

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Linz 3 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Senatsvorsitzende ***14***, die Richterin***15*** und die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, (Bf.) vertreten durch Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder Mag. Werner Obermüller, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Madersbergerstr. 22 a, Villa Hummelhof, 4020 Linz, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG über die Beschwerde des Beschuldigten vom 28.11.2019 gegen das Erkenntnis der Einzelbeamtin des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde vom 21. Oktober 2019, Strafnummer ***18***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Juni 2023 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass hinsichtlich der Anschuldigungen zu Punkt A des angefochtenen Erkenntnisses

vorsätzlich durch Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2014 bis 2016, nämlich durch die Bekanntgabe von zu niedrigen Umsätzen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von

Umsatzsteuer für 2014 in Höhe von € 1.200,00

Einkommensteuer für 2014 in Höhe von € 3.373,00

Umsatzsteuer für 2015 in Höhe von € 1.300,00

Einkommensteuer für 2015 in Höhe von € 3.731,00

Umsatzsteuer für 2016 in Höhe von € 1.950,00

zusammen in Höhe von € 11.554,00 bewirkt zu haben, das Verfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird.

Über ***Bf1*** wird für das verbleibende Finanzvergehen gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 750,00 verhängt.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe wird gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 3 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die Kosten mit € 75,00 bestimmt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis der Einzelbeamtin des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde vom 21.10.2019 wurde ***Bf1*** geboren am ***1*** in ***2***, ***3***, wohnhaft in ***4***, wegen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG sowie der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG schuldig erkannt,

er habe vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes ***12*** als Abgabepflichtiger (St.Nr. ***BF1StNr1***)

A) durch Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2014 bis 2016, nämlich durch die Bekanntgabe von zu niedrigen Umsätzen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vorsätzlich eine Verkürzung von

Umsatzsteuer für 2014 in Höhe von € 1.200,00

Einkommensteuer für 2014 in Höhe von € 3.373,00

Umsatzsteuer für 2015 in Höhe von € 1.300,00

Einkommensteuer für 2015 in Höhe von € 3.731,00

Umsatzsteuer für 2016 in Höhe von € 1.950,00

zusammen also in Höhe von € 11.554,00 bewirkt sowie

B) im Bereich des Finanzamtes ***12*** als Abgabepflichtiger (St.Nr. ***BF1StNr1***), ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Pflicht zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen verletzt, indem er bis 05.06.2019 in seinem Unternehmen keine Registrierkasse gemäß Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSv) über Finanz-Online registriert bzw. in Betrieb genommen und keine Überprüfung der Jahresbelege 2017 und 2018 vorgenommen hat, obwohl bereits seit 01. April 2017 die gesetzliche Verpflichtung dazu besteht, die

Aufzeichnungen betreffend Barumsätze durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulationen zu schützen (Verwendung von manipulationssicheren Registrierkassen).

Er habe dadurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung zu A) nach § 33 Abs. 1 lit. a FinStrG, und zu B) der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG begangen.

2. Gemäß §§ 33 Abs. 5 bzw. 51 Abs. 2 iVm 21 Abs. 2 FinStrG werde über ihn eine Geldstrafe von € 4.500,00 verhängt. Gemäß § 20 FinStrG werde die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 18 Tagen festgesetzt.

3. Gemäß § 185 FinStrG seien die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 450,00 und die Kosten des Strafvollzuges zu ersetzen.

Zur Begründung wird im Erkenntnis ausgeführt:

„Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung (auf die Niederschrift der Betriebsprüfung vom 25.6.2018, ABNr: ***5***, wird verwiesen) wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum, sowie im Nachschauzeitraum zu niedrige Umsätze bekannt gegeben worden sind. Es werden keine Einzelaufzeichnungen über die erzielten Umsätze geführt. Es erfolgte auch kein täglicher Kassasturz. Die Losungsermittlung entspricht somit keinesfalls den Bestimmungen der BAO. Aufgrund der durchgeführten Nachkalkulation ergaben sich Erlöszurechnungen in Höhe von € 27.734,00 für das Jahr 2014, € 22.889,00 für das Jahr 2015 und € 22.016,00 für das Jahr 2016. Die sich daraus ergebenden Umsatzsteuernachforderungen und Einkommensteuernachforderungen mussten wie oben angeführt festgesetzt werden.

Verwiesen wird weiters auf die Niederschrift über die Nachschau zu Aufzeichnungsverpflichtungen NAV (Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht), durchgeführt an der Betriebsanschrift ***6***, vom 19.6.2018, um 11:15 Uhr zu ABNr.: ***5***.

Im Zuge dieser Nachschau und der am 30.4.2019 und am 10.09.2019 über Finanz-Online erfolgten Kontrolle wurde zudem festgestellt, dass im Unternehmen des Herrn ***9*** ***21*** bis 05.06.2019 keine Registrierkasse gemäß Registrierkassensicherungsverordnung (RKSv) über Finanz-Online registriert bzw. in Betrieb genommen und bis zu diesem Tag keine Startbelegprüfung vorgenommen wurde, obwohl bereits seit 01. April 2017 die gesetzliche Verpflichtung dazu besteht, die Aufzeichnungen betreffend Barumsätze durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulationen zu schützen (Verwendung von manipulationssicheren Registrierkassen).

Im Zuge der am 10.10.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass das Ergebnis der Betriebsprüfung aufgrund formeller Mängel in Bezug auf die Aufzeichnungspflicht zustande gekommen sei. Die Kalkulation habe nicht wesentliche Abweichungen ergeben. Es handle sich nicht um eine Schätzung nach § 184 BAO, sondern um

einen Sicherheitszuschlag. Es seien zudem Lagerbestände unberücksichtigt geblieben. Es werde ersucht, einer fahrlässigen Abgabenverkürzung näher zu treten.

Zur Registrierkasse wurde angegeben, dass diese bereits 2015 bestellt wurde, es jedoch zu Schwierigkeiten bei der Erfassung des AES-Schlüssels gekommen sei. Die Unterlagen zur Registrierkasse habe der Beschuldigte jedoch rechtzeitig der Steuerberatungskanzlei gebracht.

Die Verantwortung zur Anmeldung der Registrierkasse über Finanz-Online habe der Beschuldigte somit der Kanzlei übertragen. Ein QR-Code sei auf den Rechnungen zu sehen gewesen. Die Jahresbelege seien nicht überprüft worden. Der Beschuldigte habe keine BelegCheck-App.

Der Aussage des Beschuldigten wird entgegengehalten, dass bereits in den Vorprüfungen festgestellt wurde (auf die Niederschrift vom 23.1.2013, ABNr: ***7*** und Niederschrift vom 17.2.2016, ABNr: ***8*** wird verwiesen), dass keine Einzelaufzeichnungen über die erzielten Umsätze geführt worden sind und auch kein täglicher Kassasturz vorgenommen worden ist, obwohl der Umsatz mehr als € 150.000,00 pro Jahr ausgemacht hat.

Es wurde wiederholt festgestellt, dass die Losungsermittlung von Hr. ***9***, nämlich die Zählung des vorhandenen Bargeldes in der Kassa am Ende des Tages von dem das Wechselgeld abgezogen und die verbleibende Summe in einer händischen Losungsliste notiert wurde, nicht den Bestimmungen der BAO entspricht. Als Grundlage für die Verbuchung der monatlichen Barumsätze liegen somit lediglich die vom Beschuldigten erstellten monatlichen Excel-Listen vor, welche dem Radierverbot iSd § 131 Abs. 1 Z 6 BAO widersprechen, da diese Listen jederzeit nachträglich veränderbar sind.

Weiters wurde in den Vorprüfungen festgestellt, dass händische Losungsaufzeichnungen nach der Abrechnung vernichtet und auch ein Teil der Paragondurchschriften nicht aufbewahrt wurden. Die daraufhin durchgeführten Nachkalkulationen ergaben schon in den Vorprüfungen hohe Erlösdifferenzen.

Aufgrund der Feststellungen in den Vorprüfungen hat somit der Beschuldigte gewusst, dass Bareingänge und Barausgänge täglich einzeln festzuhalten sind und ein täglicher Kassasturz erfolgen muss. Es wurde schon in den Vorprüfungen darauf hingewiesen, dass die von ihm durchgeführte Losungsermittlung keinesfalls den Bestimmungen der BAO entspricht. Trotzdem erfolgte weiterhin die unzulässige Losungsermittlung, wodurch der Beschuldigte eine massive Unrichtigkeit der bestehenden Abgabenbescheide bewirkte. Vielmehr geht die Finanzstrafbehörde davon aus, dass der Beschuldigte sich absichtlich nicht an die Vorschriften der Bundesabgabenordnung hält, um seine tatsächlichen Erlöse nicht bekannt geben zu müssen. Durch die konsequente Vorgehensweise des Beschuldigten ist daher keinesfalls

lediglich von leichten formellen Mängeln die Rede. Der Beschuldigte wusste, dass er durch Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen seine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und damit eine Verkürzung an Abgaben bewirkt.

Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung mussten die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2014 bis 2016 durch eine Kalkulation ermittelt, und die betreffenden Einkommensteuer- und Umsatzsteuernachforderungen wie oben angeführt festgesetzt werden. Da der steuerliche Vertreter des Beschuldigten bekannt gegeben hat, dass er die Ergebnisse der Betriebsprüfungen mit dem Beschuldigten bespricht, waren die oben angeführten Nachforderungsbeträge dem Beschuldigten auch bekannt. Ein Rechtsmittel wurde nicht erhoben.

Dass die Betriebsprüfung die durchgeführte Kalkulation im Betriebsprüfungsbericht in weiterer Folge als Sicherheitszuschlag bezeichnet, ist für das Finanzstrafverfahren nicht schädlich. Es wird vielmehr davon ausgegangen, dass die Betriebsprüfung auf das Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Beschuldigten durchaus eingegangen ist. Die Betriebsprüfung hat alle Umstände berücksichtigt, die für die Schätzung von Bedeutung waren und dadurch die Schätzung entsprechend dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung angepasst. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung ist die Kalkulation des Betriebsprüfers klar ersichtlich. 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, 49/14/0149).

Des Weiteren wurde im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt, dass die Registrierkasse nicht gesetzeskonform über Finanz-Online angemeldet wurde. Es wurde festgehalten, dass der Beschuldigte bereits in der letzten Betriebsprüfung darauf hingewiesen wurde, dass für die zwei Betriebe Registrierkassenpflicht besteht, da sämtliche Barumsätze die Grenzen überschreiten. Die Registrierkasse wurde jedoch erst am 05.06.2019 gesetzeskonform über Finanz-Online registriert und in Betrieb genommen.

Auch bereits im Zuge der letzten Nachschau der Finanzpolizei (Bericht vom 5.10.2016) wurde darauf hingewiesen, dass für die Betriebe Registrierkassenpflicht besteht, da sämtliche Umsatzgrenzen überschritten wurden.

Zudem war es Anfang des Jahres 2017 in allen Medien, dass alle Unternehmen bei Überschreiten bestimmter (Bar-)umsatzgrenzen eine Registrierkasse benötigen. Wo diese Umsatzgrenzen liegen und wie man eine Registrierkasse gesetzeskonform in Betrieb nimmt, ist sowohl auf der Homepage des BMF, als auch auf der Homepage der WKO nicht nur in Worten Schritt für Schritt beschrieben, sondern auch mittels Grafiken und Videos. Dem Beschuldigten war seine Verpflichtung zur Inbetriebnahme einer gesetzeskonformen Registrierkasse im Falle

des Überschreitens der (Bar-)umsatzgrenzen durchaus bekannt. Er hat daher auch eine Registrierkasse bestellt und im Betrieb aufgestellt. Er hat es dennoch unterlassen, sich in einem ausreichenden Ausmaß um die gesetzeskonforme Anmeldung der Registrierkasse via Finanz-Online zu kümmern.

Zur subjektiven Tatseite ist näher auszuführen, dass im Rahmen der Betriebsprüfung sogar darauf hingewiesen wurde, dass die Registrierkasse ab dem 01.04.2017 durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulationen zu schützen ist.

Hierzu wird mitgeteilt, dass gemäß § 131b Abs. 1 BAO Betriebe seit 1.1.2016 ab einem Jahresumsatz von € 15.000,00 und Barumsätzen in Höhe von € 7.500,00 alle Bareinnahmen zum Zwecke der Losungsermittlung mit elektronischer Registrierkasse, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem unter Beachtung der Grundsätze des § 131 Abs. 1 Z 6 BAO einzeln zu erfassen haben. Die Verpflichtung besteht ab Beginn des viertfolgenden Monats nach erstmaligem Überschreiten der o.a. Grenzen in einem Voranmeldungszeitraum (§ 131b Abs. 3 BAO).

Gemäß § 131b Abs. 2 BAO ist das elektronische Aufzeichnungssystem (Abs. 1 Z 1) durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen. Dabei ist die Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen durch kryptographische Signatur bzw. durch kryptographisches Siegel jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit zu gewährleisten und die Nachprüfbarkeit durch Erfassung der Signatur bzw. des Siegels auf den einzelnen Belegen sicherzustellen.

Gem. § 16 - der auf Grundlage des § 131b Abs. 5 BAO erlassenen - Registrierkassenverordnung (RKSV) haben Unternehmer Registrierkassen und Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheiten über Finanz-Online zu melden. Gem. § 6 Abs. 2 RKSV muss die Registrierung bis zum 1.4.2017 erfolgt sein.

Im gegenständlichen Fall ist dies jedoch erst zum 05.06.2019 erfolgt.

Der Beschuldigte selbst ist als Unternehmer somit gesetzlich dazu verpflichtet, sich um die gesetzeskonforme Inbetriebnahme und Betreuung der Registrierkasse zu kümmern. Durch das Unterlassen der Anmeldung der Registrierkasse via Finanz-Online hat der Beschuldigte die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG in objektiver Hinsicht begangen. Ihm waren bereits durch die Medienwirkung der Inkraftsetzung der Registrierkassensicherheitsverordnung seine Verpflichtungen bekannt. Die korrekte Vorgehensweise wurde sowohl von Seiten des Bundesministeriums für Finanzen, als auch von Seiten der Wirtschaftskammer in Schrift und Bild in verschiedensten Medien dargestellt. Der Unternehmer ist verpflichtet, auch wenn er die Anmeldung an seine steuerliche Vertretung weitergibt, sich zu vergewissern, dass die Anmeldung auch gesetzeskonform erfolgt ist.

Insbesondere dann, wenn er im Zuge einer Betriebsprüfung erfährt, dass die Anmeldung nicht korrekt vorgenommen wurde. Im gegenständlichen Fall hat der Unternehmer es unterlassen, sich um die gesetzeskonforme Anmeldung mit der notwendigen Dringlichkeit zu bemühen.

Somit hat der Beschuldigte es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass seine Registrierkasse nicht gesetzeskonform in Betrieb ist und er damit eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG begeht. Anzumerken ist dazu, dass der Beschuldigte sogar darauf niederschriftlich hingewiesen wurde.

Als Unternehmer ist der Beschuldigte zudem verpflichtet, zum Abschluss seines Geschäftsjahres mit jeder Registrierkasse einen Jahresbeleg zu erstellen. Der Jahresbeleg ist der Monatsbeleg für den Monat Dezember. Wie jeder andere Monatsbeleg ist auch der Monatsbeleg Dezember ein Nullbeleg.

Zur verpflichtenden Überprüfung des Manipulationsschutzes der Registrierkassen braucht der Beschuldigte den Jahresbeleg. Daher ist er verpflichtet, den Jahresbeleg bis zum 31.12. des Kalenderjahres zu erstellen. Der Jahresbeleg kann wie jeder andere Nullbeleg durch Eingabe des Wertes 0 erstellt werden. Diesen Ausdruck hat der Beschuldigte 7 Jahre lang aufzubewahren. Für die Erstellung des Jahresbeleges braucht der Beschuldigte die Signaturerstellungseinheit. Die verpflichtende Überprüfung des Manipulationsschutzes kann manuell mit der BMF Belegcheck-App oder automatisiert über ein Registrierkassen-Webservice durchgeführt werden. Diese Überprüfung des Jahresbeleges muss spätestens bis zum 15.02. des Folgejahres passieren.

Im Zuge von Erhebungen musste festgestellt werden, dass der Beschuldigte keinen Jahresbeleg betreffend das Jahr 2017 bis zum 15.02.2018, sowie betreffend das Jahr 2018 bis zum 15.02.2019 überprüft hat. Der Beschuldigte hat selbst ausgesagt, dass er keine Beleg Check-App auf seinem Handy installiert hat. Auch durch das Unterlassen dieser gesetzlichen Verpflichtung zur Überprüfung der Jahresbelege hat der Beschuldigte eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG begangen.

Zudem ist anzumerken, dass es für Unternehmer spätestens bei der Überprüfung der Jahresbelege sichtbar ist, dass die Registrierkasse nicht gesetzeskonform gemeldet ist, da bei einer nicht gesetzeskonform gemeldeten Registrierkasse bei der Belegüberprüfung ein rotes „X“ als Fehlermeldung am Display aufscheint. Durch das konsequente Unterlassen, sich um die Verpflichtungen nach der Registrierkassensicherheitsverordnung zu kümmern, gibt es daher gegenständlich mehrere Handlungsweisen des Beschuldigten, wodurch er eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG begangen hat.

Daher ist festzuhalten, dass der Beschuldigte bezüglich der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG Vorsatz zumindest in Form des dolus eventualis zu verantworten, der dafür durchaus ausreichend ist.

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

Gemäß § 119 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Entsprechend dem Abs. 2 des § 119 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach der einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG macht sich schuldig, wer ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Pflicht zur Errichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen verletzt.

Nach § 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. Vorsatz bedeutet daher eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG ist auf Grund obiger Ausführungen und durch das konsequente Ignorieren der gesetzlichen Bestimmungen vor allem der

Bundesabgabenordnung und der Registrierkassensicherheitsverordnung sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht erfüllt.

Die Finanzordnungswidrigkeit wird gem. § 51 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zu € 5.000,00 geahndet.

Der Strafraum des § 33 Abs. 1 FinStrG beträgt gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG das Doppelte des Verkürzungsbetrages, das sind € 23.108,00.

Bei der Strafbemessung wurden als mildernd die Schadensgutmachung, das nunmehrige Wohlverhalten durch die Anmeldung der Registrierkasse via Finanz-Online und das Tatsachengeständnis gewertet. Als erschwerend wurden das Zusammentreffen mehrerer Finanzvergehen, die Tatbegehung über einen längeren Zeitraum sowie eine Vorstrafe gewertet.

Durch das Hinzukommen weiterer Milderungsgründe konnte die Strafe entsprechend reduziert werden.

Außerdem wurde auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG).

Die gemäß § 185 FinStrG festgesetzten Kosten betreffen: Pauschalkostenbeitrag (10 v.H. der verhängten Geldstrafe, höchstens € 500).“

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 28.11.2019 mit folgenden Ausführungen:

„Eingangs wird die Bevollmächtigung von ***20*** als Verteidiger im Sinne des § 77 (1) FinStrG angezeigt.

Zumal das Erkenntnis bei der Verhandlung am 10. Oktober 2019 in Anwesenheit des Beschuldigten und des Verteidigers nicht mündlich verkündet worden ist, wird innerhalb offener Frist gegen das Straferkenntnis vom 21. Oktober 2019, zugestellt am 28. Oktober 2019, Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben.

Angefochten wird das Straferkenntnis vom 21. Oktober 2019 hinsichtlich des Spruches, Herr ***21*** ***9*** sei schuldig, er habe vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtiger (St.Nr. ***BF1StNr1***)

A) durch Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2014 bis 2016, nämlich durch die Bekanntgabe von zu niedrigen Umsätzen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vorsätzlich eine Verkürzung von

Umsatzsteuer für 2014 in Höhe von € 1.200,00
Einkommensteuer für 2014 in Höhe von € 3.373,00
Umsatzsteuer für 2015 in Höhe von € 1.300,00
Einkommensteuer für 2015 in Höhe von € 3.731,00
Umsatzsteuer für 2016 in Höhe von € 1.950,00
zusammen also in Höhe von € 11.554,00 bewirkt

sowie

B) im Bereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtiger (St.Nr. ***BF1StNr1***), ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Pflicht zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen verletzt, indem er bis 05.06.2019 in seinem Unternehmen keine Registrierkasse gemäß Registrierkassenverordnung (RKSV) über Finanz-Online registriert bzw. in Betrieb genommen habe und keine Überprüfung der Jahresbelege 2017 und 2018 vorgenommen habe, obwohl bereits seit 01. April 2017 die gesetzliche Verpflichtung dazu bestünde, die Aufzeichnungen betreffend Barumsätze durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen (Verwendung von manipulationssicheren Registrierkassen).

Er habe dadurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung zu A) nach § 33 Abs. 1 lit. a FinStrG, und zu B) der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG begangen.

2. Gemäß §§ 33 Abs. 5 bzw. 51 Abs. 2 iVm 21 Abs. 2 FinStrG würde über ihn eine Geldstrafe von € 4.500,00 verhängt, gemäß § 20 FinStrG würde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 18 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG seien die Kosten des Strafverfahrens in Höhe von € 450,00 und die Kosten des Strafvollzuges zu ersetzen. Die Kosten des Strafvollzuges würden durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

Es wird beantragt das Finanzstrafverfahren sowohl hinsichtlich § 33 (1) als auch hinsichtlich § 51 (1) FinStrG gem. § 136 (1) iVm § 82 (3) FinStrG einzustellen.

Die Beschwerde wird wie folgt begründet:

Es wurde bereits in der mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2019 vom Verteidiger dargelegt, dass die seitens der abgabenbehördlichen Prüfung vorgenommene Kalkulation nicht als Maßgabe für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages dienen konnte. Die vom Prüfer für das Jahr 2014 behauptete Differenz von EUR 27.734,20 beträgt lediglich 4,78 % der erklärten Erlöse von EUR 581.253,00, die für das Jahr 2015 behauptete Differenz nur 3,89 % der erklärten Erlöse von EUR 589.030,00 und die für das Jahr 2016 behauptete Differenz überhaupt nur 3,7 % der erklärten Erlöse von EUR 596.133,00.

Derartig geringe Differenzen sind niemals Grundlage für eine Umsatz- und Ergebniszurechnung, weil bereits eine geringfügige Abweichung im Bereich der Lagerhaltung, beim Schwund, bei den Bezugskosten oder bei Gewährung von Naturalrabatten diese Differenzen völlig aufzulösen im Stande sind. Es kann eine Erlösverkürzung mit dieser Methode nicht bewiesen werden. Der Tatbestand der Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ist somit nicht gegeben.

Der Prüfer hat vielmehr zum Mittel des Sicherheitszuschlages gegriffen, weil er damit formelle Mängel der Aufzeichnungen ahnden wollte. Dies kommt einer Abmahnung, die Aufzeichnungspflichten einzuhalten, gleich. Das Fehlen formeller Aufzeichnungen muss nicht zwingend zu einer Verkürzung von Erlösen führen. Damit würde eine Generalverurteilung aller Abgabepflichtigen Platz greifen, die nicht zu formellen Aufzeichnungen verpflichtet sind.

Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass eine vorsätzliche Abgabenverkürzung i.S. § 33 (1) FinStG bewirkt wurde.

Gem. § 51 (1) lit. c macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen „oder zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen“ verletzt.

Der Beschwerdeführer hat bereits in der mündlichen Verhandlung am 10.10.2019 darauf hingewiesen, dass er rechtzeitig um die Anschaffung einer elektronischen Registrierkasse, um damit dem gesetzlichen Auftrag nachzukommen, bemüht war. Mit der Registrierung hat er seinen Steuerberater beauftragt. Dieser konnte wegen Problemen mit der Übermittlung des AES Schlüssels die Registrierung erst verspätet durchführen. Wissentlichkeit und Willentlichkeit in der Erfüllung des Tatbestandes des § 51 (1) lit. c kann darin nicht gesehen werden. Mangels vorsätzlichen Handelns ist eine Bestrafung i.S. des § 52 (2) nicht angebracht.

Abschließend wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes beantragt.“

Das Verfahren wurde der Vorsitzenden mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 28.2.2023 mit Wirkung 1.3.2023 im Rahmen einer Paketzuteilung von „Altakten“ zur Bearbeitung zugeteilt.

In der mündlichen Verhandlung wurde zunächst ein Vertreterwechsel bekannt gegeben. Dann wurde wie folgt vorgehalten, erhoben und festgestellt:

„Der Verteidiger verweist auf das schriftliche Vorbringen und beantragt wie dort. Ergänzend wird ausgeführt, dass nachweislich eine Registrierkassa angeschafft worden ist. Dies kann man auch bestätigen. Bezüglich des Ergebnisses der Betriebsprüfung möchte ich darauf hinweisen, dass die Zuschätzung völlig falsch ist. Es wurde ein Schwund von 15 % angesetzt, jedoch ist bekannt, dass in dieser Branche ein Schwund von 25 % - 35 % gegeben ist und daher wäre kein steuerliches Mehrergebnis herausgekommen, wäre man von dem branchenüblichen Schwund ausgegangen. Der ehemalige Steuerberater hat meiner Einschätzung nach eine Honorarforderung offen gehabt, die nicht bezahlt wurde, weswegen er sich nicht ordnungsgemäß um die Betriebsprüfung gekümmert hat. Der Branchenschnitt ist allgemein bekannt und von der Betriebsprüfung in anderen Fällen so anerkannt worden. Daher wird das hohe Gericht ersucht, eine Verwarnung auszusprechen. Es wird zudem darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer kaum deutsch spricht.

AB: Keine Ergänzungen.

Zu den aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gibt der Beschuldigte an:

Derzeitiges Einkommen: 1.200,00 € – 1.500,00 €

Schulden: ca. bei der Bank € 45.000,00, Lieferanten: ca. € 60.000,00 und beim Finanzamt und bei der Krankenkassa ca. € 10.000,00 - € 15.000,00

Sorgepflichten für drei Kinder und Frau

Vermögen: keines

V: Ich halte Ihnen zunächst die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung vor:

Am 5.10.2016 hat es eine Nachschau der FinPol zur Registrierkassa des Unternehmens des Bf. gegeben.

Im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vom 25.6.2018 für die Jahre 2014 bis 2016 sind deren Feststellungen festgehalten.

In diesen Jahren haben Sie einen Groß- u. Einzelhandel mit Blumen an den Standorten in ***10*** und in ***11*** betrieben.

Zu den Grundaufzeichnungen wird ausgeführt, dass im Zuge der Prüfung sämtliche Grundaufzeichnungen zur Losungsermittlung von dem Abgabepflichtigen abverlangt worden seien. Laut der Auskunft vom Bf. wurden jedoch im Prüfungszeitraum sowohl die händischen Lösungsaufzeichnungen (Listen über Tagessummen) nach der Abrechnung vernichtet als auch Teile der Paragondurchschriften im Prüfungszeitraum nicht aufbewahrt.

Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind gemäß § 132 BAO sieben Jahre aufzubewahren. Die Nichtvorlage der händisch geführten Aufzeichnungen stellt daher einen schweren formellen Buchführungsmangel dar, welcher zu einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO führt.

Der Prüfer hat seine Zuschätzungen unter der Bezeichnung Sicherheitszuschlag ausgewiesen.

Für 2014 gab es eine Zurechnung zu den erklärten Umsätzen von € 12.000,00, Steuersatz 10 %

Für 2015 gab es eine Zurechnung zu den erklärten Umsätzen von € 13.000,00, Steuersatz 10 % und für 2016 eine Zurechnung von € 15.000,00, Steuersatz 13 %.

Für die Prüfungsjahre wurden zuvor folgende Umsätze erklärt:

2014 € 582.480,94, 2015 € 589.030,00, 2016 € 596.133,25

Die Zurechnungen wurden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensbesteuerung unterzogen.

Losungsermittlung

Die Tageslosungen werden im Prüfungszeitraum auf diese Weise ermittelt, dass der Beschuldigte am Ende des Tages das in der Kasse vorhandene Bargeld zählt. Davon wird das Wechselgeld abgezogen und die verbleibende Summe in einer händischen Losungsliste eingetragen.

Anschließend werden diese Beträge in einer monatsweise geführte Excel - Liste eingetragen.

Diese Liste wird monatlich zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen an den steuerlichen Vertreter weitergeleitet.

Es werden keine Einzelaufzeichnungen über die erzielten Umsätze geführt. Es erfolgte auch kein täglicher Kassasturz (keine Erfassung der Anfangs- u. Endbestände).

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sind alle Bareingänge und Barausgänge täglich einzeln festzuhalten.

Da im vorliegenden Fall auch keine der Ausnahmen der BarbewegungsVO zutrifft, wären auf Grund des Umsatzes von mehr als € 150.000,- pro Jahr Einzelaufzeichnungen zu führen gewesen.

Bei der vereinfachten Losungsermittlung werden die Betriebseinnahmen nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus ausgezähltem End- und Anfangsbestand ermittelt (Kassasturz): Auch diese vereinfachte Losungsermittlung ist jedoch nicht erfolgt, da lediglich die Höhe der Tageslosung in den Erlösaufzeichnungen erfasst wurde.

Die Losungsermittlung entspricht somit nicht den Bestimmungen der BAO.

Im Herbst 2016 wurden von Hrn ***9*** 2 Registrierkassen der Marke Quorion QMP 2000 angeschafft (für ***12*** und Filiale ***13***). Lt Niederschrift über die Nachschau zu Aufzeichnungsverpflichtungen (NAV) werden Barzahlungen entgegengenommen und Belege ausgestellt.

Parallel zur herkömmlichen Losungsermittlung werden auch elektronische Aufzeichnungen geführt, welche mit den bisherigen Aufzeichnungen verglichen werden.

Unter Bemerkungen zu den Registrierkassen wird ausgeführt, dass im Zuge der letzten Betriebsprüfung vom Prüfer darauf hingewiesen wurde, dass für die 2 Betriebe Registrierkassenpflicht besteht, da sämtliche Barumsätze die Grenzen überschreiten.

Gibt es keine Registrierkassen führt dies nach § 163 BAO zum Verlust der Vermutung der sachlichen Richtigkeit der geführten Bücher und Aufzeichnungen und kann zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 BAO führen.

Bei der Kalkulation laut Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde ein Schwund von 15 % gerechnet und beim Großhandel ein RAK von 1,81 angesetzt und beim Einzelhandel ein RAK von 2,55.

Die buchmäßigen Rohaufschläge lagen bei beiden Filialen 2014 bei 1,49, 2015, 1,5 und 2016 1,49 bei der Filiale in ***12*** und 1,48 bei der Filiale in ***13***.

Mit dieser Berechnung kam der Prüfer (zunächst) zu folgenden Differenzen 2014 € 27.734,00, 2015 € 22.889,00 und 2016 € 22.016,00.

Auf der Niederschrift zur Schlussbesprechung sind in der Folge aber handschriftliche Vermerke ersichtlich, wonach es eben zu einer Anwendung der im Prüfbericht genannten Sicherheitszuschläge kam und nicht zum Ansatz der Kalkulationsdifferenzen.

Nach Einsicht in den Akteninhalt bin ich zu dem Schluss gekommen, dass ein finanzstrafrechtlich nicht relevanter Sicherheitszuschlag vorliegt, weil es im Rahmen der Schlussbesprechung dem Steuerberater gelungen ist, den Prüfer von seinem Standpunkt zu überzeugen und dieser von der Kalkulation abgegangen ist. Das ist natürlich eine Senatsentscheidung, aber damit gebe ich meine Einschätzung auf Grund der Aktenlage bekannt.

Bf.: Ja.

AB: Keine Erklärung. Ich wäre dazu natürlich nicht zufrieden.

V: Damit verbleibt die Registrierkassa. Punkt B der Anlastung im Erkenntnis des Spruchsenates.

Im Zuge des Jahres 2016 wurden 2 Kassen angeschafft. Folgende Voraussetzungen müssen Registrierkassen ab dem 1.5.2016 erfüllen;

- ° Ein Datenerfassungsprotokoll und ein Belegdrucker müssen vorhanden sein
- ° Zweitschriften von Belegen müssen nach einem Ausfall der RK nacherfasst werden können
- ° Ein Datenerfassungsprotokoll muss jederzeit exportiert werden können.

Ab dem 1.4.2017 ist die Registrierkasse durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen. Der Manipulationsschutz wird über eine Signatur bzw. ein Siegel jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit (abgekürzt: SSEE) herbeigeführt. Diese Signatur bzw. Siegel muss auch am einzelnen Beleg sichtbar gemacht werden (z.B.: QR-Symbol).

Im vorliegenden Fall erfolgte bis dato, stellte der Prüfer fest, keine Registrierung der SSEE und Registrierkasse über Finanz-Online. Auch die Inbetriebnahme der Sicherheitseinrichtung für die Registrierkasse wurde noch nicht durchgeführt.

Verfügt die Registrierkasse ab dem 1.4.2017 nicht über die vorgeschriebene technische Sicherheitseinrichtung, ist dies als Finanzordnungswidrigkeit strafbar.

Die Schlussbesprechung hat am 25.6.2018 stattgefunden, die Registrierkasse wurde jedoch unbestritten erst ein Jahr später (5.6.2019) über Finanz-Online angemeldet. Das haben Sie nicht vorschriftsmäßig gemacht, stimmen Sie dem jetzt zu?

Bf: Ja. Mein Mandant hat die Registrierkasse angeschafft und Herrn ***19*** aufgetragen, die Kassa anzumelden. Das hat leider nicht funktioniert, so dass die Firma kontaktiert wurde. Der Chef selbst hat sich um die Angelegenheit gekümmert, daher wurde die Registrierung letztlich erst ein Jahr nach der Betriebsprüfung vorgenommen. Mein Mandant wusste nicht, dass er das ordnungsgemäß anmelden muss. Er hat sich auf die Ausführungen des STB verlassen. Er kam erst durch die Prüfung drauf, dass die Kassa nicht angemeldet war.

V: Nach der Prüfung dauerte es eben nochmal ein ganzes Jahr bis die Kassa registriert ist. Durch die Prüfung wusste der Beschwerdeführer, dass die Kassa eben nicht ordnungsgemäß registriert war.

Verteidiger: Es kamen dann verschiedene Techniker. Das hat auch nicht funktioniert, bis der Firmenchef letztendlich gekommen ist. Die Kassa wurde nochmals neu aufgesetzt und erst dann hat es funktioniert. Daher geben wir zu, es ist letztendlich unsere Schuld. Er hat die Finanzordnungswidrigkeit nicht vor Augen gehabt. Subjektiv war er sich nicht im Klaren, dass es nicht funktioniert.

Amtsbeauftragter: Die Verpflichtung zur Erlöserfassung wurde schon bei der Schlussbesprechung am 23. Jänner 2013 bei einer Vorprüfung bemängelt. Bei der gegenständlichen relevanten Prüfung zur Vorprüfung von der Schlussbesprechung vom 21. Dezember 2015. Dann erfolgte eine Nachschau am 19. Juni 2018 im Zuge der Betriebsprüfung. Schließlich dann auch die Feststellung der Schlussbesprechung vom 25. Juni 2018, da wurde darauf hingewiesen, so dass der Vorsatz auf jeden Fall angenommen werden kann. Erst im Zuge des Finanzstrafverfahrens, nämlich kurz nach der Zustellung der Strafverfügung vom 23. Mai 2019, am 29. Mai 2019, wurde dann eiligst die Kassa dann doch noch angemeldet, nämlich am 05. Juni 2019. Es war also seit 2013 bis 2019 erst möglich nach finanzstrafrechtlichem Druck den Beschuldigten überhaupt zu einer gesetzeskonformen Handlung zu bringen und das nachweislich erst nach vier Belehrungen. Das heißt, es ist eine beharrliche Missachtung der Registrierkassenverpflichtung und kein Missverständnis.

Verteidiger: Mein Mandant war sehr wohl darauf bestrebt, dass seit 2017 die Kassa angemeldet wird. Aufgrund der technischen Schwierigkeiten, die sich ergeben haben, hat es nicht funktioniert. Es ist richtig, dass aufgrund der finanzstrafrechtlichen Ermittlungen unser Mandant einen erhöhten Druck auf die Betreiberfirma angewendet hat, es jedoch einige Monate gedauert hat, bis es richtig funktioniert hat.

Der Punkt zwei: Ein wesentlicher Bestandteil des Umsatzes besteht darin, dass Onkeln, Tanten, Mutter und Vater die Blumen in den Lokalen verkaufen und hier eine Registrierkassapflicht gegeben ist. Man muss sich das so vorstellen: Der Vater geht mit den Blumen am Abend ins Lokal Eins, Zwei, Drei und verkauft diese Blumen um einmal € 5,00, € 10,00, € 20,00. Da kann natürlich keine Kassa mitgenommen werden. Man muss sich auch auf die Lebensumstände konzentrieren und darauf hinweisen, dass mein Mandant weder die Ausbildung hat, noch der deutschen Sprache so mächtig ist, dass er alles versteht.“

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

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht. § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen oder zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen verletzt.

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.

Zum Verwaltungsgeschehen:

Am 5.10.2016 hat es eine Nachschau der FinPol zur Registrierkassa des Unternehmens des Bf. gegeben.

Im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vom 25.6.2018 für die Jahre 2014 bis 2016 sind deren Feststellungen festgehalten.

Der Bf. hat demnach in diesen Jahren einen Gross- u. Einzelhandel mit Blumen an den Standorten in ***10*** und in ***11*** betrieben.

Zu den Grundaufzeichnungen wird ausgeführt, dass im Zuge der Prüfung sämtliche Grundaufzeichnungen zur Losungsermittlung von dem Abgabepflichtigen abverlangt worden seien. Laut der Auskunft von Hm. ***9*** wurden jedoch im Prüfungszeitraum sowohl die händischen Losungsaufzeichnungen (Listen über Tagessummen) nach der Abrechnung vernichtet als auch Teile der Paragondurchschriften im Prüfungszeitraum nicht aufbewahrt.

Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind gemäß § 132 BAO sieben Jahre aufzubewahren. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden.

Die Nichtvorlage der händisch geführten Aufzeichnungen stellt daher einen schweren formellen Buchführungsmangel dar, welcher zu einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO führt.

Der Prüfer hat seine Zuschätzungen unter der Bezeichnung Sicherheitszuschlag ausgewiesen.

Für 2014 gab es eine Zurechnung zu den erklärten Umsätzen von € 12.000,00, Steuersatz 10 %

Für 2015 gab es eine Zurechnung zu den erklärten Umsätzen von € 13.000,00, Steuersatz 10 % und für 2016 eine Zurechnung von € 15.000,00, Steuersatz 13 %.

Für die Prüfungsjahre wurden zuvor folgende Umsätze erklärt:

2014 € 582.480,94, 2015 € 589.030,00, 2016 € 596.133,25

Die Zurechnungen wurden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensbesteuerung unterzogen.

Einkommensteuer

(330) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

<u>Zeitraum:</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
Vor Bp.	9.831,81	10.174,11	-10.950,23
Tz. 4 Anpassung GFB	-1.560,00	-1.453,29	-526,47
Tz. 5 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	12.000,00	13.000,00	15.000,00
Nach Bp.	20.271,81	21.720,82	3.523,30

Losungsermittlung

Die Tageslosungen werden im Prüfungszeitraum auf diese Weise ermittelt, dass der Beschuldigte am Ende des Tages das in der Kasse vorhandene Bargeld zählt. Davon wird das Wechselgeld abgezogen und die verbleibende Summe in einer händischen Losungsliste eingetragen.

Anschließend werden diese Beträge in einer monatsweise geführte Excel - Liste eingetragen.

Diese Liste wird monatlich zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen an den steuerlichen Vertreter weitergeleitet.

Es werden keine Einzelaufzeichnungen über die erzielten Umsätze geführt. Es erfolgte auch kein täglicher Kassasturz (keine Erfassung der Anfangs- u. Endbestände).

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sind alle Bareingänge und Barausgänge täglich einzeln festzuhalten.

Da im vorliegenden Fall auch keine der Ausnahmen der BarbewegungsVO zutreffen, wären auf Grund des Umsatzes von mehr als € 150.000,- pro Jahr Einzelaufzeichnungen zu führen gewesen.

Bei der vereinfachten Losungsermittlung werden die Betriebseinnahmen nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus ausgezähltem End- und Anfangsbestand ermittelt (Kassasturz): Auch diese vereinfachte Losungsermittlung ist jedoch nicht erfolgt, da lediglich die Höhe der Tageslosung in den Erlösaufzeichnungen erfasst wurde.

Die Losungsermittlung entspricht somit keinesfalls den Bestimmungen der BAO.

Im Herbst 2016 wurden von Hrn ***9*** 2 Registrierkassen der Marke Quorion QMP 2000 angeschafft (für ***12*** und Filiale ***13***). Lt Niederschrift über die Nachschau zu Aufzeichnungsverpflichtungen (NAV) werden Barzahlungen entgegengenommen und Belege ausgestellt.

Parallel zur herkömmlichen Losungsermittlung werden auch elektronische Aufzeichnungen geführt, welche mit den bisherigen Aufzeichnungen verglichen werden.

Bemerkungen zu den Registrierkassen:

Im Zuge der letzten Betriebsprüfung wurde vom Prüfer darauf hingewiesen, dass für die 2 Betriebe Registrierkassenpflicht besteht, da sämtliche Barumsätze die Grenzen überschreiten.

Im Zuge des Jahres 2016 wurden daraufhin 2 Kassen angeschafft. Folgende Voraussetzungen müssen Registrierkassen ab dem 1.5.2016 erfüllen;

- ° Ein Datenerfassungsprotokoll und ein Belegdrucker müssen vorhanden sein
- ° Zweitschriften von Belegen müssen nach einem Ausfall der RK nacherfasst werden können
- ° Ein Datenerfassungsprotokoll muss jederzeit exportiert werden können.

Ab dem 1.4.2017 ist die Registrierkasse durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen. Der Manipulationsschutz wird über eine Signatur bzw. ein Siegel jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit (abgekürzt: SSEE) herbeigeführt. Diese Signatur bzw. Siegel muss auch am einzelnen Beleg sichtbar gemacht werden (z.B.: QR-Symbol).

Im vorliegenden Fall erfolgte bis dato keine Registrierung der SSEE und Registrierkasse über Finanz-Online. Auch die Inbetriebnahme der Sicherheitseinrichtung für die Registrierkasse wurde noch nicht durchgeführt.

Verfügt die Registrierkasse ab dem 1.4.2017 nicht über die vorgeschriebene technische Sicherheitseinrichtung, ist dies als Finanzordnungswidrigkeit strafbar.

Dies führt weiter nach § 163 BAO zum Verlust der Vermutung der sachlichen Richtigkeit der geführten Bücher und Aufzeichnungen und kann zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 BAO führen.

Bei der Kalkulation laut Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde ein Schwund von 15 % gerechnet und beim Großhandel ein RAK von 1,81 angesetzt und beim Einzelhandel ein RAK von 2,55.

Die buchmäßigen Rohaufschläge lagen bei beiden Filialen 2014 bei 1,49, 2015, 1,5 und 2016 1,49 bei der Filiale in ***12*** und 1,48 bei der Filiale in ***13***.

Mit dieser Berechnung kam der Prüfer (zunächst) zu folgenden Differenzen 2014 € 27.734,00, 2015 € 22.889,00 und 2016 € 22.016,00.

Auf der Niederschrift zur Schlussbesprechung sind in der Folge aber handschriftliche Vermerke ersichtlich, wonach es eben zu einer Anwendung der im Prüfbericht genannten Sicherheitszuschläge kam und nicht zum Ansatz der Kalkulationsdifferenzen.

Die Bescheide nach der Prüfung ergingen am 12.7.2018.

In der Niederschrift über die mündliche Verhandlung bei der Finanzstrafbehörde vom 10.10.2019 wird wie folgt festgehalten:

„Vermögens- und Einkommensverhältnisse: ca. € 1.000,00 bis 2.000,00; kein Vermögen; Schulden: ca. € 20.000,00 bis 30.000,00 bei Lieferanten, 15.000,00 Kreditschulden, verheiratet, Sorgepflichten: 3 Kinder (6 Monate, 4 Jahre, 7 Jahre, Gattin), 1 Vorstrafe

Ich bin der deutschen Sprache ausreichend mächtig und benötige keinen Dolmetsch.

Die Grundlage für das heutige Verfahren war die Betriebsprüfung. Diese hat in der Kanzlei stattgefunden. Das Ergebnis der Betriebsprüfung waren formelle Mängel in Bezug auf die Aufzeichnungspflicht. Die Kalkulation hat jedoch nicht wesentliche Abweichungen ergeben. Es handelt sich dabei nicht um eine Schätzung nach § 184 BAO, sondern um einen Sicherheitszuschlag, was Grundlage für die Finanzstrafbehörde für die Abgabenhinterziehung war.

Dass die formellen Mängel Platz gegriffen haben wird nicht bestritten, dass muss aber nicht bedeuten, dass dadurch eine Abgabenverkürzung stattfindet. Es könnte auch umgekehrt der Fall sein, dass ein Zuviel an Abgaben entrichtet wurden.

Aus Sicht der Verteidigung ist nicht von einem vorsätzlichen Abgabenhinterziehungstatbestand auszugehen, es wird daher ersucht einer fahrlässigen Abgabenverkürzung näherzutreten, wobei das Ausmaß der Fahrlässigkeit nicht so wesentlich ist, dass es zu einer wirklichen Beeinträchtigung der Abfuhr gekommen ist. Dem Bund und uns allen ist damit nicht wirklich

ein Schaden entstanden. Ansonsten möchte ich darauf hinweisen, dass der Beschuldigte trotz seines abstammungsmäßigen Hintergrundes sehr bemüht ist den österreichischen Gesetzen vollinhaltlich zu entsprechen, und er immer seinen Verpflichtungen, wenn auch immer in ratenweiser Form nachkommt.

Bei der Registrierkasse kam es zu Schwierigkeiten bei der Erfassung des AES Schlüssels. Die Unterlagen hätte der Beschuldigte rechtzeitig gebracht. Die Verhandlungsleiterin weist darauf hin, dass die Schlussbesprechung am 25.6.2018 stattgefunden hat, die Kasse jedoch erst ein Jahr später (5.6.2019) über Finanz-Online angemeldet wurde. Der Verteidiger gibt bekannt, dass er der Meinung war, dass es funktioniert hätte, im Rahmen der Prüfung sei aufgekommen, dass es nicht so war. Es wurde Kontakt aufgenommen mit dem Kassenhersteller, der AES Schlüssel wurde ein zweites Mal übermittelt, weil das nicht funktioniert habe, wurde der Geschäftsführer der Kassenfirma persönlich kontaktiert. Dieser habe darauf hingewiesen, dass man den AES Schlüssel aus dem e-Mail im Finanz-Online hineinkopieren sollte.

Es wird darauf hingewiesen, dass bereits im Zuge der letzten Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass Registrierkassenpflicht besteht. Der Verteidiger weist darauf hin, dass der Beschuldigte es wusste, er hat jedoch die Verantwortung der Kanzlei übertragen. Der Verteidiger hat geglaubt, es sei erledigt.

Ein QR-Code war auf den Rechnungen. Jahresbelege wurden nicht überprüft. Der Beschuldigte hat keine Kassenüberprüfungs-App.

Die Kasse war im Jahr 2017 schon in Betrieb. Sie wurde im Jahr 2015 schon bestellt, jedoch gab es Lieferschwierigkeiten. Es wird darauf hingewiesen, dass die Jahresbelege 2017 und 2018 nachträglich zu überprüfen sind.

Die Betriebsprüfungsberichte werden mit den Klienten grundsätzlich besprochen. Vor allem, wenn es Fragen zu Kalkulationen gibt. In diesem Fall blieben Lagerbestände unberücksichtigt.

Diese machen gleich einige tausend Euro aus. Daher wurde ein Sicherheitszuschlag verhängt.

Die Kalkulation konnte nicht als Beweismittel herangezogen werden. Es wurde kein Rechtsmittel eingebracht.“

Zum Sachverhalt:

Auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung liegen für die Jahre 2014, 2015 und 2016 Abgabennachforderungen zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer vor.

Der Prüfer hat zunächst eine Kalkulation zur Berechnung der Nachforderungsbeträge gemacht, letztlich wurde abgabenrechtlich jedoch ein Sicherheitszuschlag verhängt.

Eine Registrierkasse wurde entgegen den gesetzlichen Vorgaben erst am 5.6.2019 in Finanz-Online registriert.

Beweiswürdigung:

Diese Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage zu den Prüfberichten und den Angaben des Beschuldigten.

Zum objektiven Tatbestand:

Die Jahreserklärungen für das Jahr 2014 wurden am 8.2.2014 eingereicht und führten demnach zu den unrichtigen Bescheiden vom 9.2.2014.

Die Jahreserklärungen für das Jahr 2015 wurden am 24.10.2016 eingereicht und führten demnach zu den unrichtigen Bescheiden vom 24.10.2016.

Die Jahreserklärungen für das Jahr 2016 wurden am 25.01.2018 eingereicht und führten demnach zu den unrichtigen Bescheiden vom 26.1.2018.

Wenn die Nachforderungsbeträge nunmehr als strafrechtlich relevante Verkürzungen anzusehen wären, läge ein Finanzvergehen jeweils in dem Unterschiedsbetrag zwischen einbekannter Abgabe und Nachforderung pro Tatzeitraum (3 Taten zur Umsatzsteuer und 2 Taten zur Einkommensteuer).

Es ist jedoch an Hand der Niederschrift zur abgabenbehördlichen Prüfung ersichtlich, dass der Prüfer von seinem Vorhaben, die Nachforderungen auch auf finanzstrafrechtlich übernehmbaren Kalkulationsdifferenzen aufzubauen, letztlich sichtlich nach einem Gespräch mit dem Parteienvertreter, dessen Inhalt nicht wiedergegeben ist, davon wieder abgegangen ist und lediglich Sicherheitszuschläge angewendet hat.

Sicherheitszuschläge sind ein Element der Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde, jedoch ist unter den strengerem Vorgaben für Finanzstrafverfahren mit umgekehrter Beweislast, bei der vorliegenden Beweislage, dass den Aufzeichnungspflichten und Belegaufbewahrungsverpflichtungen zwar nachweislich nicht entsprochen wurde, aber der Prüfer letztlich von seinen Kalkulationen wieder (wie schon in einer Vorprüfung) abgegangen ist und lediglich eine prozentuelle Globalzuschätzung vorgenommen hat, zum objektiven Tatbestand nicht von nachweisbaren Verkürzungen auszugehen.

In der Beschwerdeschrift wird jedoch nicht bestritten, dass die Registrierkasse nicht ordnungsgemäß installiert wurde, sondern lediglich eingewendet, dass die subjektive Tatseite hinsichtlich des Vergehens nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG nicht gegeben sei.

Der objektive Tatbestand dieser Bestimmung, die Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen, indem er bis 05.06.2019 in seinem

Unternehmen keine Registrierkasse gemäß Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSv) über Finanz-Online registriert bzw. in Betrieb genommen und keine Überprüfung der Jahresbelege 2017 und 2018 vorgenommen hat, obwohl bereits seit 01. April 2017 die gesetzliche Verpflichtung dazu besteht, die Aufzeichnungen betreffend Barumsätze durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulationen zu schützen (Verwendung von manipulationssicheren Registrierkassen) ist somit erfüllt, daher liegt eine Finanzordnungswidrigkeit vor.

Zum subjektiven Tatbestand:

Bereits im Oktober 2016 hat es eine erste Nachschau zur Registrierkasse gegeben, der Beschuldigte wurde wie der Amtsbeauftragte zusammenfassend in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des BFG dargestellt hat mehrmals von Seiten der Behörde an diese Verpflichtung erinnert, dennoch wurde nach der unbestrittenen Aktenlage erst am 5.6.2019 eine Registrierkasse in Finanz-Online registriert. Zur Einführung dieser Verpflichtung hat es eine umfassende Medienberichterstattung und eine Informationskampagne über die Wirtschaftskammer gegeben. Über diese Verpflichtung konnte daher für einen Unternehmer kein Zweifel bestehen, auch wenn er wie der Beschuldigte einen mittelgroßen Familienbetrieb führt und nicht über sehr gute Kenntnisse der deutschen Sprache verfügt. Zudem war der Beschuldigte auch im Rahmen der Prüfungen steuerlich vertreten und hatte damit einen einschlägig ausgebildeten Ansprechpartner zur Seite.

Auch wenn der Bf. zunächst davon ausgegangen sein mag, dass er die Registrierung beauftragt habe, so hat er sich in der Folge so nachhaltig nicht an die Vorgaben zur ordnungsgemäßen Erfassung und Meldung seiner Umsätze ab Einführung der Registrierkassenpflicht gehalten, dass er es eben auch nach Ansicht des Senates ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass er eine abgabenrechtliche Pflicht zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen verletzt, indem er eben bis 05.06.2019 in seinem Unternehmen keine Registrierkasse gemäß Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSv) über Finanz-Online registriert bzw. in Betrieb genommen und keine Überprüfung der Jahresbelege 2017 und 2018 vorgenommen hat, obwohl bereits seit 01. April 2017 die gesetzliche Verpflichtung dazu bestand, die Aufzeichnungen betreffend Barumsätze durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulationen zu schützen (Verwendung von manipulationssicheren Registrierkassen).

Strafbemessung:

Gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe bis zu 5 000 Euro geahndet.

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

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafandrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob es dem Täter darauf angekommen ist, sich oder einem Verband, als dessen Entscheidungsträger er gehandelt hat, durch die wiederkehrende Begehung der Tat eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Eine wiederkehrende Begehung liegt vor, wenn der Täter bereits zwei solche Taten begangen hat oder einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist. Ebenso ist bei der Bemessung der Strafe darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG gilt: Wird auf eine Geldstrafe oder auf Wertersatz erkannt, so ist zugleich die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen.

Abs. 2: Bei Finanzvergehen, deren Ahndung in den Fällen des § 58 Abs. 2 lit. a dem Spruchsenat vorbehalten ist, dürfen die Ersatzfreiheitsstrafen das Höchstmaß von je drei Monaten und bei den übrigen Finanzvergehen das Höchstmaß von je sechs Wochen nicht übersteigen.

Mildernd ist, dass die Registrierkasse via Finanz-Online nunmehr im Juni 2019 angemeldet wurde und das Tatsachengeständnis, dass die Anmeldung nicht ordnungsgemäß erfolgt ist, zudem das steuerliche Wohlverhalten über einen längeren Zeitraum. Erschwerend ist kein Umstand.

Weiters sind die Sorgepflichten sowie die bescheidene Einkommenslage des Beschwerdeführers zu berücksichtigen gewesen.

Unter Abwägung der genannten Milderungs- und Erschwerungsgründe erschienen dem Senat die ausgesprochene Geldstrafe sowie die Ersatzfreiheitsstrafe als tat- und schuldangemessen. Sie entsprechen auch den generalpräventiven (Abhalten potentieller Nachahmungstäter) und spezialpräventiven (Abhalten des Beschuldigten von weiteren Taten) Erfordernissen.

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten von € 75,00 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.

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 abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 21. Juni 2023