

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat 1067-2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Vorsitzende ***10***, die Richterin ***14*** und die fachkundigen Laienrichter ***11*** und ***12*** in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wess Kux Kispert & Eckert Rechtsanwalts GmbH Himmelpfortgasse 20 Tür 2, 1010 Wien, wegen der Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzungen gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Strafbeschwerde des Beschuldigten vom 2.1.2025 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 24. Oktober 2024, Geschäftszahl ***1*** zu Recht erkannt:

Der Strafbeschwerde wird teilweise stattgegeben und mit Strafneubemessung vorgegangen.

Gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG beträgt die Geldstrafe **€ 23.000,00**.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG wird die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zu bestimmende Ersatzfreiheitsstrafe mit **40 Tagen** festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG betragen die Kosten des Verfahrens € 500,00.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 24. Oktober 2024, wurde ***Bf1*** schuldig gesprochen, er habe als Einzelunternehmer für die Jahre 2016 bis 2019 grob fahrlässig, unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, nämlich dadurch, dass Abgaben die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt und, dass Abgaben, die bescheidmäßig

festzusetzen sind, infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten und zwar:

Umsatzsteuer 2016 in Höhe von € 44.359,52

Umsatzsteuer 2017 in Höhe von € 44.737,61

Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 105.084,58

Umsatzsteuer 2019 in Höhe von € 130.537,45

Insgesamt € 324.719,16

Bf1 habe hiedurch das Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen und werde hierfür nach § 34 Abs. 3 FinStrG zur Bezahlung einer Geldstrafe in der Höhe von € 50.000,-- (in Worten; fünfzigtausend Euro), im Fall der Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von 90 Tagen, verurteilt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe der Beschuldigte ***Bf1*** die Kosten des Finanz Strafverfahrens sowie des allfälligen Vollzuges in der Höhe von € 500,— zu ersetzen.

Hingegen wurde das Finanzstrafverfahren, in dem ihm darüber hinaus vorgeworfen wurde, er habe als Einzelunternehmer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind im gegenständlichen Abgabenzeitraum 2019 bis 2021 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit gemeldet oder entrichtet (abgeführt) und der Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht die Höhe der Beträge bekanntgegeben gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Zur Begründung wurde im Erkenntnis ausgeführt:

„Der ***2*** geborene ***Bf1*** verdient monatlich € 1.331,-, er hat kein Vermögen und keine Sorgepflichten. Er ist finanzstrafbehördlich unbescholten.

In den Jahren 2016 bis 2019 wurden durch den Bilanzbuchhalter ***3*** für den Beschuldigte die Jahreserklärungen erstellt. Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde zunächst für das Jahr 2019 Selbstanzeige eingebracht, die infolge der Nichteinhaltung der Zahlungserleichterungen nicht strafbefreiend wirkt. Im Rahmen des Prüfberichtes wurde festgestellt, dass aufgrund falscher Erklärungen bzw. fehlender Erklärungen für die Jahre 2016 bis 2019 sich die im Spruch dargestellten Mehrbeträge ergeben. Der Beschuldigte hat sich auf seinen Bilanzbuchhalter auch hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteuermeldungen aber auch der Jahreserklärungen verlassen. Er hat dabei aber die Sorgfalt des ordentlichen Geschäftsmannes nicht eingehalten, in dem er weder bezüglich der Umsatzsteuer entsprechende Anweisungen gab noch gewisse Arbeitsschritte ***6*** hinterfragte und kontrollierte. Er hielt dabei die

gebotene Sorgfalt nicht ein, sodass der Eintritt einer Abgabenverkürzung geradezu wahrscheinlich erschien.

Diese Feststellungen gründen sich auf die Ermittlungen der Finanzstraßbehörden im Zusammenhalt mit der Verantwortung des Beschuldigten.

Er hat hiedurch hinsichtlich der Jahreserklärungen das Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung begangen, hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Lohnabgaben ist ein fahrlässiges Verhalten nicht strafbar.

Bei der Strafzumessung war mildernd: das Geständnis, der bisher ordentliche Lebenswandel und eine ca. 40 %ige Schadensgutmachung

erschwerend: die mehrfache Tatbegehung über vier Jahre.

Bei einem Strafraum von bis zu € 324.719,-- war die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen.

Die übrigen Entscheidungen gründen sich auf die bezogenen Gesetzesstellen.

Dagegen richtet sich die reine Strafbeschwerde des Beschuldigten vom 2.1.2025, die dem BFG erst am 3.9.2025 vorgelegt wurde, mit folgenden Ausführungen:

„In umseits bezeichneter Rechtssache gibt der Beschwerdeführer bekannt, dass er die Wess Kux Kispert & Eckert Rechtsanwalts GmbH mit seiner rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt und bevollmächtigt hat und ersucht um Kenntnissnahme.

Der Beschwerdeführer erhebt gegen das Erkenntnis des Spruchsenats beim Amt für Betrugsbekämpfung vom 24.10.2024, AZ SpS ***4***, dem Beschwerdeführer zugestellt am 02.12.2024, innerhalb offener Frist nachstehende

BESCHWERDE gemäß §§ 150 ff FinStrG an das Bundesfinanzgericht und führt diese aus wie folgt:

1. Anfechtungserklärung

Mit dem angefochtenen Straferkenntnis vom 24.10.2024, AZ SpS ***4***, wurde der Beschwerdeführer wegen des Finanzvergehens der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs 1 FinStrG schuldig erkannt und nach § 34 Abs 3 FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von EUR 50.000,00 und im Falle deren Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von 90 Tagen verurteilt.

Die Beschwerde richtet sich ausschließlich gegen die Höhe der im angefochtenen Straferkenntnis verhängten Strafe. Die Höhe der verhängten Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe ist weder tat- noch schuldangemessen und erweist sich insbesondere die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe als unverhältnismäßig.

2. Begründung

Für die Bemessung der Strafe ist die Schuld des Täters entscheidend. Ferner sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und die persönlichen Verhältnisse sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters bei der Strafbemessung zu berücksichtigen.

Die von der belangten Behörde verhängte Geldstrafe und insbesondere die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe erweisen sich jedoch angesichts dieser Kriterien als zu hoch veranschlagt und als unverhältnismäßig.

Dazu im Detail:

2.1. Geringe Schuld des Beschwerdeführers

Grundlage für die Bemessung der Strafe ist die Schuld des Täters, die den Handlungs-, Erfolgs- und Gesinnungsunwert der Tat berücksichtigt. (Anmerkung: In Findok können keine Fußnoten dargestellt werden, daher werden die Fußnoten als Klammerausdrücke wiedergegeben. Ortner in Althuber/Spornberger (Hrsg), Kommentar zum Finanzstrafgesetz § 23 FinStrG Rz 1) Sowohl der Handlungsunwert als auch der Gesinnungsunwert der Abgabenhinterziehung gemäß § 34 FinStrG sind im gegenständlichen Fall als gering einzustufen, was sich schon aus dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt ergibt.

Dieser stellt sich wie folgt dar:

Beim Beschwerdeführer wurde für den Zeitraum 2014 - 2018 eine Außenprüfung und für den Zeitraum 2019 eine Nachschau mit Prüfbericht vom 06.11.2020 durchgeführt und im Zeitraum 2019 - 28.02.2021 eine GPLA mit Prüfbericht vom 30.11.2021.

Im Zuge dieser Prüfungen wurde beanstandet, dass die bereits veranlagten Umsatzsteuererklärungen nicht mit den tatsächlichen Umständen übereinstimmen würden.

Aus den im Akt erliegenden Unterlagen (insbesondere E-Mails ON 4, Aussagen von ***3*** in ON 7.3 und dessen Mitarbeiterin ***5*** in ON 7.2) ergibt sich, dass der Beschwerdeführer von ca. 2012 bis ins Jahr 2020 Herrn ***6*** mit seiner steuerlichen Vertretung beauftragt und bevollmächtigt hatte und dies insbesondere die Vertretung des Beschwerdeführers vor dem Finanzamt sowie die Berechnung von Steuern und Abgaben umfasst hat; der Beschwerdeführer während dieser Zeit sichergestellt hatte, dass ***3*** alle erforderlichen

Unterlagen, wie Belege, Rechnungen und sonstige angefragte Aufzeichnungen fristgerecht erhält; ***3*** auf dieser Basis die zu zahlenden Steuerbeträge und Abgaben ermittelte und die zuständigen Mitarbeiter des Beschwerdeführers informierte, die entsprechenden Zahlungen zu veranlassen; der Beschwerdeführer selbst in die Korrespondenz zwischen seinen Mitarbeitern und ***6*** nicht eingebunden gewesen war; ***3*** dem Beschwerdeführer erst im Laufe des Jahres 2020, als bereits eine Betriebsprüfung angekündigt worden war, mitteilte, dass wohl Fehler passiert seien und empfohlen hatte, alle steuerlichen Unterlagen an ***7*** zu übergeben; der Beschwerdeführer daraufhin ***7*** mit seiner steuerlichen Vertretung beauftragte sowie damit, die Arbeit, Buchungen und Verfügungen von Herrn ***3*** zu kontrollieren und gegebenenfalls zu korrigieren, weil dem Beschwerdeführer selbst die Expertise und der Überblick über sein Steuerkonto fehlte, um hier allenfalls selbst tätig zu werden; Steuerberater ***7*** nachträglich Erklärungen erstellt hat, die von der Betriebsprüfung anerkannt wurden.

Wie auch die belangte Behörde festgestellt hat, hat das Ermittlungsverfahren ergeben, dass sich der Beschwerdeführer bezüglich der Erfüllung seiner steuerrechtlichen Verpflichtungen voll und ganz auf Hans ***13*** ***3*** verlassen hat. Er war in die Erledigung der steuerlichen Agenden nicht eingebunden. Der Beschwerdeführer ist davon ausgegangen, dass ***6*** sämtliche steuerlichen Pflichten, wie insbesondere die Berechnung und Abgabe von Umsatzsteuererklärungen richtig und fristgemäß erfüllt.

Von einem ungewöhnlichen oder auffallenden Sorgfaltsverstoß des Beschwerdeführers über jenes Ausmaß hinaus, das schon zur Begründung der groben Fahrlässigkeit vorliegen muss, ist vor diesem Hintergrund keinesfalls auszugehen. Auch die belangte Behörde hat nicht begründet, warum der Handlungsunwert in diesem Fall auffällig hoch sein sollte.

Eine besondere Verwerflichkeit der inneren Einstellung des Beschwerdeführers als Begründung eines hohen Gesinnungsunwerts liegt ebenso nicht vor und ergibt sich auch ein solcher nicht aus der Begründung der belangten Behörde.

2.2. Persönliche Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Bei der Bemessung der Geldstrafe sind gemäß § 23 Abs 3 FinStrG die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. (Seiler/Seiler in Seiler/Seiler (Hrsg), FinStrG6 (2024) zu § 23 FinStrG Rz 48)

Diese stellen sich wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer bezieht, wie von der Behörde festgestellt, ein monatliches Einkommen in Höhe von rd EUR 1.330,00 (12x jährlich) und hat kein Vermögen. Sämtliche vorhandenen Aktiva wurden im Rahmen des Konkursverfahrens verwertet.

Gegen den Beschwerdeführer wurde, wie aus den Beilagen ./ 1 und .12 ersichtlich, mit Wirkung am tt.02.2021 ein Konkursverfahren eröffnet. Im Rahmen des Konkursverfahrens wurde den Gläubigern ein Sanierungsplan angeboten, der angenommen und vom Gericht bestätigt wurde. Er sieht vor, dass die Konkursgläubiger eine 25%ige Quote erhalten, und zwar eine Barquote in Höhe von 17% sowie Quoten in Höhe von je 1,6% binnen 5 Jahren.

Ausgehend von den Insolvenzpassiva von EUR 754.815,96 sieht der Sanierungsplan konkret folgende Zahlungsverpflichtungen des Beschwerdeführers vor:

Zahlung der Barquote von EUR 128.238,39, die im Rahmen der Schlussverteilung bereits an die Gläubiger geleistet wurde sowie eine jährliche Quotenzahlung von EUR 12.069,50, die in den Jahren 2023, 2024 2025, 2026 und 2027 zu leisten ist.

Bei der verhängten Geldstrafe hat die belangte Behörde die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers nur unzureichend berücksichtigt.

Die Geldstrafe in Höhe von EUR 50.000,00 überschreitet die wirtschaftliche Leistungsgrenze des Beschwerdeführers bei Weitem und verunmöglicht die vollständige Erfüllung des Sanierungsplans. Ein so hoher zu zahlender Geldbetrag ist für den Beschwerdeführer existenzbedrohend und schadet seinem langfristigen Fortkommen.

2.3. Überwiegen der Milderungsgründe

Bei der Strafzumessung kommt es darüber hinaus auf die vorliegenden Erschwerungs- und Milderungsgründe an. (Ortner in Althuber/Spornberger (Hrsg), Kommentar zum Finanzstrafgesetz § 23 FinStrG Rz 2) Folgende Milderungsgründe liegen vor, die von der belangten Behörde nur teilweise berücksichtigt wurden:

Unbescholtenheit des Beschwerdeführers, Selbstanzeige

Wie von der Behörde festgestellt, hat der Beschwerdeführer für das Jahr 2019 eine Selbstanzeige eingebracht, wobei die Zahlungsverpflichtungen jedoch nicht eingehalten werden konnten. In diesem Fall wirkte die Selbstanzeige zwar nicht strafbefreiend, ist jedoch als wesentlicher Milderungsgrund zu berücksichtigen. (Seiler/Seiler in Seiler/Seiler (Hrsg), FinStrG6 (2024) zu § 23 FinStrG Rz 21)

Keine unternehmerische Tätigkeit

Mildernd ist auch, dass der Beschwerdeführer seine unternehmerische Tätigkeit zumindest für die nächste Zukunft eingestellt hat, wodurch sich durch seine geänderte Lebenssituation

das Erfordernis einer Spezialprävention entsprechend abgeschwächt hat. (BFG vom 04.02.2016, RV/6300010/2014)

Geständige Verantwortung des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer wollte nie eine Abgabenverkürzung herbeiführen. Erst im Zuge der Betriebsprüfung sind dem Beschwerdeführer die Versäumnisse seines steuerlichen Vertreters bekannt geworden. Dem Beschwerdeführer ist es nicht darauf angekommen, sich aus der Abgabenverkürzung eine Einnahme zu verschaffen.

Schadenwiedergutmachung

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer im Konkursverfahren durch das Anbieten des Sanierungsplans bemüht ist, den Steuerausfall - zumindest teilweise und nach seinen Kräften - wiedergutzumachen. Die vollständige Zahlung der verkürzten Beträge war ihm aufgrund des zwischenzeitig eingeleiteten Konkursverfahrens und seiner finanziellen Lage nicht möglich.

Der von der Behörde herangezogene Erschwerungsgrund liegt nicht vor:

Als erschwerend wurde die mehrfache Tatbegehung über vier Jahre gewertet. Der Beschwerdeführer hatte jedoch über den gesamten Tatzeitraum keinerlei Grund zur Annahme, dass die Arbeit seines Bilanzbuchhalters mangelhaft und die vorbereiteten Erklärungen unrichtig waren. Erst im Rahmen der Betriebsprüfungen wurden die Versäumnisse offenbar.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass sich die mehrfache Tatbegehung ohnehin bereits den Strafraumen erhöht. Unter Bedachtnahme auf das Doppelverwertungsverbot hätte der Umstand, dass die Tatbegehung mehrere Erklärungen umfasst, nicht erschwerend gewertet werden dürfen. (Seiler/Seiler in Seiler/Seiler (Hrsg), FinStrG 6 (2024) zu § 23 FinStrG Rz 28)

Wenn der Strafraumen von strafbestimmenden Wertbeträgen abhängig ist, wird gerade durch die Summierung der Verkürzungsbeträge diesem erschwerenden Umstand hinreichend Rechnung getragen. Diesen Umstand zusätzlich als erschwerend zu werten, stellt einen Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot dar. (Seiler/Seiler in Seiler/Seiler (Hrsg), FinStrG 6 (2024) zu § 23 FinStrG Rz 29).

2.4. Unverhältnismäßigkeit der Ersatzfreiheitsstrafe

Gemäß § 20 FinStrG hat die Behörde für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe eine an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen. Bei Finanzvergehen, deren Ahndung in den Fällen des § 58 Abs. 2 lit. a FinStrG dem Spruchsenat vorbehalten ist, darf die Ersatzfreiheitsstrafe das Ausmaß von drei Monaten nicht überschreiten.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe hat die belangte Behörde eine Ersatzfreiheitsstrafe von 90 Tagen und somit das Höchstmaß der festzusetzenden

Ersatzfreiheitsstrafe festgesetzt. Dies erweist sich als unverhältnismäßig, die Behörde hat ihr Ermessen bei Festsetzen der Ersatzfreiheitsstrafe überschritten.

2.4.1. Ausmaß nicht schuldangemessen

Bei Festsetzen der Ersatzfreiheitsstrafe hat die belangte Behörde den zur Verfügung stehenden Strafraumen vollständig ausgeschöpft. Die Verhängung des gesetzlichen Höchstmaßes setzt vom Unrechtsgehalt her einen atypischen Ausnahmefall voraus.

Dieser liegt jedoch nicht vor und wurde auch von der belangten Behörde nicht ins Treffen geführt.

Auch bei der Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe ist auf die Umstände des Einzelfalles wie insbesondere auf das Ausmaß der Schuld Bedacht zu nehmen. (Sautter in Althuber/Spornberger (Hrsg), Kommentar zum Finanzstrafgesetz (24. Lfg 2023) § 20 FinStrG Rz 11; VwGH 25. 10. 2006, 2006/15/0223, Ortner in Althuber/Spornberger (Hrsg), Kommentar zum Finanzstrafgesetz (24. Lfg 2023) § 23 FinStrG Rz 1; VwGH 25. 10. 2006, 2006/15/0223) Wie bereits oben unter Punkt 2.1. ausgeführt, ist die Schuld des Beschwerdeführers gering und rechtfertigt nicht die Verhängung einer Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von 90 Tagen.

2.4.2. Milderungsgründe nicht berücksichtigt

Erschwerungs- und Milderungsumstände sind auch bei der Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe zu berücksichtigen. (Seiler/Seiler in Seiler/Seiler (Hrsg), FinStrG6 (2024) zu § 20 FinStrG Rz 8; VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223 SWK 2007, R 24 = ÖStZ 2007/727, 364 = ÖStZB 2007/260, 337; VwGH 27.08.2008, 2008/15/0138 ÖStZB 2009/179, 162; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0302 ÖStZ 2010/797, 393).

Die belangte Behörde hat die Milderungsgründe (siehe oben Punkt 2.3.) offenbar gar nicht berücksichtigt, andernfalls sie nicht den Strafraumen voll ausgeschöpft hätte.

Da sie dazu jedoch verpflichtet gewesen wäre, hat die Behörde ihr gebundenes Ermessen bei der Entscheidung über die Ersatzfreiheitsstrafe überschritten.

Sämtliche in Punkt 2.3. angeführten Milderungsgründe sind auch bei der Festsetzung der Höhe der Ersatzfreiheitsstrafe zu berücksichtigen.

2.4.3. Verhältnis zur Geldstrafe

Der Beschwerdeführer hat gemäß dem Erkenntnis der belangten Behörde eine Abgabenverkürzung in Höhe von EUR 324.719,16 bewirkt. Gemäß § 34 Abs 3 FinStrG wird die grob fahrlässige Abgabenverkürzung mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrags geahndet. Ausgehend vom Strafraumen (bis zu EUR 324.719,00) hat die

belangte Behörde mit dem angefochtenen Straferkenntnis daher eine Geldstrafe in Höhe von 15,39% des Höchstbetrags verhängt.

Die Höhe der Ersatzfreiheitsstrafe wurde jedoch mit dem höchstmöglichen Ausmaß von 90 Tagen festgesetzt.

Auch wenn kein direktes Proportionalitätsverhältnis zwischen der Ersatzfreiheitsstrafe und der verhängten Geldstrafe besteht, stehen Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend ihrem Zweck dennoch miteinander in Wechselwirkung. Verändert sich beispielsweise anlassbezogen (zB im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens) die Höhe der Geldstrafe, ist auch die Höhe der Ersatzfreiheitsstrafe im Verhältnis dazu anzupassen. (Seiler/Seiler in Seiler/Seiler (Hrsg), FinStrG 6 (2024) zu § 20 FinStrG Rz 9; BFG RV/6300010/2014, BFG RV/6300010/2014)

Vor diesem Hintergrund ist ein derartiges Auseinanderdriften des Verhältnisses zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe wie im vorliegenden Fall nicht nachvollziehbar und nicht gerechtfertigt.

Sollte die belangte Behörde angesichts der persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers (die allerdings bei der Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe nicht zu berücksichtigen sind) befürchten und vorwegnehmen, dass die Einbringlichmachung der Geldstrafe fraglich sein könnte, darf sich dieser Umstand nicht auf die Strafbemessung der Ersatzfreiheitsstrafe auswirken. So hat schon der VwGH festgehalten, dass sich dem Gesetz nicht entnehmen lässt, dass bei der Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe dann, wenn infolge der Einkommens- bzw Vermögenssituation des Beschuldigten die „Gefahr der Vollstreckung der Ersatzfreiheitsstrafe sehr konkret ist“, ein anderer Maßstab anzulegen wäre als in den sonstigen Fällen. (VwGH 92/09/0017; Sautter in Althuber/Spornberger (Hrsg), Kommentar zum Finanzstrafgesetz (24. Lfg 2023) § 20 FinStrG Rz 11)

3. Antrag

Sowohl die verhängte Geldstrafe als auch die festgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe sind aus den dargelegten Gründen weder tat- noch schuldangemessen. Die bestehenden Milderungsgründe wurden nicht ausreichend berücksichtigt. Die von der belangten Behörde verhängte Strafe entspricht weder den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers noch seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und ist daher unverhältnismäßig.

Der Beschwerdeführer stellt daher den ANTRAG, das Bundesfinanzgericht möge die Geldstrafe und die Ersatzfreiheitsstrafe auf ein tat- und schuldangemessenes Maß herabsetzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

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

Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG ist über Beschwerden nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden, es sei denn, die Beschwerde ist zurückzuweisen oder der angefochtene Bescheid bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben, das Verfahren einzustellen oder es ist nach § 161 Abs. 4 vorzugehen.

Abs. 2 lit. b Das Bundesfinanzgericht kann von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn nur die Höhe der Strafe bekämpft wird und keine Partei die Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Beschwerde beantragt hat. Ein solcher Antrag kann nur mit Zustimmung der anderen Parteien zurückgezogen werden.

Es liegt lediglich eine Strafbeschwerde des Beschuldigten vor, damit ist Teilrechtskraft zu den Schuldsprüchen im Erkenntnis des Spruchsenates eingetreten und liegt zudem ein Verböserungsverbot vor.

Von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 160 Abs. 2 lit. b FinStrG abgesehen werden.

Vorverfahren: gerichtliches Finanzstrafverfahren, behördliches Finanzstrafverfahren:

Beim Beschuldigten wurde für den Zeitraum 2014 - 2018 eine Betriebsprüfung und für 2019 eine Nachschau durchgeführt, Bericht vom 06.11.2020.

Am 7.7.2020 wurde durch ***15*** für den Beschuldigten folgende Selbstanzeige eingebracht:

„SELBSTANZEIGE gemäß § 29 FinStrG wegen der Nichtabgabe der Steuererklärungen und den dadurch verwirklichten Tatbestand der Steuerhinterziehung durch die Verwirklichung des nachfolgenden Sachverhaltes:

1.1.1. Sachverhalt

Hintergrund der Unterlassung der Meldung von Einnahmen.

Der Steuerpflichtige ist Inhaber eines Einzelunternehmens und wurde von einem Bilanzbuchhalter betreut.

Leider musste der Steuerpflichtige feststellen, dass der Bilanzbuchhalter die Umsatzsteuer nicht gemeldet hatte, weshalb es im Jahr 2019 zu einer Schätzung des Finanzamtes gekommen ist.

Den Ausführungen des Bilanzbuchhalters folgend wurde eine von diesem erstellte berichtigte Voranmeldung im Jahr 2019 abgegeben.

In der Folge kam es wieder zu Verzögerungen bei den Voranmeldungen, weshalb sich der Steuerpflichtige im Jahr Mai 2020 entschloss den einschreitenden Anwalt und Steuerberater aufzusuchen. Nach grober Durchsicht der Unterlagen mit dem Einschreiter entschloss sich der Steuerpflichtige das gesamte Jahr 2020 durch den Einschreiter aufbuchen zu lassen.

Im Zuge der Neuverbuchung musste festgestellt werden, dass Einnahmen nicht richtig gebucht waren. Aus der Neuveranlagung ergibt sich für das Jahr 2019 eine in der Beilage 1 Steuerberechnung und der Beilage 2 Umsatzsteuererklärung für 2019 ersichtliche Nachzahlung: Umsatzsteuer 2019 iHv EUR 189.408,58 abzüglich bisher geleisteter USt 2019 iHv EUR 58.408,58 ergibt eine Nachzahlung iHv EUR 130.537,45.

Die Höhe der Nachzahlung ergibt sich durch vermeintliche Falschbuchungen/Nichtbuchungen durch den beauftragten Bilanzbuchhalter und wurden dem Steuerpflichtigen erst nach dem Wechsel zu dem einschreitenden Steuerberater bewußt.

Angestrebter Umfang der Strafbefreiung

Neben dem Steuerpflichtigen und dem Bilanzbuchhalter (***3***) waren keine weiteren Personen an der Steuerhinterziehung beteiligt.

Steuerpflicht

Der volle Umfang der Steuerpflicht wurde vom Steuerpflichtigen anerkannt.

Darlegung der Verfehlungen

Abgabenrechtliche Verfehlungen die von der Selbstanzeige umfasst sein sollen.

Es wird eingestanden, dass die Steuererklärungen nicht rechtzeitig erfolgten.

Es wird ersucht, diesen Umstand, dass der Steuerpflichtige sich von einem Bilanzbuchhalter vertreten gefühlt habe bei der Würdigung der Selbstanzeige/Offenlegung zu berücksichtigen.

Rechtzeitigkeit der Offenlegung

Die Offenlegung ist insofern rechtzeitig, als im Zeitpunkt der Offenlegung noch keine wie immer gearteten Verfolgungshandlungen bezüglich der Umsatzsteuer für das Jahr 2019 gesetzt wurden oder eine Entdeckung der Tat erfolgt ist.

Täternennung

Täter der Steuerhinterziehung ist der in der Selbstanzeige bezeichnete Steuerpflichtige. Da aber auch der Bilanzbuchhalter Herr ***3*** von der Steuerhinterziehung gewusst haben muss bzw. bei gehöriger Sorgfalt hätten wissen müssen bzw. durch Ihre Unterlassung diese Steuerhinterziehung begünstigt haben, soll die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige auch für diese Person gelten. Außer den genannten Personen hatten keine weiteren Personen von der Steuerhinterziehung Kenntnis.

Besonderer Strafmilderungsgrund „Offenlegung trotz hoher Wahrscheinlichkeit, dass die Tat unentdeckt bleiben würde.“

Falls entgegen aller Erwartungen das Finanzamt doch von der Anwendbarkeit des § 49a FinStrG ausgehen sollte, wird ersucht, die Milderungsgründe der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit und die Tatsache, dass die Tat ohne das Mitwirken der handelnden Personen unentdeckt geblieben wäre, zu berücksichtigen.

Strafbemessung

Falls entgegen aller Erwartungen die Verwaltung zur Ansicht gelangt, dass § 49a FinStrG Anwendung finde, ist auf die mangelnde Strafwürdigkeit der Tat (§ 42 StGB bzw. § 191 StPO) hinzuweisen und wird unter Bedachtnahme auf § 26 Abs 1 FinStrG um Strafnachsicht ersucht.

Als strafmildernd ist insbesondere die verwaltungs- und finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Täters, der Umstand, dass die Täter die Tat selbst aufgedeckt haben, obwohl die Tat ohne ihr Zutun nicht aufgedeckt worden wäre, der Umstand, dass trotz Vollendung der Tat nur ein geringer Schaden entstanden ist, der Umstand, dass die Täter ein reumütiges Geständnis ablegt haben.

Erschwerungsgründe liegen keine vor.

Abschließend wird iSd § 25 FinStrG angeregt, von der Verhängung einer Strafe abzusehen, weil das Verschulden der Täter nur geringfügig ist und die Tat keine Folgen nach sich gezogen hat.“

Die abgabenbehördliche Prüfung hat zu Abgabennachforderungen geführt, die Gegenstand eines Finanzstrafverfahrens wurden.

Zunächst wurde das Finanzstrafverfahren des Beschuldigten als gerichtliches Finanzstrafverfahren geführt, Anfallsbericht vom 9.2.2022.

28.9.2022 Abschlussbericht, der Beschuldigte wird als unmittelbarer Täter bezeichnet, der Bilanzbuchhalter ***6*** als Beteiligungstäter.

Anklageschrift vom 4.10.2022

Einspruch gegen die Anklageschrift. Dem Einspruch wurde Folge gegeben und die Anklageschrift gemäß § 215 Abs 3 StPO aus dem Grunde des § 212 Z 3 StPO vom Oberlandesgericht am 17.7.2023 zurückgewiesen.

Weiterer Zwischenbericht vom 27.10.2023

Neuerlicher Abschlussbericht 1.2.2024

Einstellung des gerichtlichen Verfahrens gegen den Beschuldigten am 5.2.2024

Einleitung 27.3.2024

26.4.2024 Vollmachtslegung des nunmehrigen Verteidigers im verwaltungsbehördlichen Verfahren.

Urteil vom 4.7.2024 (Protokolls- und Urteilsvermerk), ***6*** wurde - als „die steuerlichen Belange für ***Bf1*** Wahrnehmender“ - wegen Abgabenhinterziehung schuldig gesprochen und über ihn eine Geldstrafe von € 120.000,00 (2 Monate Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt.

Verzicht auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Der Beschuldigte hat seit 2006 einen Getränkehandel betrieben, für den über viele Jahre hinweg nicht bis zum Ablauf der jeweiligen Erklärungsfrist Umsatzsteuerjahreserklärungen eingereicht wurden. Dem Finanzstrafverfahren wurden die Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung zu Grunde gelegt.

Für 2019 wurde eine Selbstanzeige zu Finanzvergehen nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für den Beschuldigten und den Bilanzbuchhalter ***3*** eingebracht.

Zu den Schuldsprüchen hinsichtlich grob fahrlässig bewirkter Verkürzungen an Umsatzsteuer für 2016, 2017, 2018 und 2019 ist Teilrechtskraft eingetreten.

Der Bilanzbuchhalter ***3*** wurde rechtskräftig gerichtlich wegen vorsätzlicher Verkürzungen dieser Abgabenschuldigkeiten des Beschuldigten verurteilt.

In Vorzeiträumen wurden zunächst fristgerecht Voranmeldungen und Jahreserklärungen eingereicht und Vorauszahlungen entrichtet. Die fristgerechte Einreichung einer Jahreserklärung unterblieb erstmals für das Jahr 2012, die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen begann mit 2/2016.

Als Milderungsgründe wertete der Spruchsenat die Unbescholtenheit, das Geständnis und eine tw. Schadensgutmachung im Rahmen der Konkursquote, als erschwerend die mehrfache Tatbegehung über vier Jahre.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen der Finanzstrafbehörde und dem Abgabenkonto des Beschuldigten

Objektiver Tatbestand:

Das Erkenntnis des Spruchsenates enthält keine Ausführungen zu einer Tatenprüfung.

Das Unternehmen des Beschuldigten ist unter ***8*** steuerlich erfasst:

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

Abs. 3 lit. a: Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, 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 § 13 Abs. 1 FinStrG gelten Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen gelten 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 § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht. § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

§ 134 Abs. 1 FinStrG: 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.

§ 184 Abs. 1 BAO: Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Abs. 2: Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Abs. 3: Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Es gibt rechtskräftige Schuldsprüche zu folgenden Abgabenverkürzungen:

Umsatzsteuer 2016 in Höhe von € 44.359,52

Umsatzsteuer 2017 in Höhe von € 44.737,61

Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 105.084,58

Umsatzsteuer 2019 in Höhe von € 130.537,45

Zur Tatenbestimmung wurde im Anfallsbericht der Finanzstraßbehörde an die Staatsanwaltschaft am 9.2.2022 ausgeführt:

„Für die Jahre 2016 und 2019 wurden keine Jahreserklärungen eingereicht.“

Erklärung für	Fälligkeitstermin für Erklärung	Erklärungsabgabe	Erstbescheid	Vor BP	Nach BP
Umsatzsteuer 2016	30.06.2017	Schätzungsauftrag 01.02.2018	20.07.2018	€ 147.000,00	€ 58.986,00
Umsatzsteuer 2019	30.06.2020	-	05.11.2020	€ 58.871,13	€ 189.408,58

Die Umsatzsteuer 2016 wurde mit Schätzungsauftrag vom 01.02.2018 geschätzt (Bescheid vom 20.07.2018). Gegen diesen Bescheid erging am 21.08.2018 eine Beschwerde und mit 22.08.2018 eine Beschwerdevorentscheidung in welcher die Umsatzsteuer iHv € 65.443,96 festgesetzt wurde. Der Wiederaufnahmebescheid für die Umsatzsteuer 2016 erging am 30.10.2020 und die neue Sachentscheidung ebenfalls am 30.10.2020. Sämtliche Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Der strafbestimmende Wertbetrag für das Jahr 2016 ergibt sich aus bisher vorgeschriebenen € 14.626,48 aufgrund der UVA Vorauszahlung 01/16 und ergäbe somit eine Nachforderung iHv € 44.359,52.

Durch Abgabe der UVA und der Beschwerdevorentscheidung hatte die Behörde jedenfalls Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches und fällt somit in das Versuchsstadium.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2019 erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Der Erstbescheid für die Umsatzsteuer 2019 erging am 05.11.2020. Sämtliche Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Im Bescheid der Jahreserklärung 2019 war der Betrag von € 58.871,13 bereits vorgeschrieben und ergab somit eine Nachforderung iHv € 130.537,45, welche den strafbestimmenden Wertbetrag ausmacht. In dem bereits vorgeschriebenen Betrag von € 58.871,13 ist die rechtzeitig gemeldete UVA 11/19 iHv € 8.769,50 inkludiert. Der Restbetrag iHv 50.101,63 stellt eine FSU 01-10/2019 dar. Diesbezüglich erging am 18.12.2019 ein Erstbescheid in welchem € 140.000,00 festgesetzt wurden, zu welchem am 06.01.2020 eine Beschwerde einlangte und am 09.01.2020 eine Beschwerdevorentscheidung eben iHv € 50.101,63 gefällt wurde.

Durch Abgabe der UVA und der Beschwerdevorentscheidung hatte die Behörde jedenfalls Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches und fällt somit in das Versuchsstadium.

Für die Jahre 2017 und 2018 wurden verspätet Jahreserklärungen eingereicht.

Erklärung für	Fälligkeitstermin für Erklärung	Erklärungs- abgabe	Erstbescheid	Vor BP	Nach BP
Umsatzsteuer 2017	30.06.2018	07.12.2018	10.04.2019	€ 63.434,26	€ 108.171,87
Umsatzsteuer 2018	30.06.2019	09.01.2020	28.01.2020	€ 59.963,03	€ 165.047,61

Die Erklärung für die Umsatzsteuer 2017 wurde am 07.12.2018 eingereicht (erklärungsgemäß veranlagt mit Bescheid vom 10.04.2019).

Die Erklärung für die Umsatzsteuer 2018 wurde am 09.01.2020 eingereicht (erklärungsgemäß veranlagt mit Bescheid vom 28.01.2020).

Die Wiederaufnahmebescheide für die Umsatzsteuer 2017 bzw Aufhebungsbescheid (§ 299 (1) BAO zu Bescheid vom 28.01.2020) für das Jahr 2018 ergingen am 05.11.2020. Die neuen Sachentscheidungen für die Umsatzsteuer der Jahre 2017 und 2018 ergingen am 05.11.2020. Sämtliche Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Für das Jahr 2017 war der Betrag von € 63.434,26 bereits vorgeschrieben und ergab somit eine Nachforderung iHv € 44.737,61.

Für das Jahr 2018 war der Betrag von € 59.963,03 bereits vorgeschrieben und ergab somit eine Nachforderung iHv € 105.084,58.

Prüfung durch das BFG:

2016:

Die Umsatzsteuerjahreserklärung 2016 wäre bis 30.6.2017 einzureichen gewesen. Zu diesem Tatzeitpunkt lag eine einzige Umsatzsteuervoranmeldung für 1/2016 mit einer Zahllast vor.

Diese Voranmeldung wurde verspätet am 21.4.2016 eingebracht und die Zahllast von € 14.626,48 entrichtet.

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 bereits vor dem 30. Juni 2009 vom Finanzamt geführte, auch das Jahr 2008 betreffende **Ermittlungen** entgegen. Keine Vollendung des Delikts der Abgabenhinterziehung, Versuch.

Nach der Umsatzsteuervoranmeldung für 1/2016 hatte die Abgabenbehörde grundsätzlich Kenntnis davon, dass für das Jahr 2016 ein Abgabenanspruch gegeben ist.

Die Schätzung mit einer Zahllast von € 147.000,00 führte dazu, dass der Versuch der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer untauglich war. (siehe BFG 3.9.2024, RV/7300031/2024)

Zudem gibt es keinen grob fahrlässigen Versuch.

In der Folge wurde mittels Nachreichung einer Jahreserklärung im Beschwerdeweg gegen den Schätzungsbescheid eine Festsetzung mit € 65.443,96 erwirkt.

Die abgabenbehördliche Prüfung erbrachte letztlich, dass die tatsächliche Abgabenschuld an Umsatzsteuer 2016 € 58.986,00 beträgt.

Womit endgültig feststeht, dass die Nichtabgabe einer Jahreserklärung eben zu einer zu hohen Schätzung geführt hat und demnach eine Strafbarkeit wegen der Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer 2016 mittels Nichtabgabe einer Jahreserklärung schon objektiv nicht vorliegt. (Anders der OGH, der eine Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht „dem Grunde nach“ sieht, sondern als Kenntnis eines konkreten Zahlungsanspruches interpretiert, OGH 19.2.2025, 13 Os 94/24h. Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren wurde demnach richtig dieser Judikatur folgend zunächst von einer Verkürzung von € 44.359,52 ausgegangen. Kritisch zur divergierenden Judikatur der Höchstgerichte Obermann in ZSS, 2025, 90).

Auch die im Beschwerdeweg bekanntgegebene Zahllast von € 65.443,96 lag über der tatsächlichen Zahllast, daher ist verwaltungsbehördlich auch keine Verkürzung durch Erwirken einer unrichtigen Beschwerdeentscheidung zu ahnden gewesen.

Dieser Umstand kann wegen Teilrechtskraft des Schuldspruches nur bei der Strafneubemessung berücksichtigt werden.

Es wäre der Finanzstrafbehörde zugestanden, Finanzvergehen in Voranmeldungszeiträumen zu verfolgen, ein Austausch von Taten steht dem BFG nicht zu.

2017:

Die Jahreserklärung 2017 wäre bis 30.6.2018 einzureichen gewesen. Es lagen zu diesem Zeitpunkt keine Umsatzsteuervoranmeldungen vor. Die Behörde war somit nicht in Kenntnis der Entstehung des Abgabenanspruches, damit ist eine vollendete Abgabenverkürzung mit Nichtabgabe der Jahreserklärung bis 30.6.2018 in Höhe der tatsächlich angefallenen Zahllast laut Bescheid nach der abgabenbehördlichen Prüfung vom 5.11.2020 in der Höhe von € 108.171,87 bewirkt worden. (§ 33 Abs. 3 lit. a, zweite Fallvariante)

Es gibt in der Folge am 12.11.2018 eine Festsetzung für 1-9/2017 mit € 12.540,00 auf Grund einer Schätzung der Abgabenbehörde, die jedoch bereits nach Vollendung der Abgabenverkürzung der Jahresumsatzsteuer vorgenommen wurde.

Die Einreichung der unrichtigen Jahreserklärung stellt ein Nachtatverhalten dar.

Es ist jedoch wegen Teilrechtskraft des Schuldspruches dem BFG verwehrt eine Richtigstellung der Anlastung vorzunehmen.

Es ist von einer Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer 2017 zum 30.6.2018 mit € 44.737,61 auszugehen.

2018:

Die Jahreserklärung 2018 wäre am 30.6.2019 einzureichen gewesen. Wiederum wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, damit war die Abgabenbehörde bei Ablauf der Erklärungsfrist nicht in Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches und liegt eine vollendete Abgabenverkürzung im Ausmaß der tatsächlich laut Prüfung angefallenen Zahllast in der Höhe von € 165.047,61 vor.

Die Einreichung der unrichtigen Jahreserklärung und das Erwirken eines unrichtigen Erstbescheides stellen ein Nachtatverhalten dar.

Wiederum ist jedoch dem BFG eine Richtigstellung verwehrt.

Es ist bei der Strafneubemessung von einer vollendeten Abgabenverkürzung zum 30.6.2019 in der Höhe von € 105.084,58 auszugehen. (§ 33 Abs. 3 lit. a, zweite Fallvariante FinStrG)

2019:

Die Umsatzsteuerjahreserklärung war wegen der Sonderbestimmung in Covidzeiten erst bis 31.8.2020 einzureichen.

Mit Bescheid vom 18.12.2019 wurde wegen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für 1-10/2019 eine Zahllast von € 140.000,00 festgesetzt.

Die dagegen erhobene Beschwerde brachte eine Neufestsetzung mit Beschwerdeverentscheidung vom 9.1.2020 mit € 50.101,63.

Am 28.1.2020 scheint am Abgabenkonto die Buchung zur einzigen Voranmeldung auf, die für das Jahr 2019 eingereicht wurde. Dies betrifft eine für 11/2019 bekannt gegebene Zahllast von € 8.769,50.

Die Selbstanzeige für das Jahr 2019 bezieht sich expressis verbis auf Finanzvergehen in Voranmeldungszeiträumen. Sie wurde zwar erst nach der Schätzung für die Monate 1-10/2019 jedoch vor Ablauf der Erklärungsfrist für die Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung eingebracht.

Die Behörde war somit bei Ablauf der Erklärungsfrist am 31.8.2020 in Kenntnis der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen für 2019. Es liegt demnach keine vollendete Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer 2019 vor.

Es wäre der Behörde offen gestanden, bei Unwirksamkeit der Selbstanzeige Finanzvergehen in Voranmeldungszeiträumen zu verfolgen, auch eine Auswechslung von Taten steht dem BFG nicht zu.

Bei der Strafneubemessung ist demnach kein strafbestimmender Wertbetrag für 2019 anzusetzen.

Subjektive Tatseite:

Die Feststellung, dass dem Beschuldigten hinsichtlich der von ihm objektiv bewirkten Verkürzungen lediglich grobe Fahrlässigkeit als Schuldform anzulasten ist, ist ebenfalls unbekämpft in Teilrechtskraft erwachsen.

Strafbemessung:

§ 34 Abs. 3 FinStrG: Die grob fahrlässige Abgabenverkürzung wird mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. § 33 Abs. 5 zweiter Satz ist sinngemäß anzuwenden.

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.

Der Spruchsenat ist bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 324.719,16 und einer Strafdrohung in dieser Höhe zu einer Geldstrafe von 15,39 % der Strafdrohung gelangt.

Bei der Strafzumessung war dabei mildernd: das Geständnis, der bisher ordentliche Lebenswandel und eine ca. 40 %ige Schadensgutmachung

erschwerend: die mehrfache Tatbegehung über vier Jahre.

Der Spruchsenat hat zu den persönlichen Verhältnissen des Beschuldigten Folgendes ausgeführt: monatliches Einkommen in Höhe von rd EUR 1.330,00 (12x jährlich), kein Vermögen. Sämtliche vorhandenen Aktiva wurden im Rahmen des Konkursverfahrens verwertet.

Die Höhe der zu verhängenden Strafe ist innerhalb des festgestellten Strafrahmens gemäß § 23 FinStrG auszumessen.

Nunmehr verbleibt zur Strafbemessung ein strafbestimmender Wertbetrag von € 149.822,19 bei zwei erschwerend zu wertenden Taten hinsichtlich vollendeter Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben.

Die Umsatzsteuer 2018 wurde im Ausmaß von € 72.062,90 wegen des Konkursverfahrens gelöscht. Im von der Einbringung ausgesetzten Rückstand in der Höhe von € 50.076,47 ist weder Umsatzsteuer 2017 noch Umsatzsteuer 2018 enthalten.

Einwand des geringen Verschuldens:

Der Beschuldigte hat seit 2006 einen Getränkehandel betrieben.

Auch für das Jahr 2015 wurde keine Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht und musste mit Schätzung vorgegangen werden. Diese Schätzung ist in Rechtskraft erwachsen. Im Jahr 2015 wurde per Umsatzsteuervoranmeldungen eine Zahllast von € 53.347,00 einbekannt, die Schätzung betrug € 70.000,00.

Für das Jahr 2014 liegt ebenfalls wegen Nichtabgabe einer Jahreserklärung eine Schätzung mit € 90.000,00 vor. Die Zahllast laut UVAen betrug € 63.009,00. Für dieses Jahr wurde in der Folge

eine stattgebende Beschwerdevorentscheidung erreicht und letztlich eine Festsetzung von € 62.987,00, womit durch die Nichtabgabe keine Verkürzung eingetreten ist.

Detto gibt es wegen Nichtabgabe einer Jahreserklärung für 2013 eine Schätzung mit € 80.000,00. Die Neufestsetzung mit BVE lag wieder unter der mittels UVAen einbekannten Zahllast.

Weitere Schätzung für 2012 mit € 50.000,00. Für dieses Jahre erwuchs die Schätzung in Rechtskraft.

Da Schätzungen für 4 Jahre den Beschuldigten nicht dazu gebracht haben fristgerecht Jahreserklärungen einzureichen, hat die Behörde 2016 eine Schätzung in doppelter Höhe im Vergleich zum Jahr 2015 vorgenommen. Diese exorbitant hohe Schätzung führte dazu, dass die Nichtabgabe der Jahreserklärung eben nicht zu einer Verkürzung der Jahresumsatzsteuer geführt hat, jedoch verblieb die Strafbarkeit der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und die damit einhergehende Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in der Höhe von € 44.359,52 bestehen, was jedoch nicht verfolgt wurde.

Das Abgabenkonto war Ende 2016 ausgeglichen, weil eben ab 2/2016 keine Voranmeldungen eingereicht wurden. Dass die erzielten Umsätze in keinem Verhältnis zu seinen Umsatzsteuerzahlungen standen, musste dem Beschuldigten als Geschäftsmann auffallen.

Für die Jahre 2017 und 2018 wurde keine einzige Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht und keine einzige Vorauszahlung geleistet und für das Jahr 2019, nachdem für die Monate 1-10/2019 ein Schätzungsbescheid erging, lediglich eine einzige Voranmeldung für 11/2019 eingebracht, die Vorauszahlung aber auch nicht durch eine zeitgleiche Einzahlung entrichtet.

Wiederum wären Finanzvergehen im Voranmeldungszeitraum zu verfolgen gewesen.

Da dem Beschuldigten und nicht seinem Bilanzbuchhalter die Einteilung der Geldmittel oblag, ist er seinen Zahlungsverpflichtungen über viele Jahre hinweg in keinsten Weise nachgekommen. Nach den Angaben des Bilanzbuchhalters vom 14.4.2022 wurden dem Beschuldigten die zu bezahlenden Abgabenschuldigkeiten bekannt gegeben, damit musste er bei gänzlicher Unterlassung von Vorauszahlungen über die dadurch bewirkten Verkürzungen Bescheid wissen.

Dass auch jeweils keine ordnungsgemäßen Meldungen erfolgt sind, kann jedermann bei Einsicht in das Abgabenkonto erkennen.

Für die Jahre 2006 bis 2011 wurde den abgabenrechtlichen Verpflichtungen jedoch nachgekommen, daraus ergibt sich, dass der Beschuldigte sie auch kannte.

Der Spruchsenat hat rechtskräftig lediglich eine Sorgfaltspflichtverletzung in der Form des groben Verschuldens beim Beschuldigten angenommen. Das Verschulden ist bei einer Gesamtbetrachtung seiner Nichtwahrnehmung abgabenrechtlicher Belange als sehr hoch einzustufen, was die durch den Spruchsenat ausgesprochene Strafe nicht widerspiegelt.

Persönliche Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Verhängung einer Geldstrafe auch dann gerechtfertigt, wenn es die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bestraften wahrscheinlich erscheinen lassen, dass er nicht in der Lage sein wird, diese zu bezahlen. Nur bei der Bemessung ihrer Höhe sind neben dem mildernden und erschwerenden Gründen auch die Einkommens-, Vermögens- und Familienverhältnisse des Bestraften zu berücksichtigen.

Zu Aktenzeichen 938 S 1/21 y wurde am tt.2.2021 am Handelsgericht Wien über das Vermögen des Beschuldigten ein Konkursverfahren eröffnet. Am 23.3.2022 wurde der Sanierungsplan angenommen. Die Konkursgläubiger erhalten eine 25%ige Quote, zahlbar wie folgt:

a) eine Barquote, deren Auszahlung die im gegenständlichen Verfahrens bestellte Insolvenzverwalterin vornehmen wird, in Höhe von 17% binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes,

b) je 1,6% binnen 12, 24, 36, 48 und 60 Monaten ab Annahme des Sanierungsplanes.

Ende: 23.03.2027

Im Oktober/Anfang November ergingen die Bescheide nach der Betriebsprüfung und zeitnah musste ein Konkursverfahren eröffnet werden. Daraus ergibt sich, dass der Geschäftsbetrieb wohl nur deswegen so lange aufrecht blieb, da keine Umsatzsteuern bezahlt wurden.

Die schlechte wirtschaftliche Lage des Beschuldigten und sein aktuelles Einkommen ist durch den Spruchsenat als Milderungsgrund berücksichtigt worden.

Überwiegen der Milderungsgründe

Der Spruchsenat hat drei Milderungsgründe gewertet, dem stehen erschwerend zwei Finanzvergehen gegenüber. Die Selbstanzeige ist kein weiterer Milderungsgrund. Ihr kommt hinsichtlich der Umsatzsteuer 2019 eine Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen vor Ablauf der Erklärungsfrist zu, daher ist bei der Strafneubemessung für 2019 von einem Verkürzungsbetrag von Null auszugehen. Mildernd wäre sie gewesen, wenn es zu einer Bestrafung wegen Verkürzungen der Umsatzsteuern in den Voranmeldungszeiträumen gekommen wäre, was nunmehr wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG wegen Verfolgungsverjährung nicht mehr möglich ist.

Der Beschuldigte ist 51 Jahre alt und derzeit nicht unternehmerisch tätig. Die Zeitspanne bis zum Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters beträgt daher noch fast 1 ½ Jahrzehnte, somit ist nicht gänzlich auszuschließen, dass er nochmals selbständig erwerbstätig sein und steuerpflichtige Umsätze tätigen könnte.

Dem Vorbringen, dass der Beschuldigte nie eine Abgabenverkürzung herbeiführen wollte, ist zu entgegnen, dass er eben über Jahre hinweg keinerlei Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet hat und das Unternehmen bei Realisierung der Nachforderungen in Konkurs gehen musste. Eine Verkürzung liegt bereits dann vor, wenn Abgabenschuldigkeiten nicht bei deren Fälligkeit entrichtet werden, was bei den Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 21 UStG jeweils der 15. des zweitfolgenden Monats gewesen wäre.

Ein Geständnis liegt lediglich darin, dass ein Beitrag zur Richtigstellung des Abgabenkontos geleistet wurde. Eine Schuldeinsicht zu den bewirkten Verkürzungen wurde nicht expressis verbis dargelegt, sondern immer nur auf die faktisch den Bilanzbuchhalter getroffen habende Meldepflicht verwiesen.

Es liegen nunmehr zwei Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung der Strafneubemessung zu Grunde.

VwGH 24.1.2013, 2011/16/0238:

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (im Beschwerdefall bei der Einkommen- und Umsatzsteuer) werden - bezogen auf ein Steuersubjekt - mit nacheinander erfolgter Abgabe unrichtiger Jahreserklärungen mehrerer Veranlagungsjahre hindurch real konkurrierende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Solcherart bildet die Jahreserklärung zu einer Steuerart - allenfalls auch als Bündel mehrerer steuerlich trennbarer Einzelaspekte - eine selbständige Tat im Sinne des § 21 Abs. 1 FinStrG. Dies gilt auch für das Unterlassen der Abgabe von Jahreserklärungen für mehrere Abgaben oder mehrere Veranlagungsjahre.

Die Verwirklichung mehrerer Finanzvergehen stellt einen Erschwerungsgrund dar. Der Beschuldigte hat zu zwei ihn treffenden Erklärungsfristen für die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer grob fahrlässig deren Nichtfestsatzung mangels Erklärungseinreichung zu verantworten. Das sind zwei Taten nach § 33 Abs. 1 FinStrG in der Fallvariante 2 des Abs. 3 lit. a dieser Bestimmung (Begehung durch Unterlassung). Tat ist jeweils die Verkürzung einer bestimmten Abgabe für einen bestimmten Zeitraum als kleinste nicht mehr teilbare Einheit. Da bei wertbetragsabhängigen Geldstrafen zwar die Summe der aus mehreren Finanzvergehen resultierenden Verkürzungsbeträge die Strafdrohung bestimmt (§ 21 Abs. 2, dritter Satz FinStrG), nicht aber der Umstand der Begehung mehrerer strafbarer Handlungen (der Strafraum wäre bei einem bloß durch eine Abgabenverkürzung bewirkten, gleich hohen Verkürzungsbetrag derselbe), verstößt dessen erschwerende Wertung nicht

gegen das Doppelverwertungsverbot (u.a. OGH 14.7.2011, 13 Os 41/11w, 19.12.2018, 13 Os 114/18s).

Der vom Spruchsenat so bezeichnete Erschwerungsgrund „mehrfache Tatbegehung über vier Jahre“ wird durch zwei Taten ersetzt.

Da die für die Tatzeiträume 2016 und 2019 bestraften Verkürzungen im Beschwerdeverfahren vom BFG nicht mehr als Strafbemessungsgrundlage herangezogen wurden, war auch der Erschwerungsgrund anzupassen.

Ersatzfreiheitsstrafe

§ 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.

Die Finanzstrafbehörde führt dazu im Vorlagebericht bezüglich der behaupteten Unverhältnismäßigkeit der Ersatzfreiheitsstrafe zutreffend aus, dass eine geringe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zwar bei der Bemessung der Geldstrafe zu berücksichtigen sei, bei der Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit jedoch ohne Bedeutung sei (VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 [R 23(3)/7]).

Bei der Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe ist ebenso wie bei der Bemessung jeder anderen Strafe auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen und eine Ermessensentscheidung zu treffen. Die Ersatzfreiheitsstrafe kann nicht an einer konkreten oder gar abstrakt denkbaren maximalen Geldstrafe orientiert werden, weil für die Ersatzfreiheitsstrafe eine absolute Höchstgrenze normiert worden ist, was die gedachte Proportionalität ausschließt (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0138).

Wird die Geldstrafe in einer Rechtsmittelentscheidung neu festgesetzt, ist stets auch über die Ersatzfreiheitsstrafe zu entscheiden (OGH 30.9.1998, 13 Os 125/98).

Auf Grund fehlender Proportionalität und uU unterschiedlicher Auswirkung von Strafzumessungsgründen auf Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe muss eine Abänderung beider Strafen nicht stets in gleichem Ausmaß erfolgen (VwGH 28.4.2011, 2009/16/0099, 28.10.1992, 91/13/0130).

Die Beibehaltung der Höhe bloß einer der beiden Strafen ist in einem solchen Fall entsprechend zu begründen (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223); sie ist nach der auf § 161 Abs. 3 FinStrG gestützten Rechtsprechung des VwGH nur zulässig, wenn auch der Amtsbeauftragte

die verwaltungsbehördliche Entscheidung zum Nachteil des Beschuldigten angefochten hat (VwGH 22.9.2005, 2001/14/0082).

§ 20 FinStrG gibt keinen Anhaltspunkt, nach welchen Grundsätzen die Geldstrafe auf eine Ersatzfreiheitsstrafe umzurechnen ist.

Es gelten die Vorschriften des § 23 FinStrG über die Strafbemessung, denen in Bezug auf die Geldstrafe einerseits und die Ersatzfreiheitsstrafe andererseits unterschiedliches Gewicht zukommen kann; dies gilt insbesondere für die gesetzlich angeordnete Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Eine geringe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf., die zu einer im Strafraumen im unteren Bereich angesiedelten Geldstrafe führt, muss sich nicht auf die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe mit dem gleichen Gewicht auswirken (VwGH 10.5.2010, 2009/16/0147).

Dabei ist darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Ersatzfreiheitsstrafe den Bestraften nicht schwerer, aber auch nicht leichter treffen soll, als die primäre Strafe. Bei dieser Abwägung ist zu bedenken, dass Freiheitsentzug grundsätzlich ein größeres Übel darstellt als eine Vermögensstrafe.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. ist bei der Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe nicht von Bedeutung. In diesem Zusammenhang fällt das Ausmaß der Schuld des Bf., der jahrelang Abgaben hinterzogen hat, entscheidend ins Gewicht (VwGH 29.6.1999, 98/14/01777).

Es ist das Verhältnis zwischen dem Verschulden des Bf. und der Konsequenz der die Primärstrafe ersetzenden Sanktion zu prüfen.

Die Geldstrafendrohungen wurden bei Anhebung der betragsmäßigen Grenzen für die Zuständigkeit eines gerichtlichen Finanzstrafverfahren immer wieder erhöht, die Ersatzfreiheitsstrafendrohung blieb seit Jahrzehnten gleich, damit ergibt sich im Allgemeinen, dass bei gleicher Umrechnung von Geldstrafen auf Ersatzfreiheitsstrafentage schnell rechnerisch Höchststrafen ergeben. Bei höheren Geldstrafen entspricht ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe somit in der Realität einem viel höheren Anteil an der ausgesprochenen Geldstrafe als bei geringeren Geldstrafen, was Finanzstraftäter mit höherem Verschulden und/oder höherem strafbestimmenden Wertbetrag regelmäßig begünstigt.

Das sich bei der Bemessung durch den Spruchsenat mit Erreichen der zulässigen Höchstgrenze ergebende Ausmaß der Geldstrafe im Verhältnis zu einem Tag Ersatzfreiheitsstrafe liegt auch verfahrensgegenständlich deutlich über der allgemeinen Spruchpraxis der Finanzstrafbehörden. Das Verschulden des Beschuldigten ist als sehr hoch einzustufen, die Geldstrafe wurde dennoch auch ohne vollständige Schadensgutmachung sehr niedrig bemessen, was letztlich auch in die Berechnung der Ersatzfreiheitsstrafe eingeflossen ist. Bei

Neubemessung der Ersatzfreiheitsstrafe wurde daher diese Umrechnung auch im Beschwerdeverfahren durch den Senat des BFG wegen des hohen Verschuldens des Beschuldigten beibehalten.

Die ausgesprochene Geldstrafe und Ersatzfreiheitsstrafe entsprechen dem Schuldgehalt der Taten und der Täterpersönlichkeit sowie spezialpräventiven (Abhalten des Täters von weiteren Finanzvergehen) und generalpräventiven (Abhalten potentieller Nachahmungstäter von Finanzvergehen) Erfordernissen.

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 Verfahren nicht vor.

Wien, am 7. Oktober 2025