters wurde in diesem Zusammenhang berichtet, dass die Steuerberatungskanzlei zumindest zweimal jährlich den Beschuldigten aufgefordert hatte, eine aktuelle Getränkekarte vorzulegen, der Beschuldigte dieser Aufforderung in der Vergangenheit nicht entsprochen hatte (E-Mail vom 25. Oktober 2016 an den Außenprüfer).

Anlässlich seiner Befragung am 6. Februar 2012 durch die Finanzpolizei hat der Beschuldigte angegeben, dass es in „CX“ Fertigpizza gebe (Niederschrift, Seite 3), in der Umsatzzusammenstellung des Prüfers, Konto 4300, Erlöse Küche 10, findet sich diesbezüglich in den Jahren 2012 bis 2015 kein Umsatz (siehe Liste).

Es ist daher in Anbetracht dieser Auffälligkeiten davon auszugehen, dass der Beschuldigte von seinem früheren Tatplan zur rechtswidrigen Abgabenvermeidung zumindest nicht gänzlich abgesehen hat und die Aufzeichnung der Umsätze und Erlöse sowie die Führung des Wareneingangsbuches unterlassen hat, damit er unter Täuschung seines Steuerberaters in letzter Konsequenz eine zu niedrige Abgabenfestsetzung herbeiführen konnte. Es sind daher auch hinsichtlich der nunmehr verfahrensgegenständlichen Zeiträume tatsächlich neuerliche Abgabenverkürzungen festzustellen, welche auch, wie vom Beschuldigten in der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht eingestanden, von seinem Vorsatz umfasst gewesen sind.

14.5. Mit der Herbeiführung von Schwarzumsätzen bzw. Schwarzerlösen hätte der Beschuldigte auch Geldmittel erzeugt, mit welchen er nicht angemeldete Arbeitnehmer

bezahlen konnte (Besprechungsprogramm, nicht gemeldete Mitarbeiter). Derartige steuerlich nicht erfasste Mitarbeiter sind nach der tatsächlich auch nachvollziehbaren Darlegung des Zeugen C vorhanden gewesen (siehe seine tatsächliche Aussage zur fehlenden Personalbedeckung im Verhandlungsprotokoll Spruchsenat, Seite 17: „Gewisse Zeiten hat er das sicher nicht alleine bewältigen können. Das ist die klassische Mittagszeit.“). Solcherart wurde ein Anreiz zur Steuervermeidung generiert, deren betragliche Höhe wohl dem Ausmaß der Lohnzahlungen an diese Mitarbeiter entsprechen würde.

14.6. Zur Frage der Höhe der Verkürzungen ist anzumerken, dass bereits der Amtsbeauftragte in seiner Stellungnahme an den Spruchsenat die im korrespondierenden Steuerverfahren zum Ansatz gebrachten Sicherheitszuschläge (Besprechungsprogramm, Sicherheitszuschlag, Seite 15) aus den vorgeworfenen Verkürzungsbeträgen herausgerechnet hatte, sodass lediglich Verkürzungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.690,00 (2011) + € 3.930,00 (2012) + € 3.930,00 (2013) + € 3.930,00 (2014), an Einkommensteuer in Höhe von € 3.058,49 (2011) + € 7.411,64 (2012) + € 1.362,54 (2013) + € 2.897,83 (2014) und an Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 3.930,00 (01-12/2015) und € 1.029,72 (01-07/2016) vorgeworfen wurden.

14.7. In Anbetracht der obigen Erwägungen erweisen sich die Feststellungen des Spruchsenates grundsätzlich als nachvollziehbar, zumal auch diese stützenden Ausführungen des zeugenschaftlich vernommenen Außenprüfers – anders als die Verteidigung vermeint – keine fachliche Schwäche aufgewiesen haben. Dennoch ist zu bedenken, dass für Zwecke einer Schätzung in einem Finanzstrafverfahren mit einer weit größeren Vorsicht zu Gunsten des Beschuldigten vorzugehen ist. Das bisherige Ermittlungsergebnis erweist sich daher zwar als taugliche Ausgangslage, den übrigen Einwendungen der Verteidigung ist aber insoweit ein Gewicht zuzumessen, als zusätzlich noch in freier Beweiswürdigung ein Abschlag von einem Drittel von den vom Spruchsenat vorgeworfenen Verkürzungsbeträgen (welche um die Sicherheitszuschläge des Steuerverfahrens bereits bereinigt waren) vorzunehmen ist, um jedenfalls die Unabwägbarkeiten der Schätzung des Außenprüfers – wenngleich vom Beschuldigten durch die Nichtführung von Aufzeichnungen und Wareneingangsbüchern bzw. Vernichtung von Belegen selbst herbeigeführt – im Zweifel zu seinen Gunsten nach bester Möglichkeit auszuschließen.

14.8. Solcherart ergibt sich daher folgender finanzstrafrechtlich relevanter Sachverhalt:

14.8.1. Während des Jahres **2011** hat der Gastwirt A in bewusster Entscheidung die Führung des Wareneingangsbuches und die Aufzeichnung seiner Erlöse und Umsätze sowie Lohnaufzeichnungen unterlassen und seinem Steuerberater die Eingangsrechnungen seiner Betriebe nur unvollständig übermittelt, sodass dieser bei Vornahme der Eigenschätzung zur Erstellung der Voranmeldungen irrtümlich zu niedrige Bemessungsgrundlagen ermittelte und dem Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr unrichtige Voranmeldungen für seinen Klienten übersandte. Die jeweils am 15. des zweitfolgenden Monats fällig werdenden diesbezüglichen –

verheimlichten – Zahllastanteile wurden von A auch wie geplant nicht entrichtet (Kontoabfrage). Solcherart hat er betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis November 2011 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 2.909,99 verkürzt, wobei es ihm darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung seines Fehlverhaltens eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (siehe oben Pkt. 14.1.). Am 16. Februar 2012 hat A betreffend den Voranmeldungszeitraum Dezember 2011 von seinem Steuerberater eine nach seinen Angaben geschätzte Zahllast in Höhe von € 2.041,10 entrichtet (Kontoabfrage). Zu diesem Zeitpunkt hatte zwar der Steuerberater schon (nämlich am 6. Jänner 2012 zu Beginn einer Betriebsprüfung) für die Jahre 2007 bis 2009 (ABNr. aaa/12) gegenüber dem Finanzamt angezeigt, dass sein Klient keine Umsatz- bzw. Erlösaufzeichnungen geführt hatte (siehe wiederum Pkt. 14.1.). Die Schlussbesprechung zu dieser Betriebsprüfung hat aber erst am 24. Mai 2012 stattgefunden, wobei nach erfolgter Umsatzzuschätzung von € 15.000,00 eine weitere Zahllast von € 2.500,00 festgestellt wurde (Niederschrift zur Schlussbesprechung, Beilage Umsatzaufschlüsselung 2011). Daraus ist abzuleiten, dass der Steuerberater wohl bei der weit davor von ihm vorgenommenen Eigenschätzung der Zahllast für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2011 nur von der vormals üblichen unvollständigen Beleglage ausgegangen war. Die vom Prüfer berichtigten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner bis November 2011 wurden mit Bescheid vom 14. Juni 2012 gebucht, wobei sich ein Mehrergebnis in Höhe von € 5.409,99, darin die später vorgeworfenen Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 2.909,99 (siehe oben), ergeben hatte (Kontoabfrage). Insgesamt hat die Summe an erklärten und hinzugeschätzten Zahllasten für die Monate Jänner bis Dezember 2011 € 12.685,75 betragen (Kontoabfrage).

Die abgabenredliche Steuerberatungskanzlei des Beschuldigten hatte bei der Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2011 die im Vorverfahren strafrelevante Zuschätzung von € 2.500,00 berücksichtigt, ist aber im Übrigen von den unzulänglichen Informationen des Beschuldigten ausgegangen, sodass sich bei der erklärungsgemäßen Festsetzung der Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr mit € 10.195,92 am 7. März 2013 eine Gutschrift im Ausmaß von -€ 2.489,83 ergeben hat (Kontoabfrage). Tatsächlich aber hatte A mit dem Ziel einer rechtswidrigen Abgabenvermeidung dem Steuerberater zur Erstellung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung Wareneingangsrechnungen und Informationen in noch größerem Ausmaß vorenthalten, wie vom Steuerberater erkannt, weshalb die mittels Eigenschätzungen durch Kalkulation auf Basis der mitgeteilten Wareneinkäufe Umsätze und Erlöse zu niedrig erklärt worden sind. Aufgrund der erklärungsgemäßen Übernahme der Angaben durch die Abgabenbehörde sind, wie vom Beschuldigten erhofft, die Abgaben auch tatsächlich zu niedrig festgesetzt worden, und zwar um € 1.127,00 an Umsatzsteuer und um 2.039,00 an Einkommensteuer. Da diese rechtswidrigen Steuervorteile bei einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung den monatlichen Betrag von € 400,00 (vgl. § 38 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2015/163) nicht überschreiten, liegt schon tatbestandlich keine gewerbsmäßige Begehung vor. A hat daher betreffend das Veranlagungsjahr **2011** eine Hinterziehung an

Umsatzsteuer in Höhe von **€ 1.127,00** und an **Einkommensteuer** in Höhe von **€ 2.039,00** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten. Die hinterzogene Umsatzsteuer wurde mittels Umbuchung am 13. Dezember 2016 entrichtet; hinsichtlich der hinterzogenen Einkommensteuer ist die Einhebung infolge eines Rechtsmittels im korrespondierenden Steuerverfahren noch ausgesetzt (Abgabenkonto).

14.8.2. Auch während des Jahres **2012** hat A wider besseres Wissen kein Wareneingangsbuch geführt und seine Umsätze und Erlöse und Lohnzahlungen nicht aufgezeichnet, obwohl er sogar anlässlich einer Kontrolle durch die Finanzpolizei am 6. Februar 2012 eindringlich aufgefordert worden war, ab sofort die erzielten Tageslosungen und die Beschäftigung von Arbeitnehmern aufzuzeichnen (Niederschrift vom 6. Februar 2012). Sein Steuerberater war daher gezwungen, die vom Beschuldigten in seinen Betrieben erzielten Umsätze und Erlöse an Hand von Wareneingangsrechnungen und sonstiger Informationen, etwa über Preislisten, im Kalkulationswege zu schätzen. Da aber A dem Steuerberater die Belege auch nicht vollständig übermittelt hatte, sind diese Schätzungen, wie vom Beschuldigten erhofft, tatsächlich zu niedrig ausgefallen. Aufgrund der erklärungsgemäßen Übernahme der Angaben in den Steuererklärungen durch die Abgabenbehörde ist die Umsatzsteuer um € 2.620,00 und die Einkommensteuer um 4.941,00 zu niedrig festgesetzt worden. Der Tatplan des Beschuldigten war zwar gerichtet auf die Erzielung entsprechender rechtswidriger Steuervorteile, in Anbetracht der lediglich einmaligen und nicht im besonderen Ausmaß erfolgten Überschreitung der Monatsgrenze von € 400,00 (vgl. § 38 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2015/163) kann aber eine darauf gerichtete Absicht des Beschuldigten und damit eine gewerbsmäßige Begehung nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden. A hat daher betreffend das Veranlagungsjahr **2012** eine Hinterziehung an **Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 2.620,00,00** und an **Einkommensteuer** in Höhe von **€ 4.941,00** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten. Die hinterzogene Umsatzsteuer wurde mittels Umbuchung am 13. Dezember 2016 entrichtet; hinsichtlich der hinterzogenen Einkommensteuer ist die Einhebung infolge eines Rechtsmittels im korrespondierenden Steuerverfahren noch ausgesetzt (Abgabenkonto).

14.8.3. Auch während des Jahres **2013** hat A wider besseres Wissen kein Wareneingangsbuch geführt und seine Umsätze und Erlöse und Lohnzahlungen weiterhin nicht aufgezeichnet. Sein Steuerberater war daher gezwungen, die vom Beschuldigten in seinen Betrieben erzielten Umsätze und Erlöse an Hand von Wareneingangsrechnungen und sonstiger Informationen, etwa über Preislisten, im Kalkulationswege zu schätzen. Da aber A dem Steuerberater die Belege auch nicht vollständig übermittelt hatte, sind diese Schätzungen, wie vom Beschuldigten erhofft, tatsächlich zu niedrig ausgefallen. Aufgrund der erklärungsgemäßen Übernahme der Angaben in den Steuererklärungen durch die Abgabenbehörde ist die Umsatzsteuer um € 2.620,00 und die Einkommensteuer um 908,00 zu niedrig festgesetzt worden. Da diese rechtswidrigen Steuervorteile bei einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung den monatlichen Betrag von € 400,00 (vgl. § 38 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2015/163) nicht

überschreiten, liegt schon tatbestandlich keine gewerbsmäßige Begehung vor. A hat daher betreffend das Veranlagungsjahr **2013** eine Hinterziehung an **Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 2.620,00,00** und an **Einkommensteuer** in Höhe von **€ 980,00** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten. Die hinterzogene Umsatzsteuer wurde mittels Umbuchung am 13. Dezember 2016 entrichtet; hinsichtlich der hinterzogenen Einkommensteuer ist die Einhebung infolge eines Rechtsmittels im korrespondierenden Steuerverfahren noch ausgesetzt (Abgabenkonto).

14.8.4. Auch während des Jahres **2014** hat A wider besseres Wissen kein Wareneingangsbuch geführt und seine Umsätze und Erlöse und Lohnzahlungen weiterhin nicht aufgezeichnet. Sein Steuerberater war daher gezwungen, die vom Beschuldigten in seinen Betrieben erzielten Umsätze und Erlöse an Hand von Wareneingangsrechnungen und sonstiger Informationen, etwa über Preislisten, im Kalkulationswege zu schätzen. Da aber A dem Steuerberater die Belege auch nicht vollständig übermittelt hatte, sind diese Schätzungen, wie vom Beschuldigten erhofft, tatsächlich zu niedrig ausgefallen. Aufgrund der erklärungsgemäßen Übernahme der Angaben in den Steuererklärungen durch die Abgabenbehörde ist die Umsatzsteuer um € 2.620,00 und die Einkommensteuer um 1.932,00 zu niedrig festgesetzt worden. Da diese rechtswidrigen Steuervorteile bei einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung den monatlichen Betrag von € 400,00 (vgl. § 38 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2015/163) nicht überschreiten, liegt schon tatbestandlich keine gewerbsmäßige Begehung vor. A hat daher betreffend das Veranlagungsjahr 2014 eine Hinterziehung an **Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 2.620,00,00** und an **Einkommensteuer** in Höhe von **€ 1.932,00** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten. Hinsichtlich der hinterzogenen Einkommensteuer ist die Einhebung infolge eines Rechtsmittels im korrespondierenden Steuerverfahren noch ausgesetzt (Abgabenkonto).

14.8.5. Auch während des Jahres **2015** hat A wider besseres Wissen kein Wareneingangsbuch geführt und seine Umsätze und Erlöse und Lohnzahlungen weiterhin nicht aufgezeichnet. Sein Steuerberater war daher gezwungen, die vom Beschuldigten in seinen Betrieben erzielten Umsätze und Erlöse an Hand von Wareneingangsrechnungen und sonstiger Informationen, etwa über Preislisten, im Kalkulationswege zu schätzen. Da aber A dem Steuerberater die Belege auch nicht vollständig übermittelt hatte, sind diese Schätzungen, wie vom Beschuldigten erhofft, tatsächlich zu niedrig ausgefallen. In den vom Steuerberater am 19. März 2015 (01/2015) bzw. am 20. April 2015 (02 und 03/2015) dem zuständigen Finanzamt per FinanzOnline übermittelten Voranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar und März 2015 sind daher die Zahllasten jeweils um den Betrag von € 218,33 zu niedrig ausgewiesen gewesen; diese Beträge wurden auch vom Beschuldigten wie geplant nicht bis zum Ablauf der Fälligkeitstage am 16. März 2015 (01/2015), am 15. April 2015 (02/2015) und am 15. Mai 2015 (03/2015) entrichtet (Kontoabfrage). Betreffend die Voranmeldungszeiträume April bis Dezember 2015 wurden daher in den diesbezüglich der Abgabenbehörde vom Steuerberater per FinanzOnline übermittelten Voranmeldungen die Zahllasten jeweils um den Betrag von € 218,33 zu niedrig ausgewiesen; ebenso wurden diese Beträge vom Beschuldigten wie geplant nicht bis zum Ablauf der Fälligkeitstage am 15. Juni

2015 (04/2015), am 15. Juli 2015 (05/2015), am 17. August 2015 (06/2015), am 15. September 2015 (07/2015), am 15. Oktober 2015 (08/2015), am 16. November 2015 (09/2015), am 15. Dezember 2015 (10/2015), am 15. Jänner 2016 (11/2015) und am 15. Februar 2016 (12/2015) bzw. auch nicht anlässlich der Entrichtung der übrigen Zahllastteile am 17. Juni 2015, am 14. Juli 2015, am 18. August 2015, am 18. September 2015, am 19. Oktober 2015, am 17. November 2015, am 22. Dezember 2015, am 21. Jänner 2016 und am 17. Februar 2016 entrichtet (Kontoabfrage). Tatbestandlich liegt keine gewerbsmäßige Begehung vor, weil diese rechtswidrigen Steuervorteile bei einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung den monatlichen Betrag von € 400,00 (vgl. § 38 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2015/163) nicht überschreiten. A hat daher betreffend die Voranmeldungszeiträume **Jänner bis Dezember 2015** eine Hinterziehung von **Vorauszahlungen an Umsatzsteuer** in Höhe von **jeweils € 218,33**, insgesamt € 2.620,00, gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten. Die Einhebung der hinterzogenen Umsatzsteuervorauszahlungen ist infolge eines Rechtsmittels im korrespondierenden Steuerverfahren noch ausgesetzt (Abgabenkonto).

14.8.6. Auch während des Zeitraumes Jänner bis Juli 2016 hat A wider besseres Wissen betreffend das Gasthaus Hack kein Wareneingangsbuch geführt und seine Umsätze und Erlöse und Lohnzahlungen weiterhin nicht aufgezeichnet. Sein Steuerberater war daher gezwungen, die vom Beschuldigten in seinen Betrieben erzielten Umsätze und Erlöse an Hand von Wareneingangsrechnungen und sonstiger Informationen, etwa über Preislisten, im Kalkulationswege zu schätzen. Da aber A dem Steuerberater die Belege auch nicht vollständig übermittelt hatte, sind diese Schätzungen, wie vom Beschuldigten erhofft, tatsächlich zu niedrig ausgefallen. In den vom Steuerberater am 28. April 2016 (02/2016), am 30. Mai 2016 (03/2016), am 29. Juni 2016 (04/2016) und am 14. Juli 2016 (05/2016) dem zuständigen Finanzamt per FinanzOnline übermittelten Voranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume Februar, März, April und Mai 2016 sind daher die Zahllasten jeweils um den Betrag von € 98,00 zu niedrig ausgewiesen gewesen; diese Beträge wurden auch vom Beschuldigten wie geplant nicht bis zum Ablauf der Fälligkeitstage am 15. April 2016 (02/2016), am 17. Mai 2016 (03/2016), am 15. Juni 2016 (04/2016) und am 15. Juli 2016 (05/2016) entrichtet (Kontoabfrage). Betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner, Juni und Juli 2016 wurden daher in den diesbezüglich der Abgabenbehörde vom Steuerberater per FinanzOnline übermittelten Voranmeldungen die Zahllasten jeweils um den Betrag von € 98,00 zu niedrig ausgewiesen; ebenso wurden diese Beträge vom Beschuldigten wie geplant nicht bis zum Ablauf der Fälligkeitstage am 15. März 2016 (01/2016), am 16. August 2016 (06/2016) und am 15. September 2016 (07/2016) bzw. auch nicht anlässlich der Entrichtung der übrigen Zahllastteile am 21. März 2016, am 17. August 2016 und am 20. September 2016 entrichtet (Kontoabfrage). Tatbestandlich liegt keine gewerbsmäßige Begehung vor, weil diese rechtswidrigen Steuervorteile bei einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung den monatlichen Betrag von € 400,00 (vgl. § 38 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2015/163) nicht überschreiten. A hat daher betreffend die Voranmeldungszeiträume **Jänner bis Juli 2016** eine Hinterziehung von

Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von jeweils **€ 98,00**, insgesamt € 686,00, gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten. Die Einhebung der hinterzogenen Umsatzsteuervorauszahlungen ist infolge eines Rechtsmittels im korrespondierenden Steuerverfahren noch ausgesetzt (Abgabenkonto).

15. Zur Strafbemessung:

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

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Dabei ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Eine solche nur vorübergehende Abgabenvermeidung nach dem Tatplan der Beschuldigten liegt nach der Aktenlage nicht vor: Selbstredend wollte A im Zuge der Zurückhaltung von Informationen an seinen Steuerberater die solcherart in weiterer Folge verheimlichten Abgaben nicht irgendwann später dem Fiskus zukommen lassen; der Zweck der Nichtführung der Wareneingangsbücher, der Nichterfassung der Tageslosungen und der nur unvollständigen Belegübermittlung an den Steuerberater mit dem Ergebnis eines unvollständigen steuerlichen Rechenwerkes ist hier ja gerade darin gelegen, bestimmte Umsätze und Erlöse auf Dauer vor dem Fiskus zu verbergen. Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur bei Vorliegen besonderer Gründe zulässig; derartige Umstände liegen jedoch trotz der nunmehrigen Beendigung der Aufzeichnungsmängel infolge einer begonnenen Verwendung von Registrierkassen durch den Beschuldigten zumal in Anbetracht der zu beachtenden Generalprävention nicht vor (siehe nachstehend).

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG (neben einer im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelangenden Freiheitsstrafe) mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet; im Falle einer gewerbsmäßigen Tatbegehung erhöhte sich die Geldstrafe gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG idFdBGB I 2015/163 auf einen Betrag bis zum Dreifachen der Verkürzungsbeträge.

Gemäß § 21 Abs. 1 FinStrG ist im Falle begangener mehrerer Finanzstraftaten auf eine einzige (einheitliche) Geldstrafe zu erkennen, wobei gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG im Falle, dass die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen abhängen, für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend ist.

Der vom Gesetzgeber für den gegenständlichen Fall zur Anwendung gelangende Strafraumen zur Ausmessung der konkreten Geldstrafe beträgt daher € 1.127,00 (USt 2011) + € 2.620,00 (USt 2012) + € 2.620,00 (USt 2013) + € 2.620,00 (USt 2014) + € 2.039,00 (ESt 2011) + € 4.941,00 (ESt 2012) + € 908,00 (ESt 2013) + € 1.932,00 (ESt 2014) + € 218,33 (UVZ 01/15) + € 218,33 (UVZ 02/15) + € 218,33 (UVZ 03/15) + € 218,33 (UVZ 04/15) + € 218,33 (UVZ 05/15) + € 218,33 (UVZ 06/15) + € 218,33 (UVZ 07/15) + € 218,33 (UVZ 08/15) + € 218,33 (UVZ 09/15) + € 218,33 (UVZ 10/15) + € 218,33 (UVZ 11/15) + € 218,33 (UVZ 12/15) + € 98,00 (UVZ 01/16) + € 98,00 (UVZ 02/16) + € 98,00 (UVZ 03/16) + € 98,00 (UVZ 04/16) + € 98,00 (UVZ 05/16) + € 98,00 (UVZ 06/16) + € 98,00 (UVZ 07/16) = € 22.112,96 X 2 ergibt somit € 44.225,92.

Läge beim Beschuldigten ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und bestünden bei ihm durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, wäre somit eine Geldstrafe von gerundet € 22.000,00 bzw. – bei Abzug eines Drittels der Strafdrohung bezüglich der Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer unter Bedachtnahme auf den tatbildimmanenten geringeren Unrechtsgehalt dieser Hinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG im Vergleich zu Hinterziehungen der Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG – eine Geldstrafe von gerundet € 21.000,00 vorzuschreiben.

Den mildernden Umständen einer Mitwirkung an der Aufklärung des finanzstrafrechtlichen Sachverhaltes in Form der Selbstanzeige hinsichtlich der Aufzeichnungsmängel bzw. des nunmehrigen Schuldeingeständnisses im Rahmen der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, der teilweisen Schadensgutmachung (wie oben beschrieben), der nunmehrigen finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit (nach erfolgter Tilgung der Vorstrafe) und des laut Aktenlage nunmehrigen abgabenrechtlichen Wohlverhaltens des Beschuldigten nach den Beanstandungen anlässlich der Außenprüfung im Jahre 2016, stehen als erschwerend gegenüber die Vielzahl der deliktischen Angriffe über sechs Jahre hinweg und insbesondere die besondere Hartnäckigkeit des völlig unbeirrt an seinem deliktischen Verhalten festhaltenden Finanzstraftäters, welches bereits im Zuge der Außenprüfung im Jahre 2012 beanstandet worden war.

Auch wenn nunmehr durch die Verwendung der Registrierkassen die Fortführung einer Abgabenvermeidung durch den Beschuldigten in ihrer konkreten verfahrensgegenständlichen Ausprägung verunmöglicht ist und in Anbetracht des Zeitablaufes laut den vorgelegten Akten von einem zwischenzeitlichen abgabenrechtlichen Wohlverhalten des Beschuldigten auszugehen ist, wodurch der Aspekt der Spezialprävention wesentlich abgeschwächt worden ist, gebietet die ebenfalls zu beachtende Generalprävention, eine ausreichende und durchaus empfindliche Strafe auszumessen, um bei Bekanntwerden der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes andere Personen in der Lage der Finanzstraftäters von der Begehung gleichartiger Finanzvergehen abzuhalten. A hat in auffälliger Weise seinen Aufzeichnungspflichten nicht entsprochen und die Vorgaben der behördlichen Organe

jahrelang ignoriert, um auch in weiterer Folge vollständige Abgabenvorschreibungen zu vermeiden. Diese unbeirrte Verneinung der erforderlichen Lösungsaufzeichnungen als Kernstück eines steuerlichen Rechenwerkes trotz des behördlichen Andrängens erscheint insoweit ungewöhnlich, als sie sich im Vergleich zum Verhalten anderer Abgabepflichtiger im Umfeld des Beschuldigten mit einer Tendenz zur Abgabenvermeidung noch hervorhebt. Für eine erfolgreiche gleichmäßige Abgabenerhebung ist es aber unabdingbar, dass grundsätzliche behördliche bzw. rechtliche Vorgaben nach bereits erfolgter Beanstandung von den Abgabepflichtigen auch tatsächlich umgesetzt werden. Nun etwa dennoch nur eine geringfügige Geldstrafe zu verhängen, würde unweigerlich im Milieu der Beschuldigten den fälschlichen Eindruck erwecken, das finanzstrafrechtliche Fehlverhalten der Beschuldigten wäre eine bloße Bagatelle und in seiner Gesamtheit gleichsam auch aus der Sicht der Strafverfolgungsbehörden für die Abgabenerhebung in der faktischen Realität von geringer Relevanz.

In gesamthafter Abwägung der gewichtigen mildernden Umstände, aber auch der den Finanzstraftäter belastenden Argumente war der obige Ausgangswert daher auf lediglich € 18.000,00 zu verringern.

Der nunmehr zur Zeit mit keinen Sorgepflichten belastete und bei sehr guter Gesundheit befindliche Finanzstraftäter verfügt, wie seine ausführliche Befragung in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ergeben hat (siehe oben Pkt. D.), bei Übernahme seiner Angaben tatsächlich trotz der Belastung mit den wirtschaftlichen Folgen der COVID-19-Pandemie über eine doch relativ wohl situierte Einkommens- und Vermögenslage, welche zu einer weiteren Verringerung der Geldstrafe auf € 14.000,00 Anlass gibt.

Die zumal COVID-19-bedingte eingetretene überlange Verfahrensdauer (Eingang der Rechtsmittel des Amtsbeauftragten und des Beschuldigten bei der Finanzstrafbehörde im Mai bzw. Juni 2019) ist überdies mit einem Abschlag von € 2.000,00 zu berücksichtigen, weshalb – in teilweiser Entsprechung des Rechtsmittels des Amtsbeauftragten – sich eine Geldstrafe von € 12.000,00, das sind 27,13 % des Strafrahmens, als verbleibend tat- und schuldangemessen erweist.

15.2. Die obigen Argumente gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, welche in gesamthafter Abwägung mit vier Wochen festzulegen ist.

15.3. Soweit die Verteidigung kritisiert, dass der Vorsitzende des Spruchsenates in der protokollierten Begründung des verkündeten Straferkenntnisses zum Ausmaß der verhängten Ersatzfreiheitsstrafe ausgeführt hat, dass „jeweils € 500,00 einem Tag Ersatzfreiheitsstrafe dem üblichen Umrechnungsschlüssel entspricht“, erweisen sich die Bedenken als zutreffend:

Laut ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. BFG 4.2.2016, RV/6300010/2014, mit weiteren Judikatziten) ist bei der Ausmessung einer Ersatzfreiheitsstrafe nach § 20 FinStrG ein fester

Umrechnungsschlüssel zwischen Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe nicht vorgesehen. Die Ersatzfreiheitsstrafe ist vielmehr innerhalb der knappen Grenzen des § 20 Abs. 2 FinStrG (womit Art 3 Abs. 2 des BVG über den Schutz der persönlichen Freiheit, BGBl 1988/684, Rechnung getragen wird) eigenständig in gleicher Weise wie die Geldstrafe zu bemessen, wobei jedoch allenfalls eine Verringerung der Geldstrafe aus Anlass schlechter wirtschaftlicher Verhältnisse beim zu Bestrafenden außer Ansatz zu lassen ist.

Die in der obgenannten Entscheidung gemachten Ausführungen haben allgemeine Gültigkeit:

„Der Versuch des Spruchsenates, ein allgemein gültiges betragliches Konstrukt zur Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe zu finden, welches infolge entsprechender Abstraktheit und allgemeiner Vergleichbarkeit auch zur dogmatisch geforderten Einzelfallgerechtigkeit führte, ist jedenfalls insoweit zu begrüßen, als der eine Strafe verhängende Spruchsenat bzw. der erkennende Richter sich im Rahmen des ihm gegebenen Entscheidungskalküls eine Art Kompass zu eigen zu machen hat, der ihm die Schuld des Täters bzw. den Unrechtsgehalt der abzuhandelnden Fakten zu verorten hilft und unter Bedachtnahme auf weitere auf das jeweilige Strafausmaß einwirkende Fakten eine gleichmäßige und über den Zeitverlauf hinaus auch kontinuierliche Bestrafung bzw. Rechtsprechung garantiert.

Soweit dabei aber der vorgegebene gesetzliche Rahmen überschritten wird oder bestimmte unabdingbare Regeln missachtet werden, ist die jeweilige Strafausmessung mit Rechtswidrigkeit behaftet. Dies auch dann, wenn die konkret ausgemessene Strafe innerhalb des im Einzelfall angedrohten Strafrahmen verbliebe. [...]

Richtig ist, dass die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe auszumessende Ersatzfreiheitsstrafe bei Finanzvergehen, deren Ahndung in den Fällen des § 58 Abs. 2 lit. a FinStrG dem Spruchsenat vorbehalten ist, das Ausmaß von drei Monaten nicht überschreiten darf (§ 20 Abs. 2 FinStrG).

Welche maximale Höchstgeldstrafe ein Spruchsenat theoretisch verhängen kann, ist abhängig davon, welche Strafdrohung zur Anwendung gelangt und auch allenfalls, ab welchem strafbestimmenden Wertbetrag und ob überhaupt eine Zuständigkeit des Schöffengerichtes eintritt: z.B. im Falle einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 FinStrG: € 5.000,00 (§ 51 Abs. 2 FinStrG), einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51a FinStrG: € 25.000,00 (§ 51a Abs. 2 FinStrG), eines Schmuggels und einer Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 FinStrG, einer Abgabenhhehlerei nach § 37 FinStrG, einer verbotenen Herstellung von Tabakwaren nach § 43 FinStrG: € 100.000,00 (§§ 35 Abs. 4, 37 Abs. 2 FinStrG, § 43 Abs. 3 FinStrG), eines [...] bandenmäßigen Schmuggels oder einer [...] bandenmäßigen Hinterziehung von Eingangsabgaben nach §§ 35, [...] 38a FinStrG, einer [...] bandenmäßigen Abgabenhhehlerei nach §§ 37, [...] 38a FinStrG, eines Schmuggels, Hinterziehung von Eingangsabgaben, einer Abgabenhhehlerei im Rückfall bei Bedarf nach § 41 FinStrG: € 150.000,00 (§ 41 Abs. 1 FinStrG), einer Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG: € 200.000,00 (§ 33 Abs. 5 FinStrG), eines [...] bandenmäßigen Schmuggels, Hinterziehung von Eingangsabgaben, einer [...] bandenmäßigen Abgabenhhehlerei im Rückfall bei Bedarf nach § 41 FinStrG: € 225.000,00 (§ 41 Abs. 1 FinStrG), einer [...] bandenmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33, [...] 38a FinStrG, einer Abgabenhinterziehung im Rückfall bei Bedarf nach § 41 FinStrG: € 300.000,00 (§ 41 Abs. 1 FinStrG), einer [...] bandenmäßigen Abgabenhinterziehung im Rückfall bei Bedarf nach § 41 FinStrG: € 450.000,00 (§ 41 Abs. 1 FinStrG), einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 FinStrG, einer Verzollungsumgehung, grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben

nach § 36 FinStrG, einer grob fahrlässigen Abgabenhehlerei nach § 37 Abs. 3 FinStrG, einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG: ohne Grenze nach oben, sodass Geldstrafen von € 1.000.000,00, € 10.000.000,00 etc. möglich sind (bspw. §§ 34 Abs. 3, 49 Abs. 2 FinStrG).

Richtig ist, dass Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe bzw. auch die Höchstwerte an Geldstrafen und Ersatzfreiheitsstrafen miteinander "korrelieren", also entsprechend ihrem Zweck miteinander in Wechselwirkung stehen: Verändert sich beispielsweise anlassbezogen die Höhe der Geldstrafe, hat sich wohl auch die Höhe der Ersatzfreiheitsstrafe zu verändern. Gibt es keine Geldstrafe, ist auch keine Ersatzfreiheitsstrafe für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe zu verhängen.

Dies bedeutet aber nicht, dass etwa ein fester Umrechnungsschlüssel verwendet werden darf. Bei der Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe ist ebenso wie bei der Bemessung jeder anderen Freiheitsstrafe auf die Umstände des Einzelfalles, wie insbesondere auf das Ausmaß der Schuld, Bedacht zu nehmen (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223).

Ein wesentlicher Unterschied bei der jeweils separat vorzunehmenden Ausmessung von Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe besteht aber darin, dass bei der Bemessung des über den Finanzstraftäter in Form einer Geldstrafe zu verhängenden Sanktionsübels im Besonderen auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des zu Bestrafenden Bedacht zu nehmen ist (etwa in Form eines entsprechenden massiven Abschlages, siehe oben); dieser Aspekt aber bei der Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe außer Ansatz zu lassen ist, weil diese Ersatzfreiheitsstrafe ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist. Ein Strafzumessungskonzept [...], welches für eine Geldstrafe von bspw. € 20.000,00, welche jeweils einmal einem einkommens- und vermögenslosem, hoch verschuldeten Finanzstraftäter und in einem zweiten Fall einem Wirtschaftsmillionär auferlegt werden muss, jeweils eine Ersatzfreiheitsstrafe in ein und derselben Höhe vorsieht, verletzt definitiv das Finanzstrafgesetz.

Aus der obigen Aufstellung der theoretischen Höchstbeträge an Geldstrafen ergibt sich, dass offenkundig die maximale Höhe der Geldstrafen von einer großen Bandbreite gekennzeichnet ist und - im Gegensatz zur Ersatzfreiheitsstrafe - theoretisch in bestimmten Fällen nach oben gar nicht begrenzt ist.

Es ist jeweils auf den Einzelfall abzustellen. Es ist denkbar, dass – ohne Überschreitung des Entscheidungskalküls des Spruchsenates – in einem Finanzstraffall bei einer Geldstrafe von € 20.000,00 und in einem weiteren Finanzstraffall bei einer Geldstrafe von € 200.000,00 jeweils eine Ersatzfreiheitsstrafe von zehn Wochen verhängt werden darf.

Welche maximale Geldstrafdrohung im konkreten Straffall zur Anwendung gelangt, bestimmt sich im Übrigen bei den wertbetragsabhängigen Geldstrafen jeweils nach der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge: Je höher der strafbestimmende Wertbetrag, desto höher die Geldstrafe, währenddessen die Ersatzfreiheitsstrafe mit einer absoluten Höchstgrenze begrenzt ist.

Daraus folgt, dass die Ersatzfreiheitsstrafe nicht an einer konkret oder gar abstrakt denkbaren maximalen Geldstrafe orientiert werden kann, weil diese absolute Abgrenzung der Ersatzfreiheitsstrafe diese angedachte Proportionalität ausschließt (z.B. OGH 12.10.1979, 9 Os 157/78; OGH 18.10.1979, 13 Os 50/79; VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223).

Gleiches gilt auch für fixe Bindungen der Ersatzfreiheitsstrafen an Kaskadengrenzen, wie vom Spruchsenat dargestellt. Dem Finanzstrafgesetz lässt sich nicht entnehmen, dass – innerhalb der gesetzlichen Mindest- und Höchstsätze – zwischen Geldstrafen und den diesbezüglichen

Ersatzfreiheitsstrafen ein bestimmtes Verhältnis bestehen müsste (VwGH 10.3.1987, 86/18/0206).

Selbstverständlich steht es dem entscheidenden Richter bzw. Spruchsenat und Spruchsenatsvorsitzenden frei, sich für Kontroll- und Vergleichszwecke gleichsam ein betragliches Koordinatensystem zur Strafbemessung zurechtzulegen; dieses darf aber nicht ursächlich oder begründend für seine Ermessensentscheidung sein.

Abschließend ist hinsichtlich des niedrigen Strafenbereiches noch anzumerken, dass nach ständiger Spruchpraxis jedenfalls einer Mehrzahl der Finanzstrafsenate des Bundesfinanzgerichtes einer Geldstrafe von etwa € 8.000,00 bis € 15.000,00, welche einem Finanzstraftäter mit durchschnittlichen wirtschaftlichen Verhältnissen auferlegt wird, in statistischer Häufung eine Ersatzfreiheitsstrafe von etwa einem Monat zugeordnet wird.“

16. Die Vorschreibung der pauschalen Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle, wonach ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, von der Bestraften zu leisten ist, und war daher unverändert zu belassen.

17. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanz Strafverfahrens wurden gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung (also ein Monat nach Verkündung des Erkenntnisses) fällig und sind auf das Strafkonto der Finanzstrafbehörde (des Amtes für Betrugsbekämpfung als Rechtsnachfolger des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als Finanzstrafbehörde) zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste, soweit nicht allenfalls gemeinnützige Leistungen zu erbringen wären. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre bei der Finanzstrafbehörde (Amt für Betrugsbekämpfung, Bereich Finanzstrafsachen) 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 von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweiche, eine solche Rechtsprechung fehlte oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet werde. Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes liegt vielmehr eine gesicherte Rechtslage zugrunde, wobei sich für die Entscheidung die ihr vorangehende Beweiswürdigung und angewandtes Ermessen als wesentlich ergeben haben.

Linz, am 17. November 2021