

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Senatsvorsitzende ***33***, den Richter ***34*** und die fachkundigen Laienrichter ***35*** und ***36*** ***51*** in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, wegen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 Abs. 1 lit. a und § 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Amtsbeauftragten vom 15.5.2024 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 28. Februar 2024, Geschäftszahl ***3***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3.9.2024 in Abwesenheit des Beschuldigten, in Anwesenheit der Amtsbeauftragten ***44*** sowie der Schriftführerin ***37*** zu Recht erkannt:

Der Schuldbeschwerde der Amtsbeauftragten wird dahingehend stattgegeben, dass zu Punkt 2 des Erkenntnisses des Spruchsenates erkannt wird, dass der Beschuldigte vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu bewirken versucht hat, dass die bescheidmäßig festzusetzende Einkommensteuer seines Mandanten ***47*** ***39*** für das Jahr 2019 in der Höhe von € 13.082,00 zu niedrig festgesetzt wird.

Der Beschuldigte hat zur Einkommensteuer 2019 des ***47*** ***39*** nicht die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG, sondern den Versuch der Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1, in der Fallvariante Abs. 3 lit. a, (erste Fallvariante) i.V. § 13 FinStrG begangen.

Im Übrigen wird die Schuldbeschwerde als unbegründet abgewiesen und für die versuchte Abgabenhinterziehung sowie die unverändert belassenen Schuldsprüche mit Strafreubemessung vorgegangen und nach § 33 Abs. 5 i. V § 21 FinStrG eine Geldstrafe von € **15.200,00** ausgesprochen.

Für den Nichteinbringungsfall wird gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von **38 Tagen** bestimmt.

Gemäß § 185 Abs. 1 FinStrG werden die Kosten des Verfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 28. Februar 2024, ***3***, wurde ***Bf1*** schuldig erkannt, er habe in Wien

1.) selbst zu berechnende Abgaben, nämlich

Lohnsteuer für

01-12/2018 in Höhe von € 1.322,62

01-12/2019 in Höhe von € 6.005,42

01-12/2020 in Höhe von € 18.497,47

01-12/2021 in Höhe von € 20.453,59

01-12/2022 in Höhe von € 9.961,62

Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für

01-07/2018 in Höhe von € 427,93

01-07/2019 in Höhe von € 2.116,62

01-07/2020 in Höhe von € 4.309,04

01-07/2021 in Höhe von € 4.697,25

01-07/2022 in Höhe von € 2.433,10

nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt).

2.) durch die Nichtabgabe der Erklärungen zur Einkommensteuer für ***1*** für 2016, 2017, 2018 und 2019 eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Er habe hiedurch

zu a) die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG,

zu a) die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen und werde hiefür unter Anwendung von § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG nach § 49 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe in Höhe von € 10.000.—bestraft.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 25 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG hat der Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500.- und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

B) Hingegen wird das gegen ***1*** zu Straflistennr. GF - ***2*** geführte Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Zu den Entscheidungsgründen wird im Erkenntnis ausgeführt:

„Vorweg sei festgehalten, dass der Beschuldigte ***Bf1*** zur heutigen mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat trotz ordnungsgemäßer Ladung und zweifachen Aufrufs der Sache unentschuldigt nicht erschienen ist, sodass gemäß § 126 FinStrG in seiner Abwesenheit verhandelt und das Erkenntnis gefällt werden konnte.

Der finanzstrafrechtlich bislang noch nicht in Erscheinung getretene Zweitbeschuldigte ist österreichischer Staatsbürger und bezieht als Steuerberater ein monatliches Nettoeinkommen in Höhe von € 1.000.-. Er ist vermögenslos und hat keine Sorgepflichten.

Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und Verlesung des Strafaktes steht nachstehender Sachverhalt fest:

Ad A) 1.): Das Finanzstrafverfahren gründet auf den Außenprüfungsberichten vom 06.10.2022 hinsichtlich der Lohnabgaben 01/2018 bis 12/2020 und vom 21.12.2022 hinsichtlich der Lohnabgaben 01/2021 bis 10/2022.

Im Zuge der PLB-Prüfung mit Bericht vom 06.10.2022 wurde festgestellt, dass sich Differenzen aus der Gegenüberstellung der Lohnkonten mit den gemeldeten bzw. abgeführten Lohnkonten (Anmerkung: Mit Lohnkonten kann nur lohnabhängige Abgaben gemeint sein) für die Jahre 2018 bis 2020 ergaben. Im Zuge der PLB-Prüfung mit Bericht vom 21.12.2022 wurde festgestellt, dass sich Differenzen aus der Gegenüberstellung der Lohnkonten mit den gemeldeten bzw. abgeführten Lohnkonten (Anmerkung: Mit Lohnkonten kann nur lohnabhängige Abgaben gemeint sein) für das Jahr 2021 und die Monate 01-08/2022 ergeben.

Im gesamten Zeitraum wurden keine Lohnabgaben entrichtet.

Verpflichtung: Als jahrelang im Geschäftsleben stehender Steuerberater wusste der Zweitbeschuldigte über seine Verpflichtung zur Abgabe inhaltlich richtiger

Abgabenerklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen zu den jeweiligen Fälligkeitsdaten Bescheid.

Bei der nicht rechtzeitigen Abgabe der unter A) 1.) des Spruches bezeichneten Erklärungen hielt der Zweitbeschuldigte eine verspätete, nämlich nicht spätestens am 5. Tag nach jeweils eingetretener Fälligkeit erfolgte Entrichtung der im Spruch angeführten Abgaben ernstlich für möglich und fand sich damit ab.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 6.10.2022.

Die strafbestimmenden Wertbeträge gründen sich auf die Ergebnisse des im Strafakt erliegenden Betriebsprüfungsberichtes, verbunden mit den Berechnungen der Finanzbehörde. Im strafbestimmenden Wertbetrag sind keinerlei Sicherheitszuschläge enthalten.

Ad A) 2.):

1 bezog in den Jahren 2015 bis 2018 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Geschäftsführer sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsmakler.

Bf1 fungierte im Zeitraum von 29.02.2016 bis 13.09.2022 als steuerlicher Vertreter des Erstbeschuldigten

Im Zuge einer Außenprüfung beim Abgabepflichtigen ***4*** (Bericht vom 25.08.2022) wurde festgestellt, dass hinsichtlich des Jahres 2015 die veranlagten Einkünfte in zu geringer Höhe gemeldet und dadurch Einkommensteuer verkürzt wurde. Konkret wurden Differenzen zwischen den Gutschriften am betrieblichen Bankkonto und den Einnahmen in der Buchhaltung festgestellt. Die Differenz wurde gewinnerhöhend hinzugerechnet und der Aufwand, auch hinsichtlich der 12% statt 6%-ig geltend gemachten Betriebsausgabenpauschale berichtigt

Zudem wurden für die Jahre 2016-2018 keine Einkünfte erklärt respektive Jahreserklärungen eingebracht. Die Einkommensteuer (ESt) wurde im Rahmen der Betriebsprüfung aufgrund der übermittelten Unterlagen geschätzt und festgesetzt. Gegen die Festsetzung der ESt 2015-2018 wurde mit 17.10.2022 Beschwerde erhoben. Dabei wurde erklärt, dass die Festsetzung im Schätzungsweg auf die vollkommene Untätigkeit des betrauten steuerlichen Vertreters zurückzuführen sei. Herr ***4*** habe davon keinerlei Kenntnis gehabt. Dem strafbestimmenden Wertbetrag liegt die tatsächliche, nach Beschwerde berichtigte, Höhe der Einkommensteuer abzüglich der unterjährig abgeführten Beträge (EVZ) zugrunde.

Im Rahmen der Würdigung der Abgabengebarung wurde zudem festgestellt, dass auch betreffend die Einkommensteuer 2019 ebenso unterlassen wurde, die Einkünfte bis zum Fälligkeitstag offen zu legen und dementsprechend Einkommensteuer verkürzt wurde.

Die Jahreserklärung für das Jahr 2015 wurde durch den beauftragten Steuerberater ***14*** (Anm. ***5***) eingebracht.

Auch hinsichtlich der Jahre 2016 bis 2019 war ***5*** als Steuerberater mit der Erstellung der Erklärungen für den Erstbeschuldigten beauftragt und bevollmächtigt.

Der Erstbeschuldigte erkundigte sich regelmäßig nach dem Stand hinsichtlich der Steuererklärungen.

Bei der nicht rechtzeitigen Abgabe der unter A) 2.) des Spruches bezeichneten Erklärungen hielt der Zweitbeschuldigte die Verletzung einer abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht tretender Fälligkeit erfolgte Entrichtung der im Spruch angeführten Abgaben ernstlich für möglich und fand sich damit ab. (Anmerkung: Der letzte Satz wurde wortwörtlich aus dem Erkenntnis des Spruchsenates übernommen)

Der Zweitbeschuldigte hat sich trotz Aufforderung zur Rechtfertigung weder im Ermittlungsverfahren zu den Vorwürfen geäußert, noch erschien er zur heutigen Verhandlung vor dem Spruchsenat, weshalb mangels anderer Beweisergebnisse die Feststellungen der Betriebsprüfung dem Erkenntnis bedenkenlos zu Grunde gelegt werden konnten.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

Gem. § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer die in dem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Weiters besagt § 79 Abs. 3 EStG, dass das Finanzamt die Höhe der rückständigen Lohnsteuer zu schätzen und den Arbeitgeber in Höhe des geschätzten Rückstandes haftbar machen kann, wenn die fällige Abfuhr der Lohnsteuer unterbleibt und eine besondere Erinnerung keinen Erfolg hat.

Der Dienstgeberbeitrag ist gem. § 43 Abs. 1 FLAG für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Nach § 49 Abs. 1 lit. a begeht eine Finanzordnungswidrigkeit, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird.

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer, ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Nach § 8 (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.

Das Verhalten des Zweitbeschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht.

Es war daher diesbezüglich mit einem Schuldspruch des Zweitbeschuldigten vorzugehen.

Ad B):

Nach der Bestimmung des § 109a Abs. 5 EStG haben die zur Mitteilung nach § 109a EStG Verpflichteten den in der Verordnung genannten Personen und Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) den Inhalt der Mitteilungen bekannt zu geben. Diese Mitteilung war für den Erstbeschuldigten bereits erfolgt.

Nach § 33 (1) FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Nach § 33 (3) a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung 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.

Eine Unkenntnis der Behörde lag infolge der Erklärungen gemäß § 109a Abs. 5 EStG nicht vor, sodass das diesbezüglich wegen § 33 Abs. 1 FinStrG geführte Verfahren gegen den Erstbeschuldigten gemäß § 136 FinStrG einzustellen war.

Im Übrigen darf sich der Steuerpflichtige auf einen erteilten Rat verlassen, wenn er bei der Auswahl der Auskunftsperson entsprechend sorgfältig vorgeht. Durch die Rechtsprechung ist klargestellt, dass als geeignete Auskunftsstelle nicht nur die zuständige Abgabenbehörde, sondern insbesondere auch ein befugter Parteienvertreter in Betracht kommt (VwGH 17.10.2010, 2006/17/0006).

Setzt ein Geschäftsherr andere Personen zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen ein, kommt - unter bestimmten Voraussetzungen - eine mangelnde Sorgfalt lediglich im Bereich der Auswahl bzw. Überwachung der betrauten Personen in Betracht (VwGH, 22.9.2000, 96/15/0200), wohlgemerkt aber nur im Rahmen der Beurteilung des Vorliegens einer groben Fahrlässigkeit nach § 34 FinStrG. Die Anforderungen an die Überwachung dürfen nach der Rechtsprechung jedoch nicht überspannt werden. Vor allem dann, wenn die beauftragte Person schon jahrelang für das Unternehmen tätig ist und keine

Zweifel an der fachlichen Qualifikation bestehen, kann auch keine stichprobenartige Kontrolle mehr verlangt werden (VwGH 4.5.1982, 81/14/0190; 21.2.1996, 93/14/0167).

Mit den vorstehend bezeichneten Aufgaben war ein Steuerberater betraut, bei welchem weder hinsichtlich der Qualifikation noch hinsichtlich der Verlässlichkeit Zweifel bestanden.

Der Beschuldigte hat seinem Steuerberater zudem sämtliche für die Beurteilung des steuerlichen Sachverhalts und ordnungsgemäße Wahrnehmung seiner steuerlichen Vertretung erforderlichen Informationen rechtzeitig übermittelt und gegebenenfalls vorhandene Rückfragen geklärt.

Werden steuerrechtliche Pflichten delegiert, ist der Geschäftsführer grundsätzlich nicht mehr verpflichtet, sich Detailkenntnisse auf diesen Gebieten anzueignen. Die im Falle der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers zur inhaltlichen Kontrolle zur Durchführung des ihm erteilten Auftrages findet im Regelfall dort ihre Grenzen, wo sich der Normadressat eines berufsmäßigen Parteienvertreters bedient und diesen mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen beauftragt (BFG vom 13.09.2016, RV/7300031/2016).

Ein grob fahrlässiges, geschweige denn vorsätzliches (auch nicht i.S.d. § 51 FinStrG) Verhalten des Erstbeschuldigten, der sich auf seine steuerliche Vertretung verlassen hat, konnte daher nicht festgestellt werden. Infolge der Kenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches kam eine Bestrafung nach § 33 Abs. 1 FinStrG auch des Zweitbeschuldigten nicht in Betracht, aus den oben geschilderten Erwägungen aber wohl eine wegen der Finanzordnungswidrigkeit des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Nach der Bestimmung des § 49 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach der Bestimmung des § 51 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zu 5.000 Euro geahndet.

Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist gemäß § 21 Abs. 1 FinStrG auf eine einzige Geldstrafe, Freiheitsstrafe oder Geld- und Freiheitsstrafe zu erkennen.

Die einheitliche Geld- oder Freiheitsstrafe ist gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht. Es darf jedoch keine geringere Strafe als die höchste der in den zusammentreffenden Strafdrohungen vorgesehenen Mindeststrafen verhängt werden. Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend.

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe, sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

Bei der Strafbemessung war im Einzelnen mildernd: der ordentliche Lebenswandel;
erschwerend: der mehrfache Tatentschluss.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit ist die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruht zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle.“

Dagegen richtet sich die frist- und formgerechte Beschwerde der Amtsbeauftragten mit folgendem Inhalt:

„I./ ***Bf1***, St.-Nr.: ***BF1StNr3***, GZ: ***6***, geboren am ***7*** in ***8***, Staatsangehörigkeit: Österreich, wohnhaft ***9***, ***10*** als steuerlicher Vertreter wegen §§ 49 Abs. 1 lit. a, 51 Abs. 1 lit. a FinStrG

1. Beschwerdegegenstand:

Die zuständige Amtsbeauftragte (kurz: AB) der Finanzstrafbehörde des Amtes für Betrugsbekämpfung erhebt an das Bundesfinanzgericht binnen offener Frist Beschwerde gegen das Erkenntnis des Spruchsenates auf Bestrafung vom 28.02.2024, GZ ***11***-W-I, welches der AB mit 24.04.2024 zugestellt wurde. Die Beschwerde wurde am 29.02.2024 schriftlich angemeldet.

2. Sachverhalt:

Im Zuge einer Außenprüfung beim Abgabepflichtigen ***1*** (Bericht vom 25.08.2022, St.-Nr. ***12***) wurde festgestellt, dass hinsichtlich des Jahres 2015 die veranlagten Einkünfte in zu geringer Höhe gemeldet wurde. Zudem wurden für die Jahre 2016-2018 keine Einkünfte erklärt respektive Jahreserklärungen eingebracht.

Die Einkommensteuer (ESt) wurde im Rahmen der Betriebsprüfung aufgrund der übermittelten Unterlagen geschätzt und festgesetzt. Gegen die Festsetzung der ESt 2015- 2018 wurde mit 17.10.2022 durch die steuerliche Vertretung ***13*** Beschwerde erhoben. Dabei wurde erklärt, dass die Festsetzung im Schätzungsweg auf die vollkommene Untätigkeit des langjährig betrauten steuerlichen Vertreters ***Bf1*** zurückzuführen sei. Herr ***4*** habe davon keinerlei Kenntnis gehabt.

Einkommensteuer 2016 in Höhe von € 10.252,00

Einkommensteuer 2017 in Höhe von € 15.263,00

Einkommensteuer 2018 in Höhe von € 5.689,00

Einkommensteuer 2019 in Höhe von € 13.082,00

Dem strafbestimmenden Wertbetrag liegt die tatsächliche, nach Beschwerde berichtigte, Höhe der Einkommensteuer abzüglich der unterjährig abgeführten Beträge (EVZ) zugrunde.

Im Rahmen der Würdigung der Abgabengebarung wurde zudem festgestellt, dass auch betreffend die Einkommensteuer 2019 ebenso unterlassen wurde, die Einkünfte bis zum Fälligkeitstag offen zu legen und dementsprechend Einkommensteuer verkürzt wurde.

Aufgrund dieser Feststellungen wurde mit 08.02.2023 das Finanzstrafverfahren gegen Herrn ***4*** eingeleitet und dieser aufgefordert, sich zum ihm angelasteten Sachverhalt zu rechtfertigen. Dieser brachte am ***12***.03.2023, vertreten durch Steuerberater ***13***, eine schriftliche Rechtfertigung ein. Darin wird zusammengefasst wie folgt ausgeführt.

Die Jahreserklärung für das Jahr 2015 sei durch den beauftragten Steuerberater ***14*** (Anm. ***5***) eingebracht worden. Die Nachforderung würde aus zwei nicht gebuchten monatlichen Geschäftsführerbezügen sowie einer Pauschalzahlung der ***15*** resultieren. Warum dies nicht verbucht wurde, sei nicht bekannt, es handle sich um einen Buchhaltungsfehler, welcher nicht von ***4*** zu verantworten sei und von dem er keinerlei Kenntnis gehabt habe.

Erkenntnisbeschwerde - ***48***

Hinsichtlich der Jahre 2016 bis 2019 sei ***5*** als Steuerberater mit der Erstellung der Erklärungen beauftragt und bevollmächtigt gewesen. Der Erstbeschuldigte habe sich regelmäßig nach dem Stand hinsichtlich der Steuererklärungen erkundigt. Er habe nicht billigend in Kauf genommen, dass „nichts geschieht“, sondern sei vom Steuerberater über dessen Untätigkeit getäuscht bzw. vertröstet worden.

Vorsätzliches Unterlassen wird dementiert, da ein Steuerberater zur Erstellung und Einreichung von Steuererklärungen beauftragt gewesen sei. Mit der Übermittlung der Unterlagen und dem entsprechenden Auftrag habe Herr ***4*** die erforderlichen Schritte gesetzt, um die entsprechende Unterlassung nicht zu bewirken.

Aufgrund der Belastung des Steuerberaters ***5*** wurde mit 18.04.2023 das Finanzstrafverfahren gegen diesen eingeleitet, da der Verdacht besteht, dass dieser dazu beigetragen hat, dass in den Jahren 2015-2019 Einkommensteuer verkürzt wurde.

5 wurde hinsichtlich dieses Verdachts am 22.05.2023 als Beschuldigter einvernommen. Dabei gab er niederschriftlich an, dass er von ***4*** zur Erstellung und Einreichung der

Einkommensteuererklärung 2015-2018 beauftragt gewesen sei. Hinsichtlich des Jahres 2019 sei er nicht mehr zuständig gewesen. Der Auftrag hätte die Erstellung der Erklärung anhand der von ***4*** vorgefertigten Buchhaltung umfasst. Da Jahreserklärungen nicht eingebracht wurden, sei mit der zuständigen Betriebsprüferin ausgemacht gewesen, dass die Einkommensteuer im Zuge der Prüfung festgesetzt werde.

Auf die Frage warum Erklärungen nicht abgegeben wurden, wurde geantwortet, dass Herr ***4*** andere Prioritäten gehabt habe, nämlich sich vor der persönlichen Steuererklärung um dessen Firma, die ***16***, zu kümmern. Für die Erklärungen vor der Pandemie sei Verzögern ***39*** Intention gewesen. Regelmäßiger Kontakt habe zwischen ***48*** und ***39*** bestanden, allerdings nur bezüglich der ***16***. Erst über den Stand der Betriebsprüfung habe er sich erkundigt. Der Zweitbeschuldigte habe nicht für alle Zeiträume Unterlagen erhalten bzw. seien die übermittelten Unterlagen unvollständig gewesen. Grund für die Nichtabgabe der Erklärungen seien demnach fehlende Unterlagen, Unsicherheiten und Änderungen in Bezug auf die weitere Tätigkeit als Versicherungsmakler des Herrn ***39*** sowie der Fokus auf die ***16*** gewesen.

Neben dem geschilderten Sachverhalt fanden betreffend den Beschuldigten ***5*** selbst zwei Außenprüfungen statt (Berichte vom 06.10.2022 und 21.12.2022). Dabei wurden sogenannte Abfuhrdifferenzen, Differenzen zwischen eingehaltenen und abgeführten Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag), festgestellt. Konkret wurden für die Jahre 2018-2021 und die Monate 01-08/2022 keine Lohnabgaben abgeführt. Diesbezüglich wurde das Finanzstrafverfahren am 23.01.2023 eingeleitet und mit 28.03.2023 dem Spruchsenat zur Fällung eines Erkenntnisses vorgelegt.

Die Aktenvorlage an den Spruchsenat betreffend die Beitragstäterschaft erfolgte am 30.11.2023 unter Verweis auf Zusammenführung der Fälle gem. § 61 FinStrG.

Am 28.02.2024 fand sohin die mündliche Verhandlung wegen beider Vergehen in Anwesenheit des ***4***, jedoch in unentschuldigter Abwesenheit des ***5***, statt. Dieser wurde nachweislich geladen (Zustellung mit 30.01.2024) und zur Sache wurde zweifach aufgerufen.

Das Verfahren gegen ***4*** wurde durch den Spruchsenat als Finanzstrafbehörde mangels gegebener subjektiver Tatseite eingestellt. Hingegen befand der Spruchsenat den Beschuldigten ***5*** nach §§ 49 Abs. 1 lit. a und 51 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig und verhängte über ihn eine Geldstrafe in Höhe von € 10.000,-, Kosten in Höhe von € 500,- und im Falle der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe mit 25 Tagen.

Das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG sei mangels Bewirkung einer Abgabenverkürzung, da keine Unkenntnis der Abgabenbehörde über den Abgabenanspruch bestanden habe, nicht verwirklicht worden.

3. Zulässigkeit der Beschwerde:

Da am 29.02.2024 seitens der AB Beschwerde schriftlich angemeldet und das Erkenntnis der AB am 24.04.2024 zugestellt wurde, ist die Beschwerde rechtzeitig. Auch ist die Amtsbeauftragte gem. § 151 Abs. 1 lit. b zur Erhebung einer Beschwerde gegen das Erkenntnis des Spruchsenates aktivlegitimiert.

4. Beschwerdegründe:

Die Beschwerde richtet sich dem Grunde nach gegen das Erkenntnis auf Bestrafung des ***Bf1***, konkret gegen die Modifikation auf § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG. Die Bestrafung wegen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend die Lohnabgaben 2018-2021, 01-08/2022 wird nicht in Zweifel gezogen. Eine Bestrafung hinsichtlich des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 iVm § 13 sowie nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG und entsprechende Verhängung einer schuld- und tatangemessenen Strafe wird beantragt. Die Beschwerde richtet sich hingegen nicht gegen die Einstellung des Verfahrens zu ***4***.

Begründend wird dazu wie folgt ausgeführt:

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

Objektiver Tatbestand

Gem. § 11 3. Fall FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der sonst zu einer Ausführung beiträgt. Zwar stellt das bloße Wissen um eine Tat noch keinen Beitrag zur Ausführung dar, aber die Förderung kann auch in einem Unterlassen bestehen, sofern dem Beitragstäter eine Garantenstellung hinsichtlich des vom unmittelbaren Täter beeinträchtigten Rechtsguts zukommt. (Anmerkung: Der zu verwendende elektronische Akt des BFG kann keine Fußnoten darstellen, daher werden die Fußnoten in Klammern wiedergegeben: „Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Band 1, 5. Aufl. (2018), § 11, 11. Rechtsprechung zu § 11“).

5 war mit der Erstellung und Einreichung der Jahreserklärungen seines Klienten ***4*** beauftragt. In der Einvernahme vom 22.05.2023 führte er aus, dass er nur für die Jahre 2015-2018 für die Erstellung der Einkommensteuererklärung zuständig gewesen sei, für das Jahr 2018 allerdings keine Unterlagen gehabt habe. Festzuhalten ist, dass ***5*** im Zeitraum von 29.02.2016 bis 13.09.2022 als steuerlicher Vertreter des ***4*** aufgetreten ist. Das Auftragsverhältnis sei erst gekündigt worden, nachdem die im Rahmen der Betriebsprüfung festgesetzten Abgabenbescheide vom 22.08.2022 an dessen Klienten weitergeleitet wurden. Aufgrund dessen und auf Grund der Angaben des ***4*** ist davon auszugehen, dass der Beschuldigte auch für das Jahr 2019 zur Erstellung und Einreichung der

Jahreserklärung beauftragt war. Durch dessen Nichtvornahme der Erstellung und Abgabe der Einkommensteuererklärungen, hat er somit dazu beigetragen, dass die Abgabe nicht festgesetzt und Einkommensteuer für die Jahre 2016-2019 verkürzt wurde.

Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Der Umstand allein, dass zu einem späteren Zeitpunkt eine Veranlagung auf Grund einer Schätzung bzw. der verspäteten Meldung durchgeführt wurde, vermag an der durch die Nichteinbringung der Abgabenerklärungen eingetretenen Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die eine Abgabenverkürzung bewirkte, nichts zu ändern. (Anmerkung: VwGH vom 27. Mai 1981, 13/1256/80, und vom 15. Dezember 1993, 93/13/0055)

Fest steht, dass die Einkünfte hinsichtlich der Jahre 2016-2019 nicht (zum Fälligkeitstag) erklärt wurden und die Einkommensteuer 2016-2018 von Amts wegen geschätzt und festgesetzt wurde.

Nach Ansicht des Spruchsenates sei, wie im gegenständlichen Erkenntnis begründet, der objektive Tatbestand nicht erfüllt, da Meldungen nach § 109a EStG der Abgabenbehörde vorlagen und bei dieser infolge dessen keine Unkenntnis über den Abgabenanspruch (Einkommensteuer) vorgelegen sei.

Es ist zutreffend, dass in den Jahren 2016-2019 Meldungen iSd § 109a EStG vorlagen:

Jahr	§ 109a Meldungen		Gesamtbetrag der Einkünfte
2016	Meldung nach § 109a EStG von ***45***	252,45	53.334,81
	49		
	45 Wien		
	50	252,45	
		1.240,63	
2017	***45*** Wien	833,60	77.483,96
	50		
		1.258,91	

2018	***45*** Wien	847,10	57.598,64
	50	1.077,96	
2019	***45*** Wien	1.669,44	77.112,53
	50	850,39	

Die Nichtabgabe von Steuererklärungen einer steuerlich erfassten Person stellt, so die Behörde bei Eintritt der Erklärungsverpflichtung in Kenntnis der Entstehung des Abgabeananspruches ist, lediglich den Versuch der Verkürzung der davon betroffenen Abgabe dar, da die Abgabenbehörde nach § 184 BAO von ihrem Recht Abgaben zu schätzen Gebrauch machen kann. (Anmerkung: BFG vom 21.11.2023, RV/6300013/2020).

Gem. § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Die objektive Tatseite ist demnach nicht erfüllt, da die grundsätzliche Kenntnis über den Anspruch von Einkommensteuer bestanden hat, wenngleich von der gemeldeten Höhe allein unter Berücksichtigung der Steuerfreiheit bis € 11.693,00 nicht zwingend von einer Steuerschuld ausgegangen werden konnte. Doch hat die Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung mangels Abgabe der Jahreserklärungen von ihrem Recht der Festsetzung im Schätzungsweg zu Recht Gebrauch gemacht. Es liegt demnach eine versuchte Abgabenverkürzung iSd §§ 13, 33 Abs. 3 lit. a zweite Fallvariante FinStrG vor.

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 FinStrG sind als Auffangtatbestände zu sehen und kommen nur zur Anwendung, falls durch die Tathandlung nicht ein anderes Finanzvergehen verwirklicht wird. Die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG ist demnach nur subsidiär anzuwenden.

Subjektive Tatseite

Gem. § 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.

In der Einvernahme vom 22.05.2023 gibt ***5*** an, dass ***4*** nur verzögert hätte und er sämtliche ihm zu Verfügung stehenden Unterlagen an die Betriebsprüferin weitergeleitet hatte und der Sachverhalt somit vollkommen offengelegt gewesen sei.

Hinsichtlich der Nichtabgabe beruft er sich darauf, dass die ihm vorgelegten Unterlagen nicht vollständig gewesen seien und zum Zeitpunkt der Prüfung mit der Betriebsprüferin vereinbart war, dass die Einkommensteuer im Rahmen der Prüfung festgesetzt werden soll.

Der Beschuldigte ***5*** kannte zum Tatzeitpunkt seine (Garanten-)Stellung im Hinblick auf die Erklärung der Einkünfte - sprich er wusste vom Auftragsverhältnis und seinen übernommenen Aufgaben. Zudem ist und war ihm insbesondere aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit als Steuerberater sowie seiner langjährigen unternehmerischen Erfahrung bei zahlreichen Firmen hinlänglich bekannt, dass Einkünfte vollständig und rechtzeitig offen zu legen und entsprechende Jahreserklärungen einzubringen sind und die daraus resultierende Steuerschuld abzuführen ist.

Nach Würdigung des Sachverhalts sind die Schilderungen von ***4*** glaubwürdig und die unterlassene Offenlegung auf die Untätigkeit von ***5*** zurückzuführen.

Wie auch der Spruchsenat sieht die AB die subjektive Tatseite hinsichtlich der Verletzung der Verpflichtung zur Offenlegung als gegeben. Zudem wusste er auch, speziell durch seine berufliche Erfahrung, um die Verkürzungsfolge Bescheid, ist seiner Verpflichtung dennoch nicht nachgekommen und hat somit zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt.

Demnach wird das Finanzvergehen der versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 13 Abs. 1 iVm § 11 Abs. 1 FinStrG als erfüllt angesehen. Wie bereits erwähnt, verhält sich § 51 Abs. 1 subsidiär zu § 33 Abs. 1 FinStrG.

Hinsichtlich der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG wird auf das Erkenntnis des Spruchsenates verwiesen.

6. Beschwerdeanträge:

Aus den genannten Gründen richten sich an das Bundesfinanzgericht die Anträge

- 1) gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG in der Sache selbst zu entscheiden und Verurteilung wegen der Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 und § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG auszusprechen
- 2) eine tat- und schuldangemessene Bestrafung zu verhängen.

Mit Vorhalt vom 29.5.2024 wurde die Amtsbeauftragte zur ergänzenden Bekanntgabe von für das Verfahren bedeutsamer Daten ersucht:

„Aus der Aktenlage ergibt sich bisher folgendes Bild:

2016:

22.10.2018 Schätzungsauftrag, 24.8.2022 Erstbescheid € 18.547,00, 2.11.2022 BVE € 15.256

Die Vorauszahlungen betrugen € 5.004,00

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 24.2.2017 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat am 19.1.2018 ein.

Nach der Beschwerdeentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 10.252,00

2017:

8.3.2019 Schätzungsauftrag, 24.8.2022 Erstbescheid € 52.720,00, 2.11.2022 BVE € 26.747,00

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 20.2.2018 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat am 5.4.2019 ein.

Nach der Beschwerdeentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 15.263,00.

2018:

25.2.2020 Schätzungsauftrag, 29.8.2022 Erstbescheid € 27.880,00, 2.11.2022 BVE € 17.173,00

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 20.2.2019 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat am 6.4.2020 ein.

Nach der Beschwerdeentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 5.689,00

2019:

4.8.2021 Schätzungsauftrag, am 22.11.2022 wurde verspätet die Erklärung eingereicht, die zu einem Bescheid vom 25.11.2022 mit einer Nachforderung von € 13.082,00 geführt hat.

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 2.3.2020 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat am 30.4.2021 ein.

Zustellbevollmächtigter und Vertreter zur Einreichung der Abgabenerklärungen:

5 29.2.2016 bis 13.9.2022.

Die Abgabenbehörde war dank der § 109a Mitteilungen bei Eintritt der Schätzungsberechtigung jeweils in Kenntnis der Entstehung des Abgabenanspruches (so der jüngsten Judikatur des VwGH folgend), daher kann verfahrensgegenständlich jeweils nur der Versuch der Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer vorliegen.

Die in der Auflistung angeführten Tage zum Eintritt der jeweiligen Erklärungsverpflichtung ergeben sich aus der Rechtfertigung der Kanzlei ***38*** für ***4***.

Es wird ersucht, in Ergänzung des Beschwerdevorbringens die Daten für die Jahre 2016, 2017, 2018 und 2019 bekannt zu geben und zu belegen, an denen tatsächlich eine Erklärungsverpflichtung (Steuerberaterfristen) eingetreten ist, da in der Folge zu prüfen sein wird, ob der Beschuldigte zu diesen Tatzeitpunkten eine Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer seines Mandanten durch Nichteinreichung von Jahreserklärungen jeweils ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat.“

Die Finanzstrafbehörde hat zum Eintritt der jeweiligen Erklärungsverpflichtung folgende Aufstellung vorgelegt:

Abgabe	Fälligkeit lt. Gesetz	Verlängerung durch Quotenregelung bis (=letzter Tag der Erklärungsfrist)	Erinnerung vom (= trotz eingeräumter „Nachfrist“ keine Verlängerung der Erklärungsfrist)	Schätzungsauftrag vom	Erstbescheid vom
Einkommensteuer 2016	30.04./30.06.2017	30.04.2018	28.05.2018	22.10.2018	24.08.2022
Einkommensteuer 2017	30.04./30.06.2018	30.06.2018; Keine Quote, Einzelfallausschluss	23.11.2018 und 22.01.2019	08.03.2019	24.08.2022
Einkommensteuer 2018	30.04./30.06.2019	03.02.2020; Quote mit 06.12.2019 abberufen	-	25.02.2020	29.08.2022
Einkommensteuer	30.04./30.06.2020	30.06.2021	-	04.08.2021 storniert; Erklärung am 22.11.2022 eingelangt	25.11.2022

In der mündlichen Verhandlung wurde wie folgt festgestellt, vorgehalten und besprochen:

„Um 10:00 Uhr ruft die Schriftführerin die Sache auf. Bekanntgegeben wird, dass statt ***43***, der verhindert ist, Frau ***36*** als Laienrichterin mitwirken wird.

Der Beschuldigte ist nicht erschienen, die Zustellung der Ladung ist ausgewiesen. Beschluss auf Durchführung der mündlichen Verhandlung in Abwesenheit des Beschuldigten (§ 126 FinStrG).

AB ***44*** spricht sich nicht gegen den Austausch auf die Laienbeisitzerin aus. Sie gibt bekannt, dass sie nur heute statt der verhinderten AB *** vertritt und beantragt die Zustellung der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses an ***.

Die Vorsitzende erteilt dem Berichterstatter das Wort, der den Sachverhalt und die Ergebnisse des bisherigen Verfahrens vorträgt.

Die AB verweist auf die Amtsbeschwerde.

Zu den aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Beschuldigte gibt die Vorsitzende bekannt, dass im Akt aufscheint, dass er als Steuerberater ein monatliches Nettoeinkommen in Höhe von € 1.000.-hat. Er ist vermögenslos, keine Sorgepflichten.

V: Die Finanzstraßbehörde hat zum Eintritt der jeweiligen Erklärungsverpflichtung eine Aufstellung vorgelegt:

Dazu habe ich die nachfolgenden Daten zum Sachverhalt zusammengestellt:

2016:

22.10.2018 Schätzungsauftrag, 24.8.2022 Erstbescheid nach der abgabenbehördlichen Prüfung mit einer Nachforderung von € 18.547,00, 2.11.2022 BVE Zahllast € 15.256

Die Vorauszahlungen betrugen € 5.004,00

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 24.2.2017 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat gesetzlich am 30.6.2017 ein, laut Quote am 30.4.2018.

Nach der Beschwerdevorentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 10.252,00.

2017:

8.3.2019 Schätzungsauftrag, 24.8.2022 Erstbescheid nach der abgabenbehördlichen Prüfung mit einer Nachforderung von € 52.720,00, 2.11.2022 BVE Zahllast € 26.747,00

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 20.2.2018 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat am 30.6.2018 ein.

Nach der Beschwerdeentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 15.263,00.

2018:

25.2.2020 Schätzungsauftrag, 29.8.2022 Erstbescheid nach der abgabenbehördlichen Prüfung mit einer Nachforderung von € 27.880,00, 2.11.2022 BVE Zahllast € 17.173,00

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 20.2.2019 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat gesetzlich am 30.6.2019 ein. Die Abberufung erfolgte am 6.12.2019.

Nach der Beschwerdeentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 5.689,00.

2019:

4.8.2021 Schätzungsauftrag, am 22.11.2022 wurde verspätet die Erklärung eingereicht, die zu einem Bescheid vom 25.11.2022 mit einer Nachforderung von € 13.082,00 geführt hat.

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 2.3.2020 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat gesetzlich am 30.6.2020 ein. Mit Erlass wurde im Jahr 2020 die Abgabefrist pandemiebedingt auf den 31.8.2020 erstreckt.

Wer sich erlasskonform verhält, der agiert sozialadäquat (Leitner ua, Finanzstrafrecht³ Rz 872) und liegt somit auch für Zwecke des FinStrG im „grünen Bereich“ (Lässig in WK § 33)

Sozialadäquates und damit nicht tatbildliches Verhalten liegt demnach bis zu den mit Erlassen zugestandenen Quotenfristen vor.

Die Tatzeitpunkte zum Eintritt der Verpflichtung die Einkommensteuererklärungen einzureichen sind:

2016: 30.4.2018

2017: 30.6.2018

2018: 6.12.2019

2019: 31.8.2020

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG hat der Beschuldigte nicht bekämpft.

Hinsichtlich der Jahre 2016, 2017 und 2018 hat das Beschwerdeverfahren gegen die Bescheide nach der Betriebsprüfung zu niedrigeren Abgabenfestsetzungen geführt als die Schätzungen ergeben haben. Anders ist es jedoch bei der E 2019, da stand den Vorauszahlungen von € 11.484,00 letztlich eine Zahllast von € 24.566,00 gegenüber.

Der Differenzbetrag zwischen Vorauszahlungen und tatsächlicher Zahllast an Einkommensteuer 2019 in der Höhe von € 13.082,00 ist objektiv als strafbestimmender Wertbetrag einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a, erste Fallvariante i.V. 13 FinStrG anzusehen.

Die tatsächliche Zahllast war fast doppelt so hoch wie die der Behörde durch die Vorauszahlungen bekannte.

AB verweist auf das schriftliche Vorbringen.

Schluss des Beweisverfahrens.

Die Amtsbeauftragte beantragt der Beschwerde stattzugeben.“

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 § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Abs. 2: Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben. Soweit Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke. Die Versicherungsnummer (§ 30c Abs. 1 Z 1 ASVG), die Firmenbuchnummer (§ 30

Firmenbuchgesetz) und die Melderegisterzahl (§ 16 Meldegesetz 1991), sofern diese bekannt ist, sind anzugeben, wenn dies für die Abgabenerklärungen vorgesehen ist.

§ 134 BAO aktuelle Fassung:

„Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen kann diese Fristen bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, die eine längere Frist rechtfertigen, mit Verordnung erstrecken.

Abs. 2: Die Abgabenbehörde kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.“

§ 134 BAO in der für dieses Verfahren gültigen Fassung:

„§ 134 Abs. 1 BAO: Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) sind bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Abs. 2: Die Abgabenbehörde kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.“

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Abs. 2: Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Abs. 3: Der Versuch und die Beteiligung daran sind nicht strafbar, wenn die Vollendung der Tat nach der Art der Handlung oder des Gegenstands, an dem die Tat begangen wurde, unter keinen Umständen möglich war.

Gemäß § 14 Abs. 1 FinStrG gilt, wird der Täter wegen des Versuches oder der Beteiligung daran nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt oder, falls mehrere daran beteiligt sind, verhindert oder wenn er den Erfolg abwendet. Ein Rücktritt vom Versuch ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2: Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt des Rücktritts vom Versuch

a) Verfolgungshandlungen (Abs. 3) gesetzt waren und dies dem Täter, einem anderen an der Tat Beteiligten oder einem Hehler bekannt war oder

b) *anlässlich der Durchführung eines Zollverfahrens bereits eine Erklärung über ein- oder auszuführende Waren abgegeben wurde.*

Abs. 3: Verfolgungshandlung ist jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde, das Bundesfinanzgericht oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermins für sich allein nicht strafbar.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht 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.

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

Teilrechtskraft und Prüfungsumfang:

In Folge der Beschwerde der Amtsbeauftragten, die sich nicht gegen die Bestrafung zu den Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG richtet und des Umstandes, dass

keine Beschwerde des Beschuldigten vorliegt, ist hinsichtlich dieser Finanzvergehen Teilrechtskraft eingetreten.

Das angefochtene Erkenntnis enthält (einmal mehr, siehe ständige Judikatur des BFG) keine Feststellungen zu bewirkten Taten. Tat ist nach ständiger Judikatur des OGH sowie des VwGH die Verkürzung einer bestimmten Abgabe für einen bestimmten Zeitraum, eine Tatzeitraumbenennung 1-12. eines Jahres oder 1-7 ist demnach nicht zulässig, weil diese Bezeichnung keinen gesetzlich denkmöglichen Tatzeitraum bestimmt.

Da jedoch hinsichtlich der Finanzordnungswidrigkeiten eben Teilrechtskraft eingetreten ist, ist das BFG nicht mehr angehalten im Rahmen seiner Richtigstellungsaufgabe nach § 161 FinStrG eine Aufgliederung vorzunehmen.

Es verbleibt demnach die Prüfung im Sinne der Anlastungen in der Beschwerde der Amtsbeauftragten und eine Entscheidung über einen Strafausspruch.

Zum Verwaltungsgeschehen:

Im Bericht vom 25.8.2022 zu einer abgabenbehördlichen Prüfung bei ***4*** für die Jahre 2015 bis 2018 und einer USt Nachschau für 2019 und 2020 (StNr. ***32***) wird ausgeführt:

Tz. 1 Tätigkeit, Verfahrensstand, Verfahrensablauf

Der Abgabepflichtige bezog in den Jahren 2015 bis 2018 einerseits Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer, und andererseits Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsmakler. Letztere sind auslaufend.

Veranlagungsstand, Steuererklärungen und Unterlagen

2015: Vollständige Steuererklärungen (Einkommensteuer, Umsatzsteuer) liegen vor. Die Veranlagung ist entsprechend den Steuererklärungen erfolgt.

Der Betriebsprüfung wurden Buchhaltungsunterlagen und ein elektronisch erstellter Bankkontoauszug vom betrieblichen Bankkonto (Raika ***17***) übermittelt.

Die Jahre 2016 bis 2018 sind noch nicht veranlagt und es wurden auch keine Steuererklärungen abgegeben!

2016:

Es wurde der Betriebsprüfung eine Beilage zur Steuererklärung „E1a“, in der die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb gemeinsam erfasst sind, eine Saldenliste und Buchhaltungsunterlagen sowie ein elektronisch erstellter Bankkontoauszug übermittelt.

2017:

Es wurde der Betriebsprüfung eine Saldenliste und Buchhaltungsunterlagen, die aber hinsichtlich der Einnahmen offensichtlich unvollständig sind (es ist nur ein Konto 4900 Provisionserlöse mit einem Saldo von 1.268,33 gebucht) sowie ein elektronisch erstellter Bankkontoauszug übermittelt.

2018:

Für 2018 gibt es weder Steuererklärungen noch Saldenlisten. Es wurde jedoch wie für die Vorjahre ein elektronisch erstellter Bankkontoauszug übermittelt.

Verfahrensablauf

Am 26.3.2019 erfolgte telefonisch die Anmeldung der Außenprüfung gem. § 147 BAO für die Jahre 2015-2017 und Nachschau gem. § 144 BAO für 2018 und 2019.

Der Prüfungsbeginn war am 11.4.2019. Es erfolgte keine Selbstanzeige vor Prüfungsbeginn.

Am 10.3.2020 erfolgte telefonisch die Anmeldung für die Erweiterung der Außenprüfung gem. § 147 BAO für 2018. Der Prüfungsauftrag wurde per Email am 17.3.2020 übermittelt und erneut angefragt, ob allenfalls für die Einkommensteuer 2018 eine Selbstanzeige erstattet würde.

Der Verfahrensablauf wurde einerseits durch Probleme, die sich aus der Corona Krise ergeben haben, andererseits durch langwierige Urgenzen (telefonisch, schriftlich und per Email) seitens des Finanzamtes mit dem steuerlichen Vertreter wegen der Vorlage von Steuererklärungen und Unterlagen verzögert.

Nach Androhung und Festsetzung einer Zwangsstrafe wurden am 21.6.2022 vom steuerlichen Vertreter die elektronisch erstellten Bankkontoauszüge für die Jahre 2015 bis 2018 vom betrieblichen Bankkonto Raika ***17*** übermittelt.

Nach Auswertung dieser Bankkontoauszüge wurde von der Betriebsprüfung am 30.6.2022 per Email eine Zusammenfassung der Gutschriften am Bankkonto zur Stellungnahme an den steuerlichen Vertreter übermittelt. Es erfolgt jedoch keine Stellungnahme dazu!

Letztendlich erfolgte am 5.7.2022, von der Post hinterlegt am 11.7.2022, die Vorladung zur Schlussbesprechung für den 22.7.2022.

Der Termin wurde vorweg am 6.7.2022 dem steuerlichen Vertreter telefonisch mitgeteilt, und ebenfalls, dass bis zum Termin der Schlussbesprechung, wenn gewünscht, ein Besprechungstermin möglich sei, und Unterlagen vorgelegt werden können.

Da weder der Abgabepflichtige noch sein steuerlicher Vertreter zur Schlussbesprechung erschienen sind ist diese gem. § 149 Abs. 2 BAO entfallen.

Tz. 2 Feststellungen, Schätzung

Die Prüfungsfeststellungen werden auf Grund der Aktenlage und der zum Zeitpunkt der Berichtserstellung vorgelegten Unterlagen getroffen.

2015:

Es wurden sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch aus Gewerbebetrieb Differenzen zwischen den Gutschriften am betrieblichen Bankkonto und den Einnahmen in der Buchhaltung sowie einer Gutschrift von einem Rechtsanwalt, die als Aufwand verbucht worden ist, festgestellt:

Differenz Geschäftsführerbezug ***18*** € 6.666,66.

Honorare Versicherungsmakler, Differenz € 5.000,00

Von der Betriebsprüfung werden die Differenzen gewinnerhöhend hinzugerechnet und der Aufwand berichtigt.

Weiters beträgt das Betriebsausgabenpauschale bei den Einkünften aus der Tätigkeit als Geschäftsführer gem. § 22 Z.2 EStG nur 6% statt der bisher geltend gemachten 12% der Einnahmen.

2016-2018:

Die Umsätze (unecht befreit, daher keine steuerliche Auswirkung) und die Einkünfte werden von der Betriebsprüfung wie im Folgenden dargestellt im Schätzungsweg auf Grund der übermittelten Unterlagen ermittelt.

Die Einnahmen ergeben sich auf Grund der Gutschriften am betrieblichen Bankkonto und wurden soweit aus dem Buchungstext ersichtlich den Einkünften aus selbständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb zugeordnet.

Die Ausgaben werden auf Grund der vorgelegten Unterlagen (2016 und 2017) bzw. mittels Pauschalierung berücksichtigt.

Der Gewinnfreibetrag wird entsprechend dem Verhältnis des Gewinns aus selbständiger Arbeit zum Gewinn aus Gewerbebetrieb aufgeteilt.“

Gegen die Bescheide nach der abgabenbehördlichen Prüfung wurde nach Fristverlängerung Beschwerde erhoben.

Gegen den Abgabepflichtige, ***47*** ***39***, wurde am 8.2.2023 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und es wurden ihm Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG für Einkommensteuer 2015 in Höhe von € 6.781,00

Einkommensteuer 2016 in Höhe von € 10.252,00

Einkommensteuer 2017 in Höhe von € 15.263,00

Einkommensteuer 2018 in Höhe von € 5.689,00

Einkommensteuer 2019 in Höhe von € 13.082,00

Summe: € 51.067,00 zur Last gelegt.

In der Rechtfertigung vom 8.3.2023 wird seitens des ***4*** dazu vorgebracht:

„2. Rechtfertigung und Schilderung des Sachverhalts

Bei den vorgehaltenen Abgabennachforderungen handelt es sich - mit Ausnahme des Jahres 2015 - um Nachforderungen, welche entstanden sind, da keine Steuererklärungen abgegeben worden sind.

a. 2015:

Die Unterlagen 2015 wurden lückenlos dem beauftragten Steuerberater, der ***14*** übergeben, von dieser gebucht und letztlich Jahresabschluss und Steuererklärung von dieser erstellt. Die Nachbelastung an EST resultiert aus zwei nicht gebuchten monatlichen Geschäftsführerbezügen sowie einer Pauschalzahlung der ***19*** (€ 5.000,-). Warum diese nicht gebucht wurden, ist nicht bekannt. Sämtliche Zahlungen wurden über das Bankkonto abgewickelt.

Seitens unseres Mandanten wurden keinerlei Vorkehrungen getroffen, diese Einnahmen zu verschleiern oder nicht zu erfassen.

Es handelt sich um einen Buchhaltungsfehler, welcher von ***4*** weder veranlasst wurde, in seiner Sphäre gelegen wäre noch zu verantworten ist.

b. 2016 bis 2019

Für diese Jahre war ***5***, Steuerberater, mit der Erstellung der Erklärungen beauftragt und auch bevollmächtigt (Bescheid über die elektronische Akteneinsicht vom 29.2.2016). Herr ***5*** folgte der ***14*** nach und hat deren Kundenstock übernommen.

Unser Mandant hat sich regelmäßig nach dem Stand hinsichtlich seiner Steuererklärungen erkundigt - er hat nicht billigend in Kauf genommen, dass hier „nichts geschieht“. Es wurde ihm

bestätigt - „ist in Arbeit" und „alles in Ordnung". Leider erhielt er diese Auskünfte lediglich, um über die Untätigkeit (oder Überlastung) des beauftragten Steuerberaters hinweg getäuscht zu werden. Das war aber erst später erkennbar.

Letztlich begann im Jahr 2019 eine Prüfung.

Er wurde mit Verweis auf die Untätigkeit der Behörde (was sich im Nachhinein als nicht richtig herausgestellt hat) regelmäßig getröstet.

Unter anderem wurde ihm mitgeteilt, dass die Erklärungen nicht abzugeben seien, da dies im Rahmen der Prüfung miterledigt würde. Dies hat der ehemalige Steuerberater nun nochmals bestätigt - damals erfolgten die Rückfragen telefonisch (Anlage - jetziges Bestätigungsmail).

Es handelt sich bei den Jahren 2016 - 2019 nicht um falsch erklärte Einkünfte - sondern um gar nicht erstattete Jahreserklärungen.

Es ist somit zu prüfen, ob der Vorsatz - allenfalls Eventualvorsatz - im Rahmen des Unterlassens gegeben war.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Erfolg des Unterlassens nicht eingetreten ist.

In einem solchen Fall, in dem das E Signal bereits vergeben ist, kann auch nicht von einer erfolgreichen Hinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärungen ausgegangen werden. Die Folge wäre ja nicht eine EST von Null, sondern eine entsprechende (korrekte - jedenfalls hohe) Schätzung, sodass sich keine Verkürzung der Steuer ergeben würde.

Aber das war ja nicht der Plan. Es war ein Steuerberater bevollmächtigt und beauftragt die Steuererklärungen zu erstellen. Dieser Auftrag steht im Widerspruch zum Vorsatz.

Die Prüfung wurde durch weitere Untätigkeit des beauftragten Steuerberaters - Nichterscheinen bei der Schlussbesprechung - abgeschlossen. Hätte unser Klient Kenntnis des Schlussbesprechungstermins gehabt, wäre er jedenfalls erschienen - mit oder ohne Steuerberater.

Es kam im Rahmen der Prüfung zu einer Veranlagung der angesprochenen Jahre.

Diese wurden zunächst im Schätzungsweg festgesetzt - die zunächst festgesetzte Einkommensteuer war höher, als die in weiterer Folge nach Aufarbeitung tatsächlich richtig festzusetzende Einkommensteuer.

Zwischenzeitlich wurde über das Vermögen des Kollegen ***5*** das Konkursverfahren eröffnet.

Nachdem wir im August 2022 erfahren hatten, dass die Prüferin über die wesentlichen Informationen nicht verfügte, haben wir die Belege des ***4*** unverzüglich über den Masseverwalter des ***5*** zurückgeholt und im Einvernehmen mit der Prüferin die Jahre 2015 - 2019 aufgearbeitet.

Das Vollmachtsverhältnis zu ***5*** wurde unverzüglich aufgelöst.

Wir regen an, zum Nachweis für die unverzügliche Kooperation nach der direkten Kontaktaufnahme auch die Prüferin Frau ***20*** einzuvernehmen.

Auch kann der Vorsatz des Unterlassens im Hinblick auf die Erlangung falscher (zu niedriger) Schätzungsbescheide nicht sinnvoll vermutet werden. Unser Mandant hat einen Steuerberater beauftragt, die Jahreserklärungen zu erstellen und einzureichen - und diesen auch entsprechend hierfür bevollmächtigt. Die Unterlagen wurden übermittelt und regelmäßig Rückfragen gestellt, wie es um die Steuerbescheide bzw. dann die Betriebsprüfung stünde.

Mit der Übermittlung der Unterlagen sowie dem entsprechenden Auftrag zur Erstellung und Übermittlung der Steuererklärungen hat unser Mandant die erforderlichen Schritte gesetzt, um eine entsprechende Unterlassung nicht zu bewirken - oder diese auch nur in Kauf zu nehmen.

Abschließend halte ich nochmals fest, dass keinerlei wie auch immer gearteter Vorsatz gegeben war, Steuererklärungen nicht zu erstellen bzw. nicht abzugeben. Auch hinsichtlich 2015 wurden die Unterlagen vollständig an den Steuerberater übergeben. Die Betriebsprüferin konnte aus genau diesen Unterlagen die Differenzen feststellen - es handelte sich aber um einen Buchhaltungsfehler von dem unser Mandant keinerlei Kenntnis hatte.

Ich ersuche daher abschließend, das Finanzstrafverfahren einzustellen.“

Am 13.4.2022 erfolgte eine Zwangsstrafenfestsetzung mit Zustellung zu Händen ***5***:

Erinnerung vom 28.10.2021, angedrohte Zwangsstrafe wegen folgender unterlassener Handlungen:

Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2016 und 2017 samt Beilagen sowie die Anlagenverzeichnisse 2015, 2016 und 2017 wurden nicht fristgerecht eingebracht. Es wird gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) eine Zwangsstrafe mit 500,00 Euro festgesetzt.

Gleichzeitig werden Sie neuerlich aufgefordert, bis 02.05.2022 die bisher unterlassene Handlung nachzuholen, sowie die Steuererklärungen 2018 und die Bankkontoauszüge 01.01.2015-31.12.2018 vorzulegen.

Die Fälligkeit der festgesetzten Zwangsstrafe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Falls Sie dieser Aufforderung nicht Folge leisten, werden die Bemessungsgrundlagen im Schätzungsweg nach § 184 BAO ermittelt.

Am 18.4.2023 wurde gegen ***5*** ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und ihm zu Last gelegt, als steuerlicher Vertreter des Herrn ***47*** ***39*** dazu beigetragen haben, dass vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung an

Einkommensteuer 2015 in Höhe von € 6.781,00

Einkommensteuer 2016 in Höhe von € 10.252,00

Einkommensteuer 2017 in Höhe von € 15.263,00

Einkommensteuer 2018 in Höhe von € 5.689,00

Einkommensteuer 2019 in Höhe von € 13.082,00

Summe: € 51.067,00

bewirkt und hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) begangen wurde.

Am 22.5.2023 wurde ***5*** als Beschuldigter einvernommen:

„F: Bekennen Sie sich zum Tatvorwurf schuldig, teilweise schuldig oder nicht schuldig?

Besch.: Nicht schuldig

F: Was sagen Sie zum Tatvorwurf?

Besch.: Frech. Das bezeichnet es am ***41*** ***39*** hat nur verzögert, verzögert, verzögert. Ich habe der Frau ***30*** an dem einen Tag, wo sie in der Kanzlei war, sämtliche Unterlagen, die ich hatte gegeben und meine Mitarbeiterin die Frau ***23*** hat ihr im Nachgang alle elektr. Dateien übermittelt. Und damit war meinerseits der Sachverhalt vollkommen offen.

F: Sind Sie noch steuerlicher Vertreter von ***4***?

Besch.: Nein.

F: In welchem Zeitraum waren Sie steuerlicher Vertreter des Herrn ***4***?

Besch.: Schwierig zu sagen. Ich habe die Großfamilie ***39*** seit 1997 vertreten. Ihn selbst denke ich ungefähr seit 2016, 2017 aber das müsste aus den § 90 Daten ersichtlich sein.

F: Was war der konkrete Auftrag? Welche Aufgaben waren von der Beauftragung als steuerliche Vertretung umfasst/vereinbart?

Besch.: Die Erstellung der Steuererklärungen anhand seiner vorgefertigten Buchhaltung.

F: Wer war für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2015-2018/2019 zuständig?

Besch.: 2019 nicht mehr ich. 2018 habe ich glaube ich auch keine Unterlagen gehabt oder irgendwann erst bekommen.

F: Wer war für die Einreichung jener Jahreserklärung zuständig?

Besch.: Ich. Aber im konkreten Fall haben wir mit Frau ***20*** ausgemacht, dass nichts eingereicht wurde und im Zuge der Prüfung festgesetzt wird.

F: Die früheren Erklärungen?

Besch.: Bei den normalen Fälligkeiten kam nichts von ***4***, er hat den STB gewechselt aber ich weiß es nicht mehr genau. Dann kam die Prüfung und während der Prüfung wurde das ausgemacht.

F: Wurden die Honorarnoten von Herrn ***4*** beglichen?

Besch.: Ich glaube dafür ist gar nicht fakturiert worden.

F: Lt Rechtfertigung von Hrn. ***39*** vom 08.03.2023 seien Sie mit der Erstellung der Erklärung beauftragt und bevollmächtigt gewesen. Was sagen Sie dazu?

Besch.: Grundsätzlich ist jeder für seine Abgabenbelange verantwortlich. Wir können nur etwas machen, wenn wir vollständige Unterlagen erhalten. Alleine die Bankkonten waren nicht vorhanden. Aus Vorerfassung sollen wir Steuererklärung machen (EAR ohne Beleg). Herr ***4*** hat ganz andere Prioritäten gehabt zu dem Zeitpunkt. Hat mit meiner Unterstützung seine Gesellschaft saniert, alles während der Pandemie. Seine persönliche Steuererklärung war so ziemlich das Letzte an das gedacht wurde. Die ***18*** war ein Startup das fremdfinanziert wurde, es war angedacht, dass alle Geldmittel in Eigenkapital gewandelt werden. Da sind aber einige Rückzieher gekommen und mein Fokus war dann die ***18*** am Leben zu halten. Seine Maklertätigkeit war 2015 so ziemlich beendet. War aber nicht klar, auf was er sich konzentrieren will, das hat er offengelassen und nicht konkret kommuniziert. Das war ein Prozess. ***18*** hat hochkomplexe KI Produkte für die Versicherung entwickelt. Er war konfrontiert mit Produktaufbau aber gleichzeitig mit Geldforderungen.

F: Weshalb wurden die Erklärungen nicht (fristgerecht) abgegeben?

Besch.: Wir haben uns um die ***18*** gekümmert, das die ganze Zeit.

F: Standen Sie mit ***4*** bzgl. der Einkommensteuererklärungen in Kontakt?

Besch.: Für die Erklärungen vor der Pandemie war seine Intention: Verzögern.

F: Lt. Rechtfertigung von Hrn. ***39*** habe sich dieser regelmäßig nach dem Stand hinsichtlich der Steuererklärungen erkundigt. Stimmt das?

Besch.: Unzweifelhaft waren wir in regelm. Kontakt aber immer wegen der ***18***. Er hat sich nur oft über den Stand der BP erkundigt.

F: Lt. Hrn ***39*** hätten Sie ihn regelmäßig „vertröstet“ und mitgeteilt, dass die Erklärungen „in Arbeit“ seien und „alles in Ordnung“ sei. Was sagen Sie dazu?

Besch.: Das Datenwerk das ich hatte, war zum ZP der Prüfung vollständig. Das habe ich auch übermittelt.

Die Abgabenerklärung 2016, da hatte ich keine Unterlagen, konnte ich gar nicht machen. Grund dafür waren die Änderungen und Unsicherheiten in der Tätigkeit von ***4***. Ich habe ihn nicht vertröstet.

F: Mangels Abgabe der Einkommensteuererklärungen 2016-2018 wurden diese am 24.08.2022 im Rahmen der Außenprüfung von Amts wegen festgesetzt und die Bescheide an Sie als Zustellbevollmächtigter zugestellt. Haben Sie die Bescheide Herrn ***4*** weitergeleitet und ihn über die Steuerschuld informiert?

Besch.: Ich habe ihn im August informiert durch die Buchungsmitteilung vor den Bescheiden, dann hat er gekündigt.

F: Auf Grund dessen?

Besch.: Ja.

F: Wurden die zur Erstellung der Erklärungen nötigen Unterlagen übermittelt? Waren diese vollständig?

Besch.: Waren nicht vollständig. ***4*** wollte die Konten nicht herausgeben, nur auf oftmalige Nachfrage. Ist sicher als Absolvent der WU kundig im Rechenwesen. Gab sicher keine Abstimmung über die GF-Bezüge. Das wird 2019 gewesen sein.

F: War er bei der ***18*** zuverlässiger?

Besch.: Die ***18*** war eine Katastrophe. Wir waren 2017/2018 im Übernahmeprozess, da ist Herr ***39*** mit der HRK gekommen. Dieser Prozess ist gescheitert, weil die

Zusammenarbeit nicht funktioniert hat mit ***24***. ***24*** Leute haben die HRK Buchhaltung hergerichtet und strukturiert. Sind zwar in der gleichen Kanzlei gesessen, aber die Zusammenarbeit war furchtbar. Einen Jahresabschluss der ***18*** zu machen, war extrem aufwändig.

F: Wann wurden die Buchhaltungsunterlagen übermittelt?

Besch.: s.o. (Erst im Zuge der BP)

F: Haben Sie Hrn. ***39*** die an Sie übermittelten Vorauszahlungsbescheide weitergeleitet?

Besch.: Grundsätzlich weitergeleitet.

F: Wie erklären Sie sich, dass bzgl. der ESt 2015 seitens der Betriebsprüfung Differenzen zwischen den Gutschriften am betrieblichen Bankkonto und den Einnahmen in der Buchhaltung festgestellt wurde?

Besch.: Ich habe mir das Bankkonto nicht angeschaut, es am letzten Drücker bekommen und an die BP weitergeleitet. Herr ***39*** wollte wissen, wofür die BP das braucht. Die Einnahme wurde so erklärt wie übermittelt.

F: Weshalb wurde in der ESt-Erklärung 2015 eine Betriebsausgabenpauschale von 12% geltend gemacht, wenn im Falle des Hrn. ***4*** nur 6% zustehen?

Besch.: Weil er am Standpunkt war, er ist dort auch Versicherungsmakler und Unternehmensberater. War in Absprache mit ihm.

F: Beschreiben Sie kurz den Verlauf der Betriebsprüfung in der Sache Ihres Klienten Hrn. ***39***:

Besch.: Ich habe mit Fr. ***30*** ein gutes Kommunikationsverhältnis gehabt. Sie hat sich lange Zeit nicht gemeldet, dann war die Pandemie und während der Pandemie haben wir andere Sorgen gehabt.

F: Frau ***30*** meinte es war immer gute Kommunikation, aber es hat mit den Unterlagen immer gedauert?

Besch.: Frau ***30*** hat alles, was ich hatte von Frau ***23*** bekommen. Mehr hatte ich nicht. Im Juni/Juli musste ich Herrn ***39*** stark bitten das Bankkonto zu übermitteln. Bei den von Frau ***23*** übermittelten Unterlagen könnte das 2018er Jahr in den ZIP-Exporten gewesen sein, das müsste ich mir anschauen.

F: Inwiefern war Herr ***39*** in die Betriebsprüfung involviert?

Besch.: Gar nicht, nur, wenn wir Unterlagen gebraucht haben, haben wir sie abverlangt und teilweise auch bekommen, Prüfung ist am Anfang dahingeplätschert, dann wurde sie verzögert.

F: Haben Sie ihn über die Betriebsprüfung informiert?

Besch.: Ja.

F: Vorhalt Email vom 01.03.2023: Am 01.03.2023 informierten Sie Hrn. ***39*** per Email, dass die Betriebsprüferin Frau ***30*** Unterlagen von Ihrer Mitarbeiterin am 11.04.2019 (Anm. BP-Beginn) erhalten habe. Welche Unterlagen meinten Sie damit?

Besch.: Herr ***39*** ist davon ausgegangen, dass das was er erstellt vollständig sei und alle vorhandenen Unterlagen wurden übergeben. Er hat seine GF-Bezüge am Jahreslohnzettel nicht erfasst.

F: Wussten Sie, dass ein Finanzstrafverfahren gegen ihn läuft?

Besch.: Ja er hat mich angerufen.

F: Vorhalt: Am 13.04.2022 wurde eine Zwangsstrafe festgesetzt, da ESt-Erklärungen sowie Bankkontoauszüge 2015-2018 nicht beigebracht wurden. Was sagen Sie dazu?

Besch.: Ich habe Frau ***30*** gesagt, was soll ich machen, wenn ich keine Unterlagen hab. Herr ***39*** wusste nicht wo oben und unten ist, er war völlig überfordert. Er musste die ***18*** über Wasser halten. Er hatte enorme jährliche Kosten.

F: Warum sind Sie den Aufforderungen der Betriebsprüferin zur Vorlage der vollständigen, angeforderten Unterlagen und Steuererklärungen während der Prüfung nicht nachgekommen?

Besch.: Weil ich die Unterlagen nicht hatte. Herr ***39*** wollte es immer hinauszögern.

F: Im Mail an ***4*** vom 01.03.2023 schreiben Sie auch „bis zu meiner aktiven Kontaktaufnahme am 10.03.2020 gab es keine Kommunikation.

Explizit war mit Frau ***30*** vereinbart, dass Sie die Veranlagung aufgrund der übermittelten Daten durchführt und unsererseits nichts zu tun ist." Was sagen Sie dazu?

Besch.: Zu dem Zeitpunkt waren die Unterlagen vollständig, nur das Bankkonto hat gefehlt. Wir reden nur über 2015 bis 2017, 2018 da habe ich dann nix mehr gehabt.

F: Was meinen Sie mit aktiver Kontaktaufnahme? (Anm. Am 10.03.2020 war die Anmeldung der erweiterten BP für 2018-2019)

Besch.: Am 10.03. habe ich Frau ***30*** angerufen. Danach, am selben Tag, wurde die Prüfung erweitert.

F: Warum sind Sie in Ihrer Rolle als steuerlicher Vertreter nicht zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung am 06.07.2022 erschienen?

Besch.: Ich habe kein Mandat mehr gehabt bzw. kein eindeutiges. Wollte alleine nicht hingehen, habe mich nicht ausgekannt bei den festgestellten Differenzen.

F: Haben Sie Ihren Klienten über den Termin informiert?

Besch.: Ja. Meinte, dass es über den Schätzungsweg festgesetzt werden sollte und die Beträge im Nachhinein über ein Rechtsmittel korrigiert.

F: Möchten Sie noch etwas zu Protokoll geben?

Besch.: Nein.

Am 25.5.2023 erging folgende Mail seitens der ***13*** an die Amtsbeauftragte:

„Nach Rücksprache mit ***4*** darf ich Ihnen mitteilen, dass das Verhältnis zwischen ***4*** und seinem früheren Steuerberater mittlerweile völlig zerrüttet ist. Herr ***4*** ist nicht nur Gläubiger des ***5*** aufgrund von Falschberatung (Nichtberatung wie in diesem Fall), sondern auch weil er diesem kurzfristig mit Geld ausgeholfen - also ein Darlehen gewährt hat.

Es hat sich leider herausgestellt, dass die Grundlagen für die Kreditgewährung ex post nicht ganz nachvollziehbar sind.

Auch ist uns bekannt, dass nach dem Scheitern des Sanierungsverfahrens des ***5*** auch strafrechtliche Untersuchungen eingeleitet wurden.

Es ist für meinen Mandanten zu befürchten, dass ***5*** Schutzbehauptungen tätigt, um seine eigenen Nachteile zu reduzieren. Die bis jetzt durch Herrn ***39*** erlittenen Nachteile erscheinen ausreichend.

Die schriftliche Auskunft des ***5*** - aus Zeiten der normalen Kommunikation - haben wir vorgelegt.

Wir möchten von einer Entbindung der Verschwiegenheitsverpflichtung daher Abstand nehmen.“

Am 28.11.2023 erging die Stellungnahme der Amtsbeauftragten an den Spruchsenat.

Am 21.2.2024 hat die neue Vertretung von ***4***, die ***40***, zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat folgende Stellungnahme abgegeben:

„Herr ***5*** fungierte im Zeitraum vom 29.02.2016 bis 13.09.2022 als steuerlicher Vertreter von Herrn ***4*** (siehe dazu Seite 2 letzter Absatz der Spruchsenatsvorlage vom 30.11.2023 unter „Allgemeines“).

Unter Berücksichtigung des Faktums der im verdachtsgegenständlichen Zeitraum vorliegenden steuerlichen Vertretung in Abgabensachen argumentiert der Amtsbeauftragte - in Bezug auf die subjektive Tatseite - mit Prüfungskriterien zur groben Fahrlässigkeit, was auszugsweise zitiert dargestellt wird, wie folgt:

Für das Jahr 2015:

„Den Abgabepflichtigen trifft - ungeachtet seiner beruflichen Beanspruchung - die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Personen (vgl. VwGH 29.9.1993, 89/13/0051f).

Anmerkung des Verteidigers: das angeführte von der Behörde zitierte Judikat behandelt NUR § 34 FinStrG.

Für das Jahr 2016-2019:

„Wie der Gerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist der Abgabepflichtige angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1984, 83/14/0224).

Bedient sich ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten dritter Personen, ist er angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen (Hinweis E 21.2.1984, 83/14/0224)

Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt, wobei eine stichprobenartige Überprüfung ausreicht (vgl. VwGH 17.1.1984, 83/14/0152).

Anmerkung des Verteidigers, sämtliche angeführten von der Behörde zitierten Judikate behandeln NUR § 34 FinStrG.

Trotz finanzstrafrechtlicher Würdigung des zugrundeliegenden Sachverhalts und Subsumtion im Sinne einer groben Fahrlässigkeit (§ 34 Abs. 1 FinStrG), geht die Finanzstrafbehörde tatsachen- und systemwidrig iSd Anschuldigung von vorsätzlichem Handeln des Beschuldigten aus.

Da der Amtsbeauftragte daher ERKENNBAR und EINDEUTIG vom Prüfungsmaßstab der groben Fahrlässigkeit auszugehen scheint, wird nachstehend daher auch vom Verteidiger dieser Prüfungsmaßstab angewandt und auch dieser Vorwurf entkräftet. Zunächst wird jedoch im Detail die Begründung der Verdachtslage der Behörde betreffend Herrn ***4*** dargestellt

3. Die Begründung der Verdachtslage durch die Behörde betreffend die Jahre 2015-2019 lautet auszugsweise und nachstehend zitiert wie folgt

Hinsichtlich der Jahre 2016-2019:

Wer als Unternehmer tätig wird, hat die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu beachten.

Will der Abgabepflichtige diese Aufgaben nicht selbst wahrnehmen, oder ist er dazu, etwa aufgrund fehlender Sachkenntnisse oder beruflicher Beanspruchung, nicht imstande, kann er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen. Dies befreit ihn jedoch nicht von jedweder finanzstrafrechtlichen Verantwortung. Wie der Gerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist der Abgabepflichtige angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1984, 83/14/0224).

Bedient sich ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten dritter Personen, ist er angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen (Hinweis E 21.2.1984, 83/14/0224). Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt, wobei eine stichprobenartige Überprüfung ausreicht (vgl. VwGH 17.1.1984, 83/14/0152).

Nach der Rspr. ist ***4*** trotz Beauftragung eines Steuerberaters nicht von seiner abgabenrechtlichen Verpflichtung entbunden. Vielmehr hat er dafür Sorge zu tragen, dass die übertragenen Aufgaben auch erfüllt und der Verpflichtung eingehalten wird. ***4*** musste Kenntnis davon haben, dass die Erklärungen nicht abgegeben wurden und somit auch Einkünfte nicht erklärt wurden, wenn er sich, wie in dessen Rechtfertigung dargelegt, sich regelmäßig nach dem Stand hinsichtlich der Steuererklärungen erkundigt hat. Dem ist zu vernehmen, dass er somit durchaus davon wusste, dass eine Abgabe der Erklärungen über Jahre hinweg (2016-2019) nicht erfolgte. Er hat sich dennoch, wie in der Rechtfertigung angeführt wird, „vertrösten“ lassen und sich somit sichtlich damit abgefunden, indem der abgabenrechtlichen Verpflichtung nicht entsprochen wurde. Auch widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass es gerade einem langjährigen und erfahrenen Unternehmer wie ***4*** nicht aufgefallen sei, dass für die Jahre 2016-2019 keine Einkommensteuer abgeführt/fällig wurde. Trotz Kenntnis über die Nichtabgabe und vermeintlicher Untätigkeit des steuerlichen Vertreters, hat sich ***4*** damit abgefunden,

anstatt sich beispielsweise an einen anderen steuerlichen Vertreter zu wenden. Trotz Kenntnis über die vermeintliche Untätigkeit dessen Steuerberaters, hat er nichts unternommen, dass der Verpflichtung nachgekommen wird und somit aus Sicht der Amtsbeauftragten zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt.

Folgt man der Aussage von ***5***, nämlich, dass ***4*** die Agenden der ***16*** im Blick hatte und hinsichtlich seiner persönlichen Steuererklärungen die Festsetzung verzögern wollte, so wäre sogar von Wissentlichkeit oder gar Absicht auszugehen.

Hinsichtlich des Jahres 2015:

Die Nachforderung der Einkommensteuer betreffend das Jahr 2015 ergibt sich lt. BP-Bericht aus der Differenz zwischen den Gutschriften am betrieblichen Bankkonto und den Einnahmen in der Buchhaltung, sowie einer aufwandserhöhenden Gutschrift von einem Rechtsanwalt

Darüber hinaus wurde Betriebsausgabenpauschale entsprechend der Tätigkeit als Geschäftsführer von 12% auf 6% berichtigt.

In der Rechtfertigung bringt ***4*** durch dessen Vertreter vor, dass zwei Geschäftsführerbezüge sowie eine Pauschalzahlung der ***19*** iHv € 5.000 nicht verbucht worden seien. Warum die Verbuchung nicht erfolgte, sei nicht bekannt, sämtliche Zahlungen seien über das Bankkonto abgewickelt worden.

Den Abgabepflichtigen trifft - ungeachtet seiner beruflichen Beanspruchung - die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Personen (vgl. VwGH 29.9.1993, 89/13/0051).

5 gab im Rahmen der Einvernahme glaubhaft an, dass die Einnahmen wie von ***4*** übermittelt erklärt wurden. Das Bankkonto von ***4*** habe er der Betriebsprüferin erst nach Anfrage dieser abverlangt und weitergeleitet, aber nicht mehr angesehen. Dass die Betriebsausgabenpauschale mit 12% verbucht wurde, sei lt. ***5*** nach Rücksprache mit dem Erstbeschuldigten erfolgt. Es sei nicht klar gewesen, inwieweit er die Tätigkeit als Versicherungsmakler weiterführte. Die Tätigkeit sei 2015 an sich beendet gewesen, doch habe er nicht konkret kommuniziert, worauf er sich konzentrieren möchte.

Demnach ist davon auszugehen, dass ***4*** entgegen der Ausführungen in der Rechtfertigung jene für eine korrekte Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 erforderlichen Unterlagen nicht vollständig bzw. korrekt übergeben sowie Tatsachen, nämlich über die weitere Tätigkeit als Geschäftsführer und/oder Versicherungsmakler, nicht klargestellt hat und aufgrund dessen die Erklärung unrichtig erstellt wurde.

Es ist davon auszugehen, dass durch ***4*** die Verkürzung der Einkommensteuer 2015 zumindest bedingt vorsätzlich bewirkt wurde."

II. Rechtfertigung:

Aufgrund der in der vorstehenden Begründung der Behörde angewandten Prüfkriterien zur groben Fahrlässigkeit und der Schlussfolgerungen sowie der Subsumtion des Amtsbeauftragten auf Seite 8 der Spruchsenatsvorlage vom 30.11.2023, nach der aufgrund der Aktenlage seitens des Amtsbeauftragten der umseitige Tatbestand der Finanzvergehen nach § 34 Abs. 1 durch ***4*** als erfüllt anzusehen sei, wird nachstehend auf § 34 Abs. 1 FinStrG eingegangen.

A. Entgegnung zum Vorwurf des § 34 Abs. 1 FinStrG

Entsprechend der Würdigung des Amtsbeauftragten - siehe vorhin - darf dazu wie folgt ausgeführt und entgegnet werden:

Bei der Beurteilung des Vorliegens groben Verschuldens ist im Einzelfall eine Gesamtbewertung des konkreten Sachverhaltes vorzunehmen.

Dahingehend darf der Verteidiger ausführen, dass die Begründung der groben Fahrlässigkeit im Rahmen der Spruchsenatsvorlage anhand der vorstehenden Kriterien nicht erkennen lässt, worin eine qualifizierte Pflichtwidrigkeit und Vorhersehbarkeit vorliegen soll auch nicht, worin ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß vorliegen soll, der auch subjektiv schwerstens vorwerfbar ist.

Ordnungsgemäße Delegation der steuerlichen Pflichten

Im verdachtsgegenständlichen Zeitraum war Herr ***4*** als Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten tätig. Er war weiters Geschäftsführer zahlreicher auf Versicherungsvermittlung spezialisierter Unternehmen (***25***, ***16***, ***26***).

Da ***4*** über keine fachlich einschlägige und für die ordnungsgemäße steuerliche Gebarung erforderliche Ausbildung und steuerliche Kenntnis verfügt und einen umfassenden Aufgabenbereich hatte, hat er die Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten an eine verantwortliche und verlässliche Person, nämlich Herrn Steuerberater ***5***, delegiert. Herr ***5*** fungierte im Zeitraum von 29.02.2016 bis 13.09.2022 als steuerlicher Vertreter von Herrn ***4*** (siehe auch Seite 2 der Spruchsenatsvorlage vom 30.11.2023) und verfügte als Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder über eine einschlägige Ausbildung, um steuerliche Beratungsleistungen durchzuführen. Herr ***4*** hat sich zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten folglich eines dafür qualifizierten Steuerberaters bedient und hat diesem - entgegen dem Vorbringen von ***5*** ua in seiner Einvernahme vom 22.5.2023 - sämtliche Unterlagen vollständig und rechtzeitig zur Verfügung gestellt. Grundsätzliches zur Ausgestaltung der Delegation

4 hat organisatorische Schritte gesetzt, um für eine ordnungsgemäße steuerliche Gebarung zu sorgen, da er selbst aufgrund seiner Ausbildung und der ihm obliegenden

umfassenden Tätigkeiten nicht in der Lage war, auch noch die steuerlichen Angelegenheiten zu übernehmen. Dies zeigt sich ***23*** an folgendem Ablauf:

Die Belegaufbereitung und ordnungsgemäße und vollständige Erfassung der Geschäftsfälle im Rahmen einer monatlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgte im verdachtsgegenständlichen Zeitraum durch Herrn ***4*** im Programm „***31***“ selbst.

Die erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurden samt Belegen (physisch in Ordnern) rechtzeitig - innerhalb der zur für Abgabe der Steuererklärungen eingeräumten „Beraterfristen“ („Quotenliste“) - an den Steuerberater ***5*** übergeben. Herr ***5*** erhielt daher eine vollständige vorerfasste elektronische Buchhaltung (***31***) samt dazugehöriger Belegsammlung in Papierform. Darüber hinaus hat Herr ***5*** Herrn ***4*** von sich aus niemals aufgefordert, das Bankkonto zu übermitteln. Das Bankkonto wurde erstmals im Zuge der Steuerprüfung abverlangt und am 23.04.2019 an Herrn ***5*** übermittelt.

Herr ***5*** war für die Erfassung, Kontrolle, steuerliche Einordnung und Beurteilung sämtlicher Geschäftsfälle sowie die Erstellung und Einreichung der Einkommensteuererklärungen verantwortlich.

Nach Erfassung und Kontrolle sämtlicher Geschäftsfälle sollte die Erstellung der Einkommensteuererklärung und die rechtzeitige Erklärung via FinanzOnline (innerhalb der „Beraterfristen“) durch den Steuerberater erfolgen.

Ablauf im konkreten Fall:

Im Jahr 2016 (kurz vor der Beauftragung von ***5***) wurde Herrn ***4*** durch ***5*** deutlich kommuniziert, dass dieser seine Klienten in die Quotenliste aufnehmen werde und von nun an für ihn die Einkommensteuererklärungen unter verlängerter Abgabefrist (sog. verlängerte „Beraterfristen“) abgeben könne. Diese Information war ausschlaggebend für die Beauftragung des Steuerberaters ***5***.

Abgabepflichtige, welche sich durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten lassen, können längere Abgabefristen für ihre Jahressteuererklärungen (Einkommen* bzw. Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) in Anspruch nehmen, indem zB. die Steuerberater die Abgabepflichtigen „auf ihre Quote nehmen“, statt der gesetzlich normierten Frist 30. Juni des Folgejahres (für elektronisch eingereichte Steuererklärungen) wird die Frist dann bis Ende März des zweitfolgenden Jahres verlängert {grundsätzlich ist der 31. März des zweitfolgenden Jahres Stichtag, wobei alljährlich eine Toleranzfrist von einem Monat gewährt wird). Bei Nichterfüllen der Quoten können Parteienvertretern Zwangsstrafen vorgeschrieben werden und im schlimmsten Fall können die Parteienvertreter von der Quotenregelung eines Folgejahres ausgeschlossen werden.

Unter Berücksichtigung dieser „Beraterfristen“ darf nachstehend wie folgt zu den einzelnen verdachtsgegenständlichen Jahren ausgeführt werden:

Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015:

Der organisatorische Ablauf gestaltete sich im Jahr 2017 (verlängerte „Beraterfristen“ für die Erklärung 2015 bis 30.4.2017) wie nachfolgend auch in Punkt II.A. 2.1.1. näher ausgeführt.

4 übermittelte die Unterlagen für das Jahr 2015 (physische Belege und elektronische Buchhaltung im Programm „***31***“) Anfang des Jahres 2017 vollständig an seinen Steuerberater. Das Bankkonto von ***4*** wurde von seinem Steuerberater nicht abverlangt. Dieses hat ***5*** erst im Rahmen der Betriebsprüfung von ***4*** angefordert und an die Betriebsprüferin übermittelt (Beilage./1)

Insgesamt wurden in der Einkommensteuererklärung 2015 zwei monatliche Geschäftsführerbezüge zu EUR 3.333,33 (daher insgesamt EUR 6.666,66) und eine Pauschalzahlung der ***19*** iHv EUR 5.000,00 nicht erklärt. Die bezeichneten Geschäftsführerbezüge waren von ***4*** in der elektronischen Buchhaltung erfasst worden und fanden sich in Form von Lohnzetteln auch bei den übergebenen physischen Belegen. ***5*** hat daher die erforderlichen Unterlagen erhalten, um diese Geschäftsführerbezüge korrekt zu verbuchen.

Bei der Pauschalzahlung iHv EUR 5.000 handelte es sich um ein monatliches Honorar, welches im Jahr 2015 11-mal ordnungsgemäß erklärt wurde, wobei der zwölfte Beleg (Eingang am Bankkonto war der 31.12.2015) versehentlich nicht in der Einkommensteuererklärung 2015 berücksichtigt wurde. Dieses zwölfte Honorar war auf dem Bankkonto erkennbar, welches ***5*** jedoch nicht angefordert hatte. Es gab bei Erstellung der Einkommensteuererklärung auch keine Rückfrage von ***5*** zu dieser Pauschalzahlung, obwohl es sich um eine monatlich wiederkehrende Leistung iHv EUR 5.000,- handelte.

Diese systematische Fristverlängerung, die Quotenregelung, war bislang im verdachtsgegenständlichen Zeitraum - gesetzlich nicht normiert, sondern in internen Arbeitsanweisungen der Finanzverwaltung festgehalten. Nunmehr wurde diese Regelung durch den neu eingeführten § 134a BAO gesetzlich geregelt.

Hinsichtlich der Betriebsausgabenpauschalierung von 12% (statt 6%) weist der Verteidiger darauf hin, dass es sich dabei um eine rein steuerrechtliche Frage handelt, welche allein der Steuerberater beurteilen kann. ***4*** hat sich eben in zumutbarer Weise - mangels eigener ausreichender steuerlicher Kenntnisse - eines Steuerberaters bedient. Er kann nicht beurteilen, ob die Betriebsausgabenpauschale hinsichtlich der von ihm ausgeübten Tätigkeiten 6% oder 12% beträgt. Der Steuerberater ***5*** hätte den Sachverhalt richtig beurteilen und die Pauschale korrekt ansetzen müssen. Wenn ***5*** sich nunmehr darauf beruft (siehe Beilage /1, Seite 4), dass die Festsetzung der Betriebsausgabenpauschale in Abstimmung mit dem

Beschuldigten erfolgt sei, kann dies nur als Schutzbehauptung qualifiziert werden, da es allein seine Aufgabe war, die steuerlich zulässige Betriebsausgabenpauschale korrekt festzusetzen.

Dieser einkommensteuerrechtliche Sorgfaltsverstoß betreffend die Einkommensteuerverkürzung im Jahr 2015 bei einer Nachforderung in Höhe von EUR 6.781,- ist dem Beschuldigten daher betreffend der Erfassung der 2 Geschäftsführerbezüge sowie der steuerlichen Beurteilung der Betriebsausgabenpauschalierung weder zurechenbar noch vorwerfbar und sein Versehen nur darin zu sehen, dass für das gesamte Jahr 2015 ein Beleg in Höhe von EUR 5.000,- versehentlich nicht an den Steuerberater übermittelt wurde. Dieser Sorgfaltsverstoß lässt daher weder eine Häufung noch eine Schwere einer Pflichtverletzung erkennen, welche eine grobe Fahrlässigkeit rechtfertigen würde. Dem Steuerberater war weiters erkennbar, dass es sich bei den EUR 5.000,- um eine monatlich regelmäßig wiederkehrende Zahlung handelte und hätte dieser seinen Klienten darauf hinweisen können, dass der letzte Beleg (12/2015) fehlte oder hätte er auch zur Überprüfung das Bankkonto anfordern können.

Darüber hinaus ist die Strafbarkeit in Bezug auf die Einkommensteuererklärung 2015 -- selbst wenn man ein grob fahrlässiges Verhalten unterstellen würde, wegen Verjährung erloschen.

Einkommensteuererklärungen 2016-2019

Herr ***4*** ging - mangels gegenteiliger Information durch seinen Steuerberater - im Zeitraum 2016- 2018 weiterhin davon aus, dass seine Einkommensteuererklärungen

für 2016 bis spätestens 30.4.2018

für 2017 bis spätestens 30.4.2019

für 2018 bis spätestens 30.4.2020

innerhalb der verlängerten "Beraterfristen" abzugeben seien.

Die Unterlagen wurden von ***4*** einmal im Jahr physisch und elektronisch (für das Jahr 2016 auf einem USB-Stick. für die Jahre 2017 und 2018 per E-Mail, siehe Beilagen .12 und .13) rechtzeitig übermittelt, sodass der Steuerberater die Einkommensteuererklärung jeweils bis zum Ende der verlängerten Beraterfristen abgeben hätte können, nämlich

für 2016 am 19.1.2018

für 2017 am 5.4.2019

für 2018 am 6.4.2020

Rückfragen des Steuerberaters wurden von ***4*** rasch (meistens binnen Tagesfrist) beantwortet.

Herr ***5*** hat zu keiner Zeit die Übermittlung von Unterlagen urgiert und Herrn ***4*** auch nie kommuniziert, dass es Probleme mit der fristgerechten Einbringung der Einkommensteuererklärungen gebe.

Aus diesem Grund ging ***4*** davon aus, alles Notwendige dafür getan zu haben, dass die Steuererklärungen rechtzeitig und richtig an das Finanzamt übermittelt werden.

Tatsächlich hat ***5*** trotz Erhalt aller notwendigen Unterlagen die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 - so wie es sich jetzt nach Aufarbeitung darstellt - innerhalb der Beraterfristen nicht abgegeben.

Entsprechend der vorstehend beschriebenen Regelungen über die Quotenliste bedeutete dies für den konkreten Fall, dass ***4*** für 2017 aus der Quote herausgefallen ist. ***5*** hätte folglich die Einkommensteuererklärung 2017 von ***4*** bis spätestens 30.6.2018 elektronisch übermitteln müssen.

Dies ist jedoch nicht erfolgt. Erst für das Jahr 2018 wurde ***4*** wieder in die Quotenliste einbezogen. ***5*** hat seinen Klienten weder über die Tatsache informiert, dass er nunmehr in seinem Fall von der Quotenvereinbarung ausgeschlossen war, noch hat er die Einkommensteuererklärungen 2017 und 2018 unter Einhaltung der vorgegebenen Fristen (30.08.2018 und 30.4.2020) abgegeben.

Beweis:

Niederschrift über die Beschuldigtenvernehmung von ***5*** vom 22.5.2023, E-Mail von ***4*** an ***5*** vom 5.4.2019, E-Mail von ***4*** an ***5*** vom 6.4.2020, E-Mail-Korrespondenz zwischen ***4*** und ***5*** vom 21.6./22.06.2022, Auszug aus dem Steuerakt 2018

5 informierte seinen Klienten zudem nicht über Zustellungen, welche aus der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen resultierten. Am 28.5.2018 wurde eine Erinnerung mit Androhung einer Zwangsstrafe iHv EUR 150,- (für das Jahr 2016) an ***5*** übermittelt. Weiters wurde ***5*** betreffend das Jahr 2017 eine Erinnerung vom 23.11.2018 und eine Erinnerung mit Androhung einer Zwangsstrafe iHv EUR 300,- zugestellt. All diese zu Händen des Steuerberaters zugestellten Schriftstücke wurden dem Beschuldigten nie übermittelt. Da die angedrohten Strafen nicht festgesetzt wurden, erlangte ***4*** erst im Rahmen der Aufarbeitung des steuerlichen Sachverhalts durch den nachfolgenden Steuerberater ***28*** Kenntnis von diesen.

4 hat die Abgabe der Einkommensteuererklärungen zu diesem Zeitpunkt nicht ürgiert, weil er von der Einhaltung der „Beraterfristen“ ausgegangen ist. Dies verdeutlicht auch die Tatsache, dass ***4*** seine Unterlagen jeweils vor dem Zeitpunkt übermittelte, bevor die für das jeweilige Veranlagungsjahr verlängerte Beraterfrist endete. Auch wenn er sich regelmäßig nach den Einkommensteuererklärungen erkundigte, wusste ***4*** - mangels Aufklärung durch seinen Steuerberater - nicht, dass die Beraterfristen für die Abgabe der Steuererklärung zum Zeitpunkt der Rückfrage bereits verstrichen waren bzw. der Steuerberater für seinen Klienten ***4*** aus der „Quotenliste“ herausgefallen ist. ***4*** hat sich daher nicht, wie von dem Amtsbeauftragten angenommen, trösten lassen und sich sichtlich damit abgefunden, der Abgabeverpflichtung nicht nachzukommen. Auch die Begründung mit dem „Widerspruch zu einer allgemeinen Lebenserfahrung“ geht völlig ins Leere, entspricht dies doch in keinsten Weise einer nach finanzstrafrechtlichen Maßstäben erforderlichen Begründung. Hinsichtlich dieser „Begrifflichkeiten“ darf auf das finanzstrafrechtliche Kommentarschriftum sowie die jüngste Rspr. des OGH verwiesen werden, wonach die nicht beweisbegründete Unterstellung von Sachverhaltselementen idR daran erkennbar ist, dass die Behörde Worte wie „zweifelloso, offenbar, offenkundig“ verwendet, sodass diese Ausführungen und Begründungen jedenfalls für finanzstrafrechtliche Beweismaßstäbe irrelevant sind.

Vielmehr hat er ein fundiertes organisatorisches System zur Erfüllung seiner Abgabeverpflichtung geschaffen, in welchem er durch defizitäre Information seines Steuerberaters zu fehlerhaften Annahmen in Bezug auf seine Abgabepflicht gekommen ist und diese letztlich aus diesen Gründen nicht wahrnehmen konnte. Durch die Annahme, dass die Steuererklärungen im Rahmen der „Quotenfristen“ abgegeben werden können und vor dem Hintergrund der Betriebsprüfung Anfang 2019, stand ***4*** auch keine große Zeitspanne zur Verfügung, in welcher er hätte bemerken können, dass die Erklärungen der Vorjahre nicht innerhalb der Beraterfristen abgegeben worden sind (die verlängerte Beraterfrist für die Erklärung 2016 endete schon im Jahr 2018).

Betriebsprüfung 2019

Am 29.3.2019 wurde die Betriebsprüfung über ***4*** eröffnet. Am 30.03.2019 wurde ***4*** von ***5*** im Zuge eines persönlichen Termins über die Steuerprüfung informiert. Der Steuerberater teilte ***4*** bei diesem Termin ausdrücklich mit, dass ab diesem Zeitpunkt sämtliche, von der Steuerprüfung betroffenen Jahre, im Rahmen der Betriebsprüfung festgesetzt werden würden. Für ***4*** bestünde kein Handlungsbedarf, weil der Prüferin bereits alle benötigten Informationen vorlägen.

In § 77 Abs. 6 WTBG ist der Vertrauensgrundsatz für das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Steuerberater verankert. Danach sind weder Mandant noch Steuerberater verpflichtet, den wechselseitig erhaltenen Informationen mit Misstrauen zu begegnen und sie zu überprüfen. Solange keine Ungereimtheit oder die Unzuverlässigkeit des Steuerberaters klar

erkennbar sind, treffen den Mandanten keine Nachprüfungs- und Erkundigungspflichten.

4 hatte auch keinen Grund, nicht auf die Einschätzung seines Steuerberaters zu vertrauen. In Bezug auf die Tätigkeit des Steuerberaters ***5*** war keine Unzuverlässigkeit oder Ungereimtheit erkennbar. Im Gegenteil: Der Steuerberater erklärte ***4*** plausibel, dass kein Handlungsbedarf von seiner Seite bestünde, weil die Festsetzung durch die Betriebsprüferin im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgen würde und klärte ihn auch nicht darüber auf, dass er im konkreten Fall von den Beraterfristen ausgenommen worden war. ***4*** hat seine Auswahl- und Kontrollpflichten erfüllt und konnte sich nach dem Vertrauensgrundsatz auf die korrekte Auftragserfüllung verlassen.

Steuerberaterwechsel 2022

Erst am 12.8.2022 kamen beim Beschuldigten erstmals Zweifel über die Richtigkeit der Angaben seines Steuerberaters auf, als er nicht zuordenbare Buchungen auf seinem Steuerkonto entdeckte. Auf Rückfrage bei ***5***, welche zunächst unbeantwortet blieb, erklärte ihm sein Steuerberater mit E-Mail vom 25.8.2022, dass das Betriebsprüfungsergebnis offensichtlich eingebucht worden sei, die Zahlen jedoch ungeprüft seien, da die Bescheide noch nicht vorliegen würden. Diese würden mit RSb-Brief (zu Händen des zustellbevollmächtigten Steuerberaters) zugestellt werden.

Als Herr ***4*** die von seinem Steuerberater angekündigten Bescheide am 13.9.2022 noch nicht erhalten hatte, beauftragte er Steuerberater ***28*** mit der Überprüfung der Sach- und Rechtslage (Steuerberaterwechsel) und erhielt noch am selben Tag nach Einsicht in den Steuerakt durch den Steuerberater einen detaillierten Bericht, in welchem ***41*** dem Beschuldigten mitteilte, dass die Bescheide 2015-2017 bereits am 24.8.2022 ausgestellt worden waren. ***4*** erhielt diese nach elektronischem Abruf durch ***41***. Auch den Prüfungsbericht erhielt ***4*** nicht von ***5***, sondern wurde eine Kopie des Berichts am 17.10.2022 von der Betriebsprüferin an Steuerberater ***41*** übergeben.

Erst nach dem Steuerberaterwechsel konnte eine umfassende Aufarbeitung der Jahre ab 2015 erfolgen, im Zuge welcher ***4*** erst bewusst wurde, dass sein ehemaliger Steuerberater ***5*** ihm wesentliche Informationen vorenthalten und ihn nicht richtig über seine steuerliche Situation aufgeklärt hatte.

Aus dem Bericht gemäß § 150 BAO geht hervor, dass weder die von der Betriebsprüferin angeforderte Stellungnahme zur Zusammenfassung der Gutschriften am Bankkonto abgegeben noch der Vorladung zur Schlussbesprechung (Zustellung hinterlegt bei ***5*** am 11.7.2022) Folge geleistet wurde. ***4*** erkannte erst zu diesem Zeitpunkt, dass es durch defizitäre Informationen seines Steuerberaters zu fehlerhaften Annahmen seinerseits und zwar nicht nur über die Möglichkeit der Abgabe seiner Steuererklärungen unter den verlängerten Beraterfristen, sondern auch über den Ablauf der Betriebsprüfung gekommen ist.

Am 22.11.2022, etwa 2 Monate nach erfolgtem Steuerberaterwechsel, wurde nach Aufarbeitung des steuerlichen Sachverhalts die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 von ***41*** abgegeben.

Beweis: E-Mail vom 25.8.2022, E-Mail-Korrespondenz zwischen ***4*** und Steuerberater ***41*** vom 13.9.2022, Auszug aus dem Steuerakt 2019,

Keine Sorgfaltswidrigkeit in der Auswahl oder Überwachung des Steuerberaters

Kein Überwachungsverschulden

Herrn ***4*** wird vom Amtsbeauftragten hinsichtlich des verfahrensgegenständlichen Zeitraums 2016- 2019 die Sorgfaltswidrigkeit der Überwachung vorgeworfen (siehe Seite 5 f. der Spruchsenatsvorlage vom 30.11.2023), indem auf Judikatur verwiesen wird, welche sich allesamt mit dem § 34 Abs. 1 FinStrG beschäftigt.

Hierzu darf der Verteidiger ausführen, dass den Beschuldigten kein Überwachungsverschulden trifft.

Mit den vorstehend bezeichneten Aufgaben war Steuerberater ***5*** betraut, bei welchem weder hinsichtlich der Qualifikation noch hinsichtlich der Verlässlichkeit - zum damaligen Zeitpunkt - Zweifel bestanden. Herr ***4*** nahm regelmäßig persönlich Kontakt mit Herrn ***5*** auf, um sich über den aktuellen Stand seiner steuerlichen Angelegenheiten zu informieren. Er hat seinem Steuerberater zudem sämtliche für die Beurteilung des steuerlichen Sachverhalts und ordnungsgemäße Wahrnehmung seiner steuerlichen Vertretung erforderlichen Informationen rechtzeitig übermittelt und gegebenenfalls vorhandene Rückfragen rasch geklärt.

Werden steuerrechtliche Pflichten delegiert, ist der Geschäftsführer grundsätzlich nicht mehr verpflichtet, sich Detailkenntnisse auf diesen Gebieten anzueignen. Die im Falle der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers zur inhaltlichen Kontrolle zur Durchführung des ihm erteilten Auftrages findet im Regelfall dort ihre Grenzen, wo sich der Normadressat eines berufsmäßigen Parteienvertreters bedient und diesen mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen beauftragt.“ (siehe dazu BFG vom 13.09.2016, RV/7300031 /2016). (Hervorhebungen durch den Verteidiger)

4 vertraute auf die fachliche Einschätzung und die Informationen seines Steuerberaters, nämlich, dass

a) der Steuerberater von den verlängerten Beraterfristen Gebrauch (Quotenliste) machte und in der Folge auf die Aussage, dass

b) sämtliche, von der Steuerprüfung betroffenen Jahre „im Zuge der Prüfung festgesetzt werden würden.

Hinzu kommt im vorliegenden Fall, dass ***4*** durch die Zustellbevollmächtigung des ***5*** keine Kenntnis davon erlangen konnte, dass das Finanzamt bereits die Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen beanstandet und ihn aus der Quotenliste herausgenommen hat. Somit hatte der Beschuldigte keine Veranlassung, an der Zuverlässigkeit seines steuerlichen Vertreters zu zweifeln.

Es liegt auch kein Auswahlverschulden vor.

5 beriet und vertrat ***4*** nicht nur im Zusammenhang mit der Abgabe von Einkommensteuererklärungen (2015 ff) mit Übernahme des Mandats ab 2016. Der Steuerberater hat ***4*** bereits im Jahr 2012 innerhalb der Kanzlei ***29*** vertreten und seine Aufgaben stets sehr genau, fristgerecht und zur vollsten Zufriedenheit seines Klienten erledigt. Während der COVID-19-Pandemie erlebte ***4*** Herrn ***5*** ebenfalls als exzellenten Steuerberater, welcher sehr komplexe Sachverhalte rasch erfassen konnte und die ***16***, in welcher ***4*** Geschäftsführer ist, durch die Beantragung von COVID-19-Förderungen in einer herausfordernden Zeit wirtschaftlich stark förderte.

Bei Auswahl und Beauftragung des Steuerberaters ***5*** konnte ***4*** aufgrund seiner guten Erfahrung mit dem Steuerberater daher annehmen, dass der Steuerberater seine steuerlichen Pflichten einwandfrei wahrnehmen würde.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen kann mit guten Gründen bekräftigt werden, dass ***4*** hinsichtlich der Delegation der abgabenrechtlichen Pflichten und die Wahrnehmung dieser durch die fachkundige Person des Steuerberaters ***5*** weder ein Auswahlverschulden traf noch wurden Überwachungs- oder Kontrollpflichten verletzt.

Im Gegenteil: Es wurden aus Sicht des Beschuldigten - wie vorstehend umfassend ausgeführt - nicht nur organisatorische Maßnahmen gesetzt, sondern auch sämtliche Schritte unternommen, um unter vorhersehbaren Umständen die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften in zumutbarer Weise zu ermöglichen und rechtsrichtig vorzugehen.

Die Begründung der groben Fahrlässigkeit durch den Amtsbeauftragten im Rahmen der Spruchsenatsvorlage lässt nicht erkennen, worin eine qualifizierte Pflichtwidrigkeit und eine qualifizierte Vorhersehbarkeit vorliegen soll, auch nicht, worin ein objektiv besonders ***30*** Sorgfaltsverstoß vorliegen soll, der auch subjektiv vorzuwerfen ist.

Herr ***4*** hat im Rahmen der Delegation der steuerlichen Pflichten an fachkundige Personen auf deren steuerliche Schlussfolgerungen und Beurteilungen vertraut, sodass ihm schon dahingehend kein Vorwurf gemacht werden kann, welcher iSd § 34 FinStrG einem besonders schweren Sorgfaltsverstoß nahekommt, der auch subjektiv schwer vorzuwerfen ist.

Das einzige Versehen betreffend die Einkommensteuerverkürzung im Jahr 2015 ist, dass für das gesamte Jahr 2015 ein Beleg in Höhe von EUR 5.000,00 versehentlich nicht an den Steuerberater übermittelt wurde, dies lässt weder eine Häufung noch eine Schwere einer Pflichtverletzung erkennen, welche eine grobe Fahrlässigkeit rechtfertigen würde.

4 hatte weiters - entgegen der Annahme der Amtsbeauftragten - weder Kenntnis von der mangelhaften Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten durch den mit dieser Angelegenheit betrauten Steuerberater ***5***, noch bestand für ***4*** ein Grund, an der Ordnungsmäßigkeit des mit der - entsprechend dem Auftrag - Wahrnehmung der steuerlichen Gebarung betrauten Steuerberaters zu zweifeln.

Es liegt daher aufgrund der vorstehenden umfassenden Ausführungen nach Ansicht des Verteidigers im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung der umfassenden vorstehenden sachverhaltsmäßigen Ausführungen sowie unter Berücksichtigung der Judikaturkriterien kein objektiv besonders ***30*** Sorgfaltsverstoß vor, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist.

Eine grobe Fahrlässigkeit liegt daher nicht vor.

Aus Sicht des Verteidigers fehlt sowohl der objektiv besonders schwere Sorgfaltsverstoß sowie das subjektiv schwer vorwerfbare Verschulden der groben Fahrlässigkeit des § 34 Abs. 1 FinStrG. Damit liegt insgesamt kein finanzstrafrechtlich vorwerfbares Fehlverhalten iS des § 34 Abs. 1 FinStrG für die Zeiträume 2015 bis 2019 vor.

Entgegnung zum Vorwurf des § 33 Abs. 1 FinStrG

Der Amtsbeauftragte kommt in seiner rechtlichen Würdigung und Subsumtion im Rahmen der Spruchsenatsvorlage (Seite 8 unten) zwar zu grober Fahrlässigkeit nach § 34 Abs. 1 FinStrG, geht jedoch in der Verständigung über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens vom 8.2.2023 und bei der Anschuldigung in der Spruchsenatsvorlage vom 30.11.2023 (Seite 2 oben) von § 33 Abs. 1 FinStrG und daher von bedingt vorsätzlichem Handeln des Beschuldigten aus.

Im konkreten Fall war der Abgabenbehörde das Entstehen des Abgabenanspruchs von ***4*** dem Grunde nach bekannt, weil das Finanzamt aufgrund der bis zum Jahr 2015 abgegebenen Einkommensteuererklärungen von der unternehmerischen Tätigkeit des ***4*** gewusst hat. Die Nichtabgabe der Steuererklärungen (2016-2019) erfüllt daher schon objektiv nicht den Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG.

Da die Abgabenbehörde aufgrund der Nichtabgabe im Schätzungsweg für die Jahre 2016-2018 keine zu niedrige Abgabenfestsetzung vornahm, sondern diese ganz im Gegenteil zu hoch ausfiel, ist auch das Bewirken einer Verkürzung in Höhe des Differenzbetrages zwischen dem festgesetzten und dem tatsächlichen Abgabenbetrag undenkbar.

Beweis:

Beschwerdevorentscheidungen vom 2.11.2022

Auch eine versuchte Abgabenhinterziehung kommt nicht in Betracht, da ***4*** durch die Nichtabgabe der Steuererklärung keine zu niedrige Festsetzung erreichen wollte. ***4*** hat seinem Steuerberater sämtliche Unterlagen richtig und vollständig bereitgestellt und hatte keine Kenntnis davon, dass sein Steuerberater die Einkommensteuererklärungen nie abgegeben hat.“

Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 28.2.2024:

„Festgestellt wird, dass der Besch. ***5*** nicht erschienen ist.

Beschluss auf Durchführung der Verhandlung in Abwesenheit des Besch. gem. § 126 FinStrG
Beschluss auf Verbindung der Finanzstrafverfahren SpS 64/23-W-2 und SpS 246/23-W-2

Generalien im Strafact überprüft und ergänzt:

1: geb. ***27***, Sorgepflichten für zwei Kinder, monatliches Nettoeinkommen ca. € 3.500,--, unbescholten

Vertr. verweist auf seine Stellungnahme vom 21.2.2024

Besch. gibt an:

Ich bekenne mich nicht schuldig und verweise auf die Stellungnahme meines Vertr. Ich habe ***5*** immer alle Unterlagen übermittelt und auch seine Honorare pünktlich bezahlt und mich auf ihn verlassen. Ich kannte ***5*** seit meinem 16. Lebensjahr, er hat unsere Firmen immer hervorragend vertreten.

AB beantragt wie schriftlich und teilt mit, dass volle Schadensgutmachung geleistet wurde, bezüglich Lohnabgaben keine Schadensgutmachung.

Vertr. beantragt Einstellung. Besch. schließt sich den Ausführungen des Vertr. an.

Die Amtsbeauftragte hat am 29.2.2024 Beschwerde gegen das Erkenntnis des Spruchsenates angemeldet.

Sachverhalt:

Der Beschuldigte fungierte als steuerlicher Berater des Abgabepflichtigen ***1*** und war in dieser Funktion verpflichtet, für seinen Mandanten zu den im Punkt objektiver Tatbestand angeführten Terminen Einkommensteuererklärungen einzureichen. Ihn traf kraft freiwilliger

Pflichtenübernahme die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten des Abgabepflichtigen hinsichtlich der Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2016, 2017, 2018 und 2019 (§§ 133, 134 BAO).

Er hatte bei Eintritt der jeweiligen Erklärungsverpflichtung, der ihm bekannt war, nicht alle Belege, um richtige Steuererklärungen einreichen zu können, wobei er es unterlassen hat, sich die vollständigen Unterlagen von seinem Mandanten fristgerecht zu besorgen.

Die für die Erstellung der verfahrensgegenständlichen Jahreserklärungen erforderlichen Unterlagen waren im Zeitpunkt des Eintrittes der Erklärungsverpflichtung vollständig beim Abgabepflichtigen vorhanden.

Wegen Nichtabgabe von Einkommensteuerjahreserklärungen ergingen im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung Schätzungsbescheide für die Jahre 2016, 2017 und 2018 mit Abgabennachforderungen auf Basis der vom Beschuldigten der Prüferin übermittelten Unterlagen.

Das Rechtsmittelverfahren gegen die Schätzungsbescheide, in dem ein neuer steuerlicher Vertreter eingeschritten ist, erbrachte jeweils niedrigere Festsetzungen mittels Beschwerdeentscheidung der Abgabenbehörde, die in Rechtskraft erwuchsen.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2019 seines Mandanten waren der Abgabenbehörde im Zeitpunkt des Eintrittes der Erklärungsverpflichtung am 31.8.2020 lediglich Vorauszahlungen in der Höhe von € 11.484,00 bekannt. Die tatsächliche Zahllast an Einkommensteuer 2019 wurde erst durch die nachfolgende Steuerberatungskanzlei mit einem Differenzbetrag von € 13.082,00 erklärt und führte zu einer bescheidmäßigen Festsetzung vom 25.11.2022.

Zur Beweiswürdigung siehe die finanzstrafrechtlichen Prüfpunkte objektiver Tatbestand und subjektiver Tatbestand.

Zum objektiven Tatbestand

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 nach der Fallvariante 1. mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurde bewirkt

oder nach der Fallvariante 2. wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnte.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Abs. 2: Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere

a) *bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer*

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

Die Abgabenansprüche für die 4 angelasteten Verkürzungen der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer sind somit mit Ablauf des Jahres 2016, des Jahres 2017, des Jahres 2018 und des Jahres 2019 entstanden.

Zur „Kenntnis der Behörde von der Entstehung des Abgabenanspruches“ gibt es aktuell unterschiedliche Rechtsprechung der Höchstgerichte.

So hat der OGH in einer Grundsatzentscheidung vom 9.5.2018 wie folgt ausgeführt:

„OGH 13Os40/18h (13Os56/18m) v 09.05.2018:

Es wird hinsichtlich zu veranlagender Abgaben nach ständiger Judikatur (RIS-Justiz RS0086590 und RS0124712) – bezogen auf ein Steuersubjekt – mit Abgabe einer unrichtigen Jahressteuererklärung je Steuerart (unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrags) ein Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begründet. Solcherart bildet die Jahressteuererklärung – allenfalls als Bündel mehrerer steuerlich trennbarer Einzelaspekte – das kleinste (nicht mehr teilbare) Element des Sachverhalts, also eine selbständige Tat im materiellen Sinn (13 Os 142/08v, JBl 2010, 318; RIS-Justiz RS0086590 [T2] und RS0124712). Entsprechendes gilt für das Unterlassen der Abgabe einer Jahressteuererklärung: Selbständige Tat ist die Nichtabgabe bis zum gesetzlich vorgesehenen Endzeitpunkt (13 Os 58/13y, SSt 2013/48; RIS-Justiz RS0086590 [T4] und RS0124712 [T6]; siehe auch § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Fall FinStrG).

Nach § 33 Abs. 3 lit. a erster Fall FinStrG ist die Abgabenverkürzung bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden. Angesprochen ist damit der Fall der Abgabenfestsetzung in Entsprechung einer unrichtigen Abgabenerklärung. Wenn die Behörde einer solchen unrichtigen - mit korrespondierendem Verkürzungsvorsatz abgegebenen - Erklärung nicht folgt, sondern die Abgaben aufgrund amtswegiger Prüfung sogleich in der richtigen Höhe festsetzt, ist die Tat im Sinn des § 13 Abs. 2 FinStrG versucht (SSt 52/59, RIS-Justiz RS0087158).

Im Fall der Nichtabgabe von Jahressteuerklärungen ist die Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Fall FinStrG dann bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs mit

Ablauf der Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten. Dabei ist – ausgehend vom bereits dargelegten finanzstrafrechtlichen Tatbegriff – auch die Frage nach der (Un-)Kenntnis der Abgabenbehörde von der Anspruchsentstehung auf eine bestimmte Abgabenart je Veranlagungsjahr zu beziehen (Lässig in WK2 FinStrG § 33 Rz 35 mwN). Insoweit stellte der Oberste Gerichtshof jüngst klar, dass ein im Sinn des § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Fall FinStrG vollendetes Finanzvergehen auch dann nicht ins Versuchsstadium zurücktritt, wenn die Behörde die in Rede stehenden Abgaben nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (ganz oder teilweise) in der richtigen Höhe festsetzt (RIS-Justiz RS0126994 [T1]; mit eingehender Begründung 13 Os 79/17t, JSt-NL VÖStV 2018/7, 6; siehe auch Schmoller, Grundsatzjudikatur des OGH – Verhältnis zwischen Versuch und Vollendung bei Finanzvergehen, ZWF 2018, 93).“

Es ist demnach im gerichtlichen Finanzstrafverfahren darauf abzustellen, dass die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres auch tatsächlich Kenntnis davon erlangt hat, dass für ein bestimmtes Jahr als Tatzeitraum eine Einkommensteuerpflicht gegeben ist.

Bei Eintritt der jeweiligen Erklärungsverpflichtung – siehe dazu die tatenbezogenen Ausführungen unten – hatte die Behörde keine Kenntnis, dass tatsächlich eine Einkommensteuerschuld besteht. In einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren wäre demnach wohl Abgabenhinterziehung im Ausmaß der Differenz zwischen den jeweiligen Vorauszahlungen und der tatsächlich in einem Tatzeitraum angefallenen Abgabenschuld als vollendete Abgabenhinterziehung zu ahnden gewesen.

Nach alter Judikatur des VwGH hat bereits eine steuerliche Erfassung „Kenntnis von der Entstehung von Abgabenansprüchen dem Grunde nach“ bedeutet. Der durch steuerliche Erfassung ausgelöste Anspruch auf „Ertragsteuern“ begründet eine Art Dauerschuldverhältnis.

Der VwGH hat sich in der Tatdefinition, Verkürzung einer bestimmten Abgabe für einen bestimmten Zeitraum als kleinste nicht mehr teilbare Einheit, dem OGH angeschlossen, anderes ergibt sich jedoch bisher hinsichtlich der Auslegung von „Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches“.

VwGH v. 28.3.2023, Ra 2021/16/0097:

Da bei § 33 Abs. 1 FinStrG das Tatbild nicht mit einem schlichten Unterlassen vertyppt und damit als unechtes Unterlassungsdelikt konzipiert ist (vgl. dazu Lehmkuhl in Höpfel/Ratz Hrsg] WK2 StGB (2023), § 2 Rz 9 ff; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, 11 Lfg, Rz 58 zu § 33), setzt die Vollendung der Abgabenhinterziehung den Eintritt des tatbestandsmäßigen Erfolges, somit der Abgabenverkürzung, voraus. Mit der schlichten Unterlassung der Einreichung der Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2015 des X.Y. entgegen §§ 133, 134 BAO konnte der Revisionswerber das Tatbild der Abgabenhinterziehung somit nicht erfüllen. Der tatbestandsmäßige Erfolg trat erst mit der Bewirkung der Abgabenverkürzung ein. Nach den -

von der Revision nicht bestrittenen Feststellungen - erging im Jahr 2015 ein Bescheid über die Einkommensteuervorauszahlung 2015, sodass der Annahme der Vollendung des Delikts der Abgabenhinterziehung nach der zweiten Alternative des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG die Kenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Anspruches entgegenstand (vgl. etwa VwGH 25.4.2016, Ro 2014/16/0068).

VwGH 25.4.2016, Ro 2014/16/0068:

Mit der Begründung, dass die Abgabenbehörde zum Ablauf der Erklärungsfrist keine Kenntnis vom Betrieb der Vermittlungsagentur gehabt habe, ging das Bundesfinanzgericht von der Vollendung der Abgabenverkürzung nach der zweiten Alternative des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG aus. Dem stehen allerdings die oben wiedergegebenen, bereits vor dem 30. Juni 2009 vom Finanzamt geführten, auch das Jahr 2008 betreffenden Ermittlungen entgegen, sodass nicht eine Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabeananspruches und damit auch hier keine Vollendung des Delikts der Abgabenhinterziehung angenommen werden kann.

Der VwGH sah damit durch ein Rechtsmittelverfahren zu Vorauszahlungen, das vor der Entstehung des Abgabeananspruches für das verfahrensgegenständliche Jahr abgehalten wurde oder durch vor Eintritt der Erklärungsverpflichtung begonnene Ermittlungen, bereits die Kenntnis von der Entstehung eines Abgabeananspruches als gegeben an.

Diesen Judikaten folgend ist zwar demnach auch nach Rechtsansicht des VwGH eine tatbezogene Prüfung vorzunehmen, aber es genügt eine Entstehung des Abgabeananspruches an Einkommensteuer „dem Grunde nach“ für eine der Einkunftsarten die dem einheitlichen Abgabeananspruch zugrundeliegen.

Diese Vorgaben sind verfahrensgegenständlich erfüllt, da sowohl Vorauszahlungsbescheide vorliegen als auch § 109a Mitteilungen, die nach Entstehung des jeweiligen Abgabeananspruches bei der Abgabenbehörde eingingen. Es war der Behörde bei Eintritt der Erklärungsverpflichtung auch nicht bekannt, dass aus einer weiteren Einkunftsart allenfalls mit einem Verlustanteil zu rechnen sein könnte.

Es liegen demnach objektiv 4 Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 lit. a, erste Fallvariante FinStrG im Versuchsstadium zur weiteren Prüfung vor, mit der Annahme, dass jeweils durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen versucht wurde bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu verkürzen.

Die Finanzstrafbehörde hat zum Eintritt der jeweiligen Erklärungsverpflichtung folgende Aufstellung vorgelegt:

Abgabe	Fälligkeit lt. Gesetz	Verlängerung durch Quotenregelung bis (=letzter Tag der Erklärungsfrist)	Erinnerung vom (= trotz eingeräumter „Nachfrist“ keine Verlängerung der Erklärungsfrist)	Schätzungsauftrag vom	Erstbescheid vom
Einkommensteuer 2016	30.04./30.06.2017	30.04.2018	28.05.2018	22.10.2018	24.08.2022
Einkommensteuer 2017	30.04./30.06.2018	30.06.2018; Keine Quote, Einzelfallausschluss	23.11.2018 und 22.01.2019	08.03.2019	24.08.2022
Einkommensteuer 2018	30.04./30.06.2019	03.02.2020; Quote mit 06.12.2019 abberufen	-	25.02.2020	29.08.2022
Einkommensteuer	30.04./30.06.2020	30.06.2021	-	04.08.2021 storniert; Erklärung am 22.11.2022 eingelangt	25.11.2022

Dazu ist seitens des BFG zur Tatenprüfung festzustellen:

2016:

22.10.2018 Schätzungsauftrag, 24.8.2022 Erstbescheid nach der abgabenbehördlichen Prüfung mit einer Nachforderung von € 18.547,00, 2.11.2022 BVE Zahllast € 15.256

Die Vorauszahlungen betrugen € 5.004,00

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 24.2.2017 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat gesetzlich am 30.6.2017 ein, laut Quote am 30.4.2018.

Nach der Beschwerdeentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 10.252,00.

2017:

8.3.2019 Schätzungsauftrag, 24.8.2022 Erstbescheid nach der abgabenbehördlichen Prüfung mit einer Nachforderung von € 52.720,00, 2.11.2022 BVE Zahllast € 26.747,00

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 20.2.2018 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat am 30.6.2018 ein.

Nach der Beschwerdeentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 15.263,00.

2018:

25.2.2020 Schätzungsauftrag, 29.8.2022 Erstbescheid nach der abgabenbehördlichen Prüfung mit einer Nachforderung von € 27.880,00, 2.11.2022 BVE Zahllast € 17.173,00

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 20.2.2019 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat gesetzlich am 30.6.2019 ein. Die Abberufung erfolgte am 6.12.2019.

Nach der Beschwerdeentscheidung und der Buchung vom 2.11.2022 ergab sich durch die Nichtabgabe der Jahreserklärung eine Nachforderung von € 5.689,00.

2019:

4.8.2021 Schätzungsauftrag, am 22.11.2022 wurde verspätet die Erklärung eingereicht, die zu einem Bescheid vom 25.11.2022 mit einer Nachforderung von € 13.082,00 geführt hat.

Die Vorauszahlungen betrugen € 11.484,00.

Die 109a Mitteilung der ***45*** langte am 2.3.2020 bei der Abgabenbehörde ein. Die Erklärungsverpflichtung trat gesetzlich am 30.6.2020 ein. Mit Erlass wurde im Jahr 2020 die Abgabefrist pandemiebedingt auf den 31.8.2020 erstreckt.

VwGH 25.6.1998, 96/15/0167:

Der Bundesminister für Finanzen hat von der ihm durch § 134 Abs. 1 Satz 2 BAO eingeräumten Verordnungsmächtigung zur allgemeinen Erstreckung der Frist keinen Gebrauch gemacht; erlassmäßige Zufristungen führen nicht zu einer Änderung der gesetzlichen Erklärungsfrist (vgl. auch Ritz, BAO-Kommentar, § 134 Tz 3).

Der Abgabepflichtige ist in FinanzOnline erfasst, daher galt für ihn die zweite Frist des § 134 BAO, die Einkommensteuererklärung 2016 wäre demnach am 30.6.2017 einzureichen gewesen, die Einkommensteuererklärung 2017 am 30.6.2018, die Einkommensteuererklärung 2018 am 30.6.2019 und die Einkommensteuererklärung 2019 am 30.6.2020.

Eine abgabenrechtliche Anzeige- und Offenlegungspflicht wird verletzt, wenn eine Jahreserklärung nicht zu dem gesetzlich vorgegebenen Termin eingereicht wird.

Diese Verletzungen liegen für die verfahrensgegenständlichen Einkommensteuererklärungen der Jahre 2016, 2017, 2018 und 2019 vor und wurden durch den Beschuldigten - keine Einbringung einer Beschwerde gegen das Straferkenntnis - auch schon angenommen.

Tatzeitpunkte:

Wer sich erlasskonform verhält, der agiert sozialadäquat (Leitner ua, Finanzstrafrecht³ Rz 872) und liegt somit auch für Zwecke des FinStrG im „grünen Bereich“ (Lässig in WK § 33)

Sozialadäquates und damit nicht tatbildliches Verhalten liegt demnach bis zu den mit Erlässen, für das Jahr 2019 stand pandemiebedingt eine Frist bis 31.8.2020 zur Einreichung der Jahreserklärungen offen - zugestandenen Quotenfristen vor.

Die Tatzeitpunkte zum Eintritt der Verpflichtung die Einkommensteuererklärungen einzureichen sind daher

2016: 30.4.2018

2017: 30.6.2018

2018: 6.12.2019

2019: 31.8.2020

Zur Anlastung in der Beschwerde der Amtsbeauftragten, der Beschuldigte habe versuchte Abgabenhinterziehungen zu verantworten, ist jedoch der tatsächliche Eintritt einer Verkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe in Folge der Unterlassung der Einreichung der jeweiligen Jahreserklärung zu prüfen.

VwGH 28.05.2008, 2008/15/0011:

Tathandlung einer Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer kann auch die Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuererklärung sein. Unbeschadet der Bestimmung des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG - § 33 Abs. 3 leg. cit. enthält lediglich Legaldefinitionen des Bewirkens einer Abgabenverkürzung und des Zeitpunktes der technischen Vollendung des Vergehens, nicht aber die Tatbestände der Abgabenhinterziehung -, ist dabei für die Tathandlung nicht entscheidend, ob ein Steuerpflichtiger aktenmäßig beim zuständigen Finanzamt erfasst ist. Gleiches gilt für den Fall, dass der Abgabeananspruch dem Grunde nach bekannt ist. Bei einem solchen Steuerpflichtigen kann die Unterlassung der Abgabe der Umsatzsteuererklärung im Hinblick auf die Möglichkeit der Ermittlung der Abgaben durch Schätzung nach § 184 BAO auch nicht unter dem Gesichtspunkt eines absolut untauglichen Versuches betrachtet werden. Überdies ist zu bedenken, dass nach ständiger Rechtsprechung die Verkürzung einer Abgabe schon dann bewirkt ist, wenn die Abgabe dem Abgabengläubiger nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem er diese nach den Abgabenvorschriften zu erhalten hat. Der Umstand allein, dass zu einem späteren Zeitpunkt eine Veranlagung auf Grund einer Schätzung durchgeführt wird, vermag an der durch die Unterlassung der Einbringung der Abgabenerklärung eingetretenen Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die eine Abgabenverkürzung bewirkte, nichts zu ändern (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 1993, 93/13/0055).

Besteht entsprechender Verkürzungsvorsatz und wird die Abgabe (auf Basis einer Schätzung) in zutreffender Höhe festgesetzt, liegt demnach nur ein relativ untauglicher Versuch vor.

Da nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 3 lit. a, erster Fall FinStrG eine Verkürzung erst im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung bewirkt werden kann, ist in diesem Zusammenhang die (auf Selbstbemessungsabgaben bezogene) Rechtsprechung, nach welcher Abgabenhinterziehung schon dann vorliegt, wenn eine Abgabe nicht zum gesetzlich vorgesehenen Zeitpunkt entrichtet wird, ohne Bedeutung.

OGH 20.10.1982, 11 Os 145, 146/82:

Eine Abgabenverkürzung wird nicht schon dann bewirkt, wenn die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe verspätet und Zusage der Nichtabgabe der Steuererklärung im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO erst zu einem Zeitpunkt geschieht, in welchem bei pflichtgemäßer Einreichung die Abgaben bereits festgesetzt worden wären, sondern erst dann, wenn aus diesem Grund die Einleitung eines abgabenrechtlichen Verfahrens überhaupt unterbleibt oder wegen der Verweigerung der gesetzlich vorgeschriebenen Mitwirkung des Abgabenschuldners am Veranlagungsverfahren die Einschätzung durch das Finanzamt zu einem zum Nachteil des Fiskus unrichtigen, der wahren wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen nicht entsprechenden Ergebnis führt.

OGH 15.4.1982, 13 Os 182/81:

Kommt eine Schätzung zum sachlich zutreffenden Ergebnis oder liegt dieses sogar über der richtigen Bemessungsgrundlage, so kann eine Abgabenverkürzung gar nicht zustande kommen, Die bloß verspätete Erfüllung einer Abgabenschuldigkeit ist nur bei den vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnenden Abgaben, z.B. bei Vorauszahlungen an Umsatzsteuer und auch hier lediglich als Finanzordnungswidrigkeit strafbar.

OGH 18.02.1999, 12 Os 139/98

Will sich der Täter durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen einer Abgabenfestsetzung zur Gänze entziehen, dann fällt ihm die Hinterziehung in voller Höhe seiner wahren Abgabenverbindlichkeiten zur Last. Ist schließlich der Vorsatz des Täters weder auf das Unterbleiben jeglicher Festsetzung noch auf eine zu niedrige Festsetzung der Abgaben, sondern bloß darauf gerichtet, dass jene zwar verspätet, jedoch der Höhe nach richtig festgesetzt werden, dann betrifft er überhaupt keine Abgabenverkürzung; in solchen Fällen kommt daher eine Tatbeurteilung als Abgabenhinterziehung mangels eines darauf ausgerichteten Vorsatzes vorweg nicht in Betracht (SSt 53/14).

Die Nichtabgabe der vorgeschriebenen Steuererklärungen ist grundsätzlich nur als Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen. Dadurch kann zwar auch eine Abgabenverkürzung bewirkt werden, wenn entweder die Einleitung eines abgabenrechtlichen Verfahrens überhaupt unterbleibt oder eine Einschätzung nach § 184 BAO vorgenommen wird, welche zu einem unter der wahren Höhe der Steuerbemessungsgrundlage

liegenden Ergebnis führt. Wird die Einschätzung nach § 184 BAO jedoch zutreffend vorgenommen oder liegt ihr Ergebnis über der richtigen Bemessungsgrundlage, so ist eine Verkürzung der Abgabenschuld begrifflich ausgeschlossen.

Nach § 14 Abs. 1 FinStrG besteht für einen Täter bei Rücktritt vom Versuch die Möglichkeit Straffreiheit zu erlangen. Dies ist demnach ein persönlicher Strafaufhebungsgrund.

Diese Bestimmung stellt jedoch auf ein aktives Tun eines Täters ab. Er muss einen contrarius actus setzen, etwa durch Nachreichung einer Jahreserklärung.

Keinen Rücktritt vom beendeten Versuch begründet das Unterbleiben der Tatvollendung ohne Zutun des Täters, da der contrarius actus fehlt (VwGH 19.10.1995, 94/16/0123).

Die Schätzungen für E 2016, 2017, 2018 lagen über den tatsächlichen Abgabennachforderungen, die sich erst im Rechtsmittelverfahren ergeben haben, daher wurden die Abgaben nicht „nicht oder zu niedrig festgesetzt“ und ist demnach das Tatbild des § 33 Abs. 3 lit. a i.V. § 13 FinStrG in Folge untauglicher Versuche nicht erfüllt.

Zudem stellt die Übergabe der Unterlagen an die Betriebsprüferin Rücktritte vom Versuch dar, die als Strafaufhebungsgrund zu werten sind.

Da jedoch jeweils der objektive Tatbestand des § 51 Abs. 1 lit. a gegeben ist, ist der Spruchsenat rechtsrichtig dazu von Finanzordnungswidrigkeiten zu drei Taten ausgegangen.

Für das Jahr 2019 basiert die Abgabensfestsetzung letztlich auf einer nach Fristablauf eingereichten Jahreserklärung.

Die Jahreserklärung 2019 wurde nicht vom Beschuldigten eingereicht, daher stellt die Nachreichung der Steuererklärung keinen Strafaufhebungsgrund eines Rücktritts vom Versuch für den Beschuldigten dar.

Der Differenzbetrag zwischen E-Vorauszahlungen und tatsächlicher Zahllast an Einkommensteuer 2019 in der Höhe von € 13.082,00 ist objektiv als strafbestimmender Wertbetrag einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a, erste Fallvariante i.V. 13 FinStrG anzusehen.

Täter und subjektiver Tatbestand

Der Abgabepflichtige ist ***47*** ***39***, seine Einkommensteuern für die Jahre 2016, 2017, 2018 und 2019 wären den gesetzlichen Vorgaben folgend mittels Einreichung von Jahreserklärungen offen zu legen gewesen, damit es zu deren bescheidmäßiger Festsetzung komme.

Eine allfällige Täterschaft des Abgabepflichtigen ist durch das BFG mangels Beschwerde gegen die Einstellung des gegen ihn geführten Verfahrens nicht zu prüfen.

Die ***14*** ist unter FN ***42*** im Firmenbuch erfasst. ***Bf1*** vertrat seit 29.09.2011 als alleiniger Geschäftsführer. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 06.07.2018 zu ***21*** wurde über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet.

5 war von 29.2.2016 bis 13.9.2022 Zustellbevollmächtigter und Vertreter zur Einreichung der Abgabenerklärungen.

Der steuerliche Vertreter als unmittelbarer Täter:

VwGH v. 28.3.2023, Ra 2021/16/0097:

Unmittelbarer Täter im Sinn des § 11 erster Fall FinStrG - und daher auch Mittäter - kann nur derjenige sein, den eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht trifft. Im Fall der Bevollmächtigung eines steuerlichen Vertreters (§ 83 BAO) durch den Abgabepflichtigen kommt auch der steuerliche Vertreter als unmittelbarer Täter einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Betracht (vgl. RIS-Justiz RS 0086880).

Im Fall einer Abgabenverkürzung durch Unterlassung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG sind auch Feststellungen zur realen Handlungsmöglichkeit des Täters, die pflichtgemäße Handlung vorzunehmen, erforderlich. In diesem Fall ist darüber hinaus zu prüfen, ob sich der Vorsatz des Täters auf die Möglichkeit bezogen hat, die Abgabenverkürzung durch Vornahme der pflichtgemäß gebotenen Handlung abzuwenden.

Zum objektiven Tatbestand eines vorsätzlichen, vollendeten Unterlassungsdelikts gehört die tatsächliche Handlungsmöglichkeit des Täters. Der Täter muss aufgrund der physisch-realen Möglichkeiten in der Lage sein, das gebotene Tun vorzunehmen. Die objektive Handlungsmöglichkeit gehört zum objektiven und subjektiven Tatbestand des Unterlassungsdelikts und ist dann nicht gegeben, wenn dem Unterlassenden die Vornahme der gebotenen Handlung in Ermangelung notwendiger Hilfsmittel, intellektuellen Fähigkeiten oder Erfahrungen unmöglich ist. Der Vorsatz des Unterlassungstäters muss sich auf das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Situation, sowie auf die Möglichkeit einer eigenen erfolgsabwendenden Handlung beziehen und auch die eigene Garantenstellung umfassen (OGH RS 0089546; vgl. etwa OGH 27.1.2022; 12 Os 76/21z, mwN).

OGH v. 19.7.2023, 13Os21/23x, 19.07.2023, RS0086711

Eine Wahrnehmung der Angelegenheiten des Abgabepflichtigen, wie sie die §§ 33 Abs. 1 und 34 Abs. 1 FinStrG umschreiben, setzt - für die betroffene Person - keineswegs eine formelle Vertretungsbefugnis im Abgabeverfahren voraus. Täter nach diesen beiden Gesetzesstellen

kann vielmehr jedermann sein, der für den Abgabepflichtigen steuerliche Angelegenheiten besorgt, die sich - wie die vorliegend maßgebende Abfassung der Steuererklärung - spezifisch auf abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungspflichten und Wahrheitspflichten (des Steuerpflichtigen) erstrecken.

Der Abgabepflichtige beauftragte seinen Steuerberater, den Beschuldigten, mit seiner steuerlichen Vertretung, wobei vereinbart wurde, dass der Steuerberater die Jahressteuererklärungen erstellen sollte. Den Steuerberater traf daher kraft freiwilliger Pflichtenübernahme die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten des Abgabepflichtigen hinsichtlich der Einreichung der Jahressteuererklärung 2016, 2017, 2018 und 2019 (§§ 133, 134 BA0).

Der Beschuldigte ist demnach als unmittelbarer Täter anzusehen, da er sich vertraglich verpflichtet hat, die steuerlichen Agenden seines Mandanten wahrzunehmen und die verfahrensgegenständlichen Jahreserklärungen einzureichen.

Es wäre dem Beschuldigten obliegen, im Rahmen seines Vertretungsverhältnisses die Einkommensteuerjahreserklärungen für seinen Mandanten bei Eintritt der Erklärungsverpflichtung einzureichen, er hat dies in Kenntnis dieser Verpflichtung und der jeweiligen Einreichtermine unterlassen und somit die Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige- und Offenlegungsverpflichtung ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist der Senat den Angaben des Abgabepflichtigen gefolgt, dass es der Beschuldigte unterlassen hat, sich fristgerecht alle für die Erstellung der Jahreserklärungen benötigten Unterlagen übermitteln zu lassen. Selbst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung hat er es auf eine Schätzung ankommen lassen. Die vorhandenen Unterlagen wurden erst durch die nachfolgende Steuerberatungskanzlei aufgearbeitet, was eben für drei Jahre zu Gutschriften im Vergleich zu den Schätzungsbescheiden geführt hat.

Die drei Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG für die Jahre 2016, 2017 und 2018 sind auch in subjektiver Hinsicht gegeben. Dies hat der Beschuldigte auch zumindest bereits faktisch akzeptiert, da er keine Beschwerde gegen das Erkenntnis des Spruchsenates erhoben hat.

Anders verhält es sich jedoch bei der Einkommensteuer 2019. Dazu wurde trotz Beauftragung durch den Beschuldigten bis 31.8.2020 keine Jahreserklärung eingereicht und die Abgabenbehörde kannte zu diesem Zeitpunkt lediglich Vorauszahlungen in Höhe von ca. der Hälfte der tatsächlichen Zahllast.

Es wäre dem Beschuldigten jedoch möglich gewesen, sich alle bei seinem Mandanten vorhandenen Unterlagen zu besorgen und eine richtige Erklärung einzureichen.

Der Beschuldigte hat es zum Tatzeitpunkt ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass die Behörde auf Basis ihrer unvollständigen Kenntnislage zum wahren Einkommen seines Mandanten, da über mehrere Jahre hinweg bereits keine Steuererklärungen eingereicht worden waren, zu niedrig schätzen würde.

Hinsichtlich der versuchten Verkürzung der Einkommensteuer 2019 des ****4**** hat der Beschuldigte das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a, erste Fallvariante, i.V. § 13 FinStrG zu verantworten und nicht nur eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG, die durch einen Schuldspruch wegen versuchter Abgabenhinterziehung nunmehr konsumiert wird.

Strafbemessung:

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

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

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu vier Jahren zu erkennen.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführten Abgabebetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.

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

Gemäß § 21 Abs. 1 FinStrG gilt: Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe, Freiheitsstrafe oder

Geld- und Freiheitsstrafe zu erkennen. Neben diesen Strafen ist auf Verfall oder Wertersatz zu erkennen, wenn eine solche Strafe auch nur für eines der zusammentreffenden Finanzvergehen angedroht ist.

Abs. 2 Die einheitliche Geld- oder Freiheitsstrafe ist jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht. Es darf jedoch keine geringere Strafe als die höchste der in den zusammentreffenden Strafdrohungen vorgesehenen Mindeststrafen verhängt werden. Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend. Ist in einer der zusammentreffenden Strafdrohungen Geldstrafe, in einer anderen Freiheitsstrafe oder sind auch nur in einer von ihnen Geld- und Freiheitsstrafen nebeneinander angedroht, so ist, wenn beide Strafen zwingend vorgeschrieben sind, auf eine Geldstrafe und auf eine Freiheitsstrafe zu erkennen. Ist eine von ihnen nicht zwingend angedroht, so kann sie verhängt werden.

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

§ 20 Abs. 2 FinStrG: [...] 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.

Der strafbestimmende Wertbetrag bei den Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht € 70.224,04 aus, daher beträgt die Strafdrohung dazu € 35.112,02.

Der strafbestimmende Wertbetrag zur versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a i.V. § 13 FinStrG macht € 13.082,00 aus, die Strafdrohung € 26.164,00.

Der Spruchsenat ging von einem Einkommen des Beschuldigten von € 1.000,00 aus. Aus seinem Schuldenregulierungsverfahren ergibt sich seine schlechte wirtschaftliche Lage.

Am 30.8.2022 wurde durch das Landesgericht Wiener Neustadt zu ***22*** über das Vermögen von ***Bf1*** das Konkursverfahren eröffnet. Der zweite Sanierungsplan wurde am 23.2.2023 angenommen. Die Insolvenzgläubiger erhalten eine Quote von 30 %, zahlbar wie folgt: Eine Quote von 10 % binnen 14 Tagen ab Rechtskraft der Bestätigung des Sanierungsplans, wobei das Erfordernis hierfür einschließlich des Erfordernisses für sämtliche offenen Masseverbindlichkeiten bei sonstiger Versagung der Bestätigung bis spätestens 05.05.2023 beim Masseverwalter zu erlegen ist, weitere Quoten von je 5 % binnen 8 und 16 Monaten und 10 % binnen 24 Monaten, jeweils ab Annahme des Sanierungsplanes. Das Respiro beträgt 14 Tage.

Bei der Strafbemessung war zudem laut Spruchsenatserkenntnis der ordentliche Lebenswandel mildernd und der mehrfache Tatentschluss erschwerend.

Hinzu kommt die versuchte Abgabenhinterziehung statt einer Finanzordnungswidrigkeit. Dabei ist mildernd, dass es beim Versuch geblieben ist und dieser nicht zu einem endgültigen Abgabenausfall geführt hat, jedoch wurde die richtige Jahreserklärung nicht durch den

Beschuldigten nachgereicht und hat sein Mandant in der Folge die Abgabennachforderung beglichen.

Die ihn selbst betreffenden lohnabhängigen Abgaben, zu denen der Spruchsenat teilrechtskräftig Finanzordnungswidrigkeiten bestraft hat, haften weiterhin aus.

Der Beschuldigte ist weder zur mündlichen Verhandlung beim Spruchsenat erschienen noch hat er sich am Beschwerdeverfahren vor dem BFG beteiligt, daraus schließt der Senat auf seine grundsätzliche Schuldeinsicht und gänzliche Überlastung, die dem Umstand, dass er als steuerlicher Vertreter von seiner Berufsausbildung her naturgemäß ein höheres Verschulden bei Nichtwahrnehmung steuerlicher Agenden hat als ein nicht einschlägig gebildeter Abgabepflichtiger, mildernd entgegenstehen.

Die neu ausgesprochene Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe sind nach Ansicht des Finanzstrafsenates des Bundesfinanzgerichts schuld- und tatangemessen und entsprechen auch spezialpräventiven (Abhalten des Beschuldigten von weiteren Finanzvergehen bei einem verbleibenden Arbeitsleben von angenommenen ca. 10 Jahren) und generalpräventiven (Abschrecken potentieller Nachahmungstäter von Finanzvergehen) Vorgaben.

Kostenentscheidung

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

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie 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.

Eine solche Rechtsfrage lag in diesem Beschwerdeverfahren nicht vor.

Wien, am 3. September 2024