

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1025-2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Frau ***Bf1***, geb. 1975, ***Bf1-Adr***, zuletzt vertreten durch **V1**, wegen der Finanzvergehen der teils versuchten Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 20. Februar 2023 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 19. Oktober 2022, Geschäftszahl *SpS1*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. November 2025 in Anwesenheit der Beschuldigten, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

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

Das beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde zur Geschäftszahl SpS **1** geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 306,82 und Umsatzsteuer 2014 in Höhe von € 81,82 sowie Einkommensteuer 2016 im Teilbetrag von € 624,00 wird gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

Darüber hinaus wird der Spruchteil b) des angefochtenen Erkenntnisses wie folgt berichtigt:

„b) durch Nichtabgabe der Abgabenerklärung zur Umsatzsteuer 2018 unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 6.061,50 bewirkt und dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.“

Über Frau ***Bf1*** wird für die verbleibenden Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 10.000,00 verhängt.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe wird gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 25 Tagen festgesetzt.

Die Kosten werden 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 vom 19. Oktober 2022, Geschäftszahl *SpS1*, wurde Frau ***Bf1***, geb. 1974, schuldig erkannt, sie habe in Wien vorsätzlich

a) durch Abgabe einer unrichtigen Abgabenerklärung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2019 sowie unrichtiger Abgabenerklärungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2016, 2017, 2018 und 2019, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung nachstehender Abgaben bewirkt, und zwar:

Umsatzsteuer 2019 in Höhe von € 6.630,72

Einkommensteuer

2016 in Höhe von € 4.213,00

2017 in Höhe von € 5.070,00

2018 in Höhe von € 3.415,00

2019 in Höhe von € 5.315,00

gesamt € 24.643,72

b) durch Nichtabgabe von Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer für die Jahre 2013, 2014 und 2018, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung nachstehender Abgaben zu bewirken versucht, und zwar:

Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 306,82

Umsatzsteuer 2014 in Höhe von € 81,82

Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 6.061,50

gesamt € 6.450,14.

Sie habe hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1, 13 FinStrG begangen und wird hierfür nach § 33 Abs 5 FinStrG mit einer Geldstrafe in Höhe von € 12.000,00 bestraft.

Gemäß § 20 Abs 1 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 30 Tagen festgesetzt.

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

Hingegen werde das gegen Frau ***Bf1*** wegen Einkommensteuer 2014 geführte Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Die finanzstrafrechtlich bislang noch nicht in Erscheinung getretene Beschuldigte ist österreichische Staatsbürgerin und bezieht als Selbständige derzeit kein nennenswertes Einkommen. Sie ist vermögenslos und ohne Sorgepflichten.

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

Die Beschuldigte fungierte im inkriminierten Zeitraum als Einzelunternehmerin und zeichnet sohin jedenfalls für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlich.

Bei der Beschuldigten wurde eine Außenprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt, welche mit Bericht der abgabenbehördlichen Prüfung vom 09.06.2021 abgeschlossen wurde.

Im Rahmen der Prüfung wurden folgende finanzstrafrechtlich relevanten Feststellungen getroffen:

Tz. 2 - Umsatzzuschätzung:

Im Zuge der bei der Beschuldigten durchgeführten Hausdurchsuchung wurde von der Steuerfahndung umfangreiches Beleg- und Datenmaterial sichergestellt. Eine Auswertung der elektronischen Daten führte die Abgabenbehörde zu Fotodateien, welche keinen korrespondierenden Ausgangsrechnungen zugeordnet werden konnten (siehe Anlage 1 zum Außenprüfungsbericht vom 09.06.2021).

Ebenso wurde bei den sichergestellten Unterlagen u.a. eine Aufforderung an einen Kunden vorgefunden, im Rahmen welcher dieser ersucht wurde die Bezahlung der Leistung (Hochzeitsfotos) auf ein nicht betriebliches Bankkonto vorzunehmen.

Im Rahmen der Auswertung von insgesamt vierzehn Bankkonten wurden durch die Betriebsprüfung Kundenzahlungen auf mehrere Privatkonten festgestellt.

Ebenso fanden sich auf den Bankverbindungen Bareinlagen, welche nicht durch die betrieblichen Einnahmen der Beschuldigten gedeckt sind.

Sohin musste die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO ermitteln, wobei als Grundlage bisher verbuchte Ausgangsrechnungen, die sichergestellten Fotodateien ohne korrespondierende Ausgangsrechnungen, die Kundenzahlungen auf nicht betriebliche Bankkonten sowie die nicht geklärten Bareinlagen herangezogen wurden.

Tz. 4 - Immobilienverkauf 2014:

Von der Betriebsprüfung konnte weiters festgestellt werden, dass die Beschuldigte am 22.10.2014 eine Doppelhaushälfte in *Adresse1* an ihren vormaligen Lebensgefährten **Z1** verkauft hat ohne Immobilienwertsteuer in Höhe von EUR 32.612,00 zu entrichten.

Tz. 3 und Tz. 5 - nicht erklärte Mieteinnahmen:

Durch die Außenprüfung wurden bis dato nicht erklärte Mieteinnahmen aus der Vermietung einer Liegenschaft in *Adresse2* an Herrn **Z1** in den Jahren 2013 und 2014 festgestellt, welche anhand der Auswertung der Bankeingänge festgestellt werden konnten (siehe hierzu Tz. 3 des Betriebsprüfungsberichtes).

Ebenso waren Mieteinnahmen aus der Vermietung eines Appartements in *Adresse3* unter Anwendung der Befreiungsmethode progressionserhöhend zu berücksichtigen (siehe hierzu Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichtes).

Auf Grund der geschilderten festgestellten Mängel wurden die Umsätze der Beschuldigten für die inkriminierten Abgabenzeiträume zu Recht gemäß § 184 BAO geschätzt und ergab die Schätzung die im Spruch unter A) angeführten Beträge an hinterzogener Umsatz- und Einkommensteuer.

Als jahrelang im Geschäftsleben selbständig Tätige wusste die Beschuldigte über ihre Verpflichtung zur Abgabe inhaltlich richtiger Abgabenerklärungen zu den jeweiligen Fälligkeitsdaten Bescheid.

Bei Abgabe der unrichtigen Erklärungen zur Einkommen- sowie Umsatzsteuer für die im Spruch bezeichneten Zeiträume hielt die Beschuldigte sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, als auch eine Verkürzung der entsprechenden Abgaben ernstlich für möglich und fand sich damit ab.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 9.6.2021.

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.

Die Beschuldigte bekannte sich zu TZ 2, 3 und 5 des Betriebsprüfungsberichtes kategorisch nicht schuldig und verantwortete sich im Wesentlichen mit Erinnerungslücken (TZ 2), bzw. gab an, **Z1** habe ihr lediglich manchmal die Betriebskosten refundiert (TZ 3). Diese Darstellung widersprach jedoch den unbedenklichen, in TZ 3 konkretisierten Konstatierungen der Betriebsprüfung, welche durch die Zeugin **Z2** in der mündlichen Verhandlung ausführlich und nachvollziehbar erläutert wurden. Mangels anderer Beweisergebnisse konnten somit die Feststellungen der Betriebsprüfung dem Erkenntnis bedenkenlos zu Grunde gelegt werden.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

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.

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.

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.

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.

Das Verhalten der Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, wobei es hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2013, 2014 und 2018 beim Versuch geblieben ist.

Einer auf der Ausdehnung des Prüfungsauftrages vom 30.11.2020 vermerkten Selbstanzeige konnte mangels Darlegung der Verfehlung bzw. präziser Offenlegung der bedeutsamen Umstände keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden.

Es war daher mit einem Schuldspruch vorzugehen.

Nach der Bestimmung des § 33 Abs 5 FinStrG wird das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

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, die Tatsache, dass es teilweise beim Versuch geblieben ist, sowie die schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschuldigten;

erschwerend: kein Umstand.

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

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

Zur Teileinstellung gemäß § 136 FinStrG sei ausgeführt, dass auf Grund der Angaben des Zeugen ****Z1**** im Zweifel feststeht, dass die Beschuldigte das Haus in ***Adresse1*** bereits Ende August 2007 als Hauptwohnsitz genutzt hat, sodass gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG von einer Ausnahme von der Steuerpflicht der gegenständlichen Transaktion auszugehen war.“

Dagegen richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 20. Februar 2023, in der die Einstellung des Verfahrens wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften beantragt wird mit folgender Begründung:

„Verletzung von Verfahrensvorschriften

I. Umsatzzuschätzung - Geheime Beweismittel

Im Rahmen der Befragung der Betriebsprüferin Fr. ****Z2****, hat diese "akribische" Aufzeichnungen mit in rosa und gelb gehaltenen Aufzeichnungen mitgehabt. Diese akribischen Aufzeichnungen wurden vom Spruchsenat als "äußerst umfassend und daher exakt" bewertet. Die Verteidigung hat bis heute keine Abschrift dieser Aufzeichnungen erhalten und auch im Zuge der Befragung wurde nicht gestattet einen Blick auf diese Aufzeichnungen zu werfen (die Zeugin wörtlich: "Die würde ich lieber nicht herzeigen, die sind wirklich nur für diese Befragung angefertigt worden.").

Geheime Beweismittel sollten "eigentlich" nicht existieren und wäre dies bereits als Verletzung von Verfahrensvorschriften zu werten.

Rechtswidrigkeit des Inhaltes

I. Umsatzzuschätzung

Dass die Anzeige des Hr. ****Z3**** völlig haltlos ist, hat die Prüferin Fr. ****Z2**** in der o.a. Verhandlung vom 19.10.2022 bestätigt.

Folgende Fragen konnten im Rahmen der Beweiswürdigung bzw. des Verfahrens vor dem Spruchsenat von der Anklägerin nicht zweifelsfrei beantwortet werden:

1. Wie ermittelt man den Preis für Fotodateien, die keiner erkennbaren Ausgangsrechnung zugeordnet werden können? Antwort: Mit einer Excelliste und einer Formel, wie es ungefähr vorher war.

2. Warum wurden alle Fotodateien mit demselben Preis bewertet (über mehrere Jahre hinweg)?

Antwort: Haben Sie einen besseren Vorschlag?

3. Welche Fotodateien wurden aufgrund welcher Überlegungen als nicht betrieblich bzw. welche wurden als betrieblich eingestuft? Antwort: "Geheime Beweismittel" (siehe auch Ausführungen weiter oben).

Dennoch wurden im Jahr 2017 bei erklärten Umsätzen iHv rd. 17.000 annähernd 19.000 zugeschätzt (somit knapp über der damaligen Kleinunternehmergrenze, dazu später).

Ebenso im Jahr 2018 wurden zu einem erklärten Umsatz iHv rd. 24.500,00 weitere 10.500 zugeschätzt (somit erneut knapp über der damaligen Kleinunternehmergrenze iHv 36.000).

Es bleibt der schale Eindruck, dass die Einkommensteuerhinterziehung im Wesentlichen auf den Umstand zurückzuführen ist, dass die Zuschätzung nichts mit Sachverhaltsermittlung zu tun hat, sondern mit der Tatsache, dass 12.000 Umsatzsteuer "zu lukrieren" sind, welche aufgrund der Umsatzsteuer-Brutto-Systematik zu weiteren 6.000 Einkommensteuer führen.

Der Spruchsenat, ebenso wie das vorgelagerte Amt für Betrugsbekämpfung bzw. das mit der Außenprüfung beauftragte Finanzamt findet keinerlei Anstoß daran, dass

- eine Abweichung der Zuschätzung um weniger als 10% (17.300 statt 18.900 im Jahr 2018) die "hinterzogenen" Steuern von 30.000 auf 17.000 absenken;

oder nochmals deutlicher: Die gesamte hinterzogene Steuer iHv rd. 31.000, welche bei einer Umsatzzuschätzung von insgesamt rd. 65.000 Euro entsteht, würde bei einer Zuschätzung von 63.000 (1.300 weniger im Jahr 2017 und 400 weniger im Jahr 2018) ceteris paribus zu einer hinterzogenen Steuer von lediglich rd. 17.000 (sic!) führen;

- die Finanzstrafe auch für Einkommensteuern festgesetzt wird, welche lediglich aufgrund der Festsetzung von Umsatzsteuern im Bruttosystem entstehen, und die ausschließlich deshalb als Einkommen zu werten sind, weil mangels Zahlung an das Finanzamt die entsprechende Betriebsausgabe fehlt; die Anregung der steuerlichen Vertretung, doch ins Nettosystem zu wechseln (99,5% aller umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer befinden sich im Nettosystem), wird inhaltsleer negiert ("Nein").

II. Nicht erklärte Mieteinnahmen

Die "Mietzahlungen" des Ex-Lebensgefährten, die einmal jährlich auftreten als Miete zu deklarieren und dafür Umsatzsteuerpflicht zu unterstellen und für beide Jahre einen Gesamtbetrag an hinterzogenen Abgaben iHv EUR 388,64 (sic!) festzustellen, ist lediglich aufgrund der Jahreszeit (Fasching) nachvollziehbar.

Die Einstellung des Finanz Strafverfahrens für Umsatzsteuer 2013 und 2014 wird beantragt, weil jedes Wort und jeder Absatz mehr kostet, als die Steuern. Darüberhinaus ist die Beschuldigte Fotografin und keine professionelle Hausverwaltung.

Anträge werden gestellt auf:

- Mündliche Verhandlung,
- Entscheidung durch den gesamten Senat und
- Akteneinsicht bei Gericht, um die Protokolle und Zeugenaussagen vor dem Spruchsenat ebenso wie die Beweismittel (siehe unten, Verletzung von Verfahrensvorschriften) einzusehen und die Verteidigung rechtskonform vorzubereiten. Termin an Donnerstagen für die Akteneinsicht sind für die Verteidigung vorteilhaft, aber nicht zwingend.
- Beantragt wird weiters, ein ergänzendes Vorbringen erstatten zu dürfen, sofern sich aus der beantragten Akteneinsicht, weitere Beweisanträge ergeben.

Anregung

Eventuell sollte nun das ausgesetzte Verfahren GZ. RV/7102543/2021 vor dem BFG in Sache Einkommen- und Umsatzsteuer fortgeführt werden, um eine endgültige Höhe der unbezahlten Steuern (und damit den strafbestimmenden Wertbetrag) zu erhalten. Dieses Verfahren wurde ausgesetzt, um das Ergebnis hinsichtlich der Vorsätzlichkeit (und damit Verjährung) abzuwarten. Da alle Verfahrensteile, deren Verjährung von der Vorsätzlichkeit abhängen eingestellt wurden (außer EUR 388,00), erscheint nunmehr die Aussetzung dieses Strafverfahrens bis zur Erledigung des Abgabenverfahrens angebracht.“

Anmerkung: auch wenn eine Aussetzung des Strafverfahrens nicht vorgesehen ist, wurde der Anregung gefolgt und zwischenzeitig die mündliche Senatsverhandlung im abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren am 26. Mai 2025 durchgeführt und die Entscheidung vom 30. Juni 2025 zu GZ. RV/7102543/2021 und RV/7102568/2021 zugestellt.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2016 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der Abgabebetrag auf NEU € 3.589,00 reduziert.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Absolute Verjährung:

§ 31 Abs. 1 FinStrG: Die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

§ 31 Abs. 5 FinStrG: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs. 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs. 6 EStG 1988 verstrichen ist.

§ 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. Der Bundesminister für Finanzen kann diese Fristen bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, die eine längere Frist rechtfertigen, mit Verordnung erstrecken.

Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern es muss eine eigenständige Beurteilung der Sachlage und Rechtslage vorgenommen werden. Eine das angefochtene Erkenntnis bestätigende Entscheidung darf daher im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nur dann ergehen, wenn die der Rechtsmittelinstanz vorliegende Sachlage und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung im Ergebnis keine anders lautende Entscheidung erfordert. Dies ist aber bei Eintritt der absoluten Verjährung während des hier anhängigen Rechtsmittelverfahrens nicht der Fall, da sich die rechtlichen Voraussetzungen entscheidend geändert haben. Für die Beachtung der während des Rechtsmittelverfahrens abgelaufenen absoluten Verjährungsfrist macht es keinen Unterschied, ob die Rechtsmittelbehörde ein verurteilendes erstinstanzliches Straferkenntnis zu bestätigen oder ob sie infolge Berufung des Amtsbeauftragten gegen eine erstinstanzliche Einstellung mit Strafausspruch abzuändern hätte (VwGH 2.8.1995, 94/13/0282).

Das Erlöschen der Strafbarkeit wegen Ablaufs der absoluten Verjährung ist von der Rechtsmittelbehörde (nunmehr vom Bundesfinanzgericht) auch bei Fristablauf während des Rechtsmittelverfahrens wahrzunehmen (VwGH 19.10.1995, 94/16/0123; BFG vom 08.05.2015, RV/3300005/2013).

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei

elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 7.500,00 nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit.

Als Kleinunternehmer galten im strafrelevanten Zeitraum gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 Unternehmer, welche im Inland einen Wohnsitz oder Sitz haben und deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 leg. cit. (ohne Umsätze wie z.B. Geschäftsveräußerungen) im Veranlagungsjahr € 30.000,00 nicht überschritten haben (KMU-FG 2006, BGBl I 2006/101).

Aus dem Abgabenakt ist zu ersehen, dass die Beschuldigte entgegen ihrer Verpflichtung gemäß § 134 BAO keine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2013 bis zum 30. April 2014 (30. Juni 2014 bei Teilnahme an FinanzOnline) eingereicht hat. Da gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 mit Bekanntgabe des Bescheides bewirkt ist, 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, ist infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde vom Entstehen des Abgabenanspruches mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist – hier zum 30. April 2014/30. April 2015 – die Abgabenverkürzung bewirkt. Ein Erstbescheid zur Umsatzsteuer 2013 und 2014 ist erst im Rahmen der Betriebsprüfung am 9. Juni 2021 ergangen.

Damit ist jedoch für eine Verfolgung einer Hinterziehung von Umsatzsteuer 2013 am 30. Juni 2024 und Umsatzsteuer 2014 am 30. Juni 2025 bereits absolute Verjährung gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten, sodass das Finanzstrafverfahren insoweit einzustellen war.

Festgestellter Sachverhalt, objektive Tatseite:

Erstbescheid Einkommensteuer 2016 vom 6.9.2017, Festsetzung mit Null.

Festsetzung laut BP am 9.6.2021 mit Nachforderung von € 4.213,00.

Reduzierung im Teilbetrag von € 624,00 mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 30. Juni 2025, RV/7102543/2021

Erstbescheid Einkommensteuer 2017 vom 12.11.2018, Festsetzung mit Null.

Festsetzung laut BP am 9.6.2021 mit Nachforderung von € 5.070,00.

Erstbescheid Einkommensteuer 2018 vom 17.09.2019, Festsetzung mit Null.

Festsetzung laut BP am 9.6.2021 mit Nachforderung von € 3.415,00.

Erstbescheid Einkommensteuer 2019 vom 24.07.2020, Festsetzung mit Null.

Festsetzung laut BP am 9.6.2021 mit Nachforderung von € 5.315,00.

Erstbescheid Einkommensteuer 2019 vom 24.07.2020, Festsetzung mit Null.
Festsetzung laut BP am 9.6.2021 mit Nachforderung von € 6.630,72.

Nichteinreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 zum Fälligkeitszeitpunkt 30.6.2019,
Festsetzung mit Erstbescheid laut BP am 9.6.2021 mit Nachforderung von € 6.061,50.

Für das Jahre 2018 wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, sodass die
Behörde bei Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist mit 30. Juni 2019 keine Kenntnis von der
Entstehung des Abgabenspruches hatte, sodass infolge Nichtabgabe der Erklärung eine
vollendete Abgabenhinterziehung bewirkt wurde.

Umsatzsteuer 2019: Festsetzung laut BP am 9.6.2021 mit Nachforderung von € 6.630,72.

Aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes im abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren
vom 30. Juni 2025, RV/7102543/2021, auf das – da allen Parteien bekannt – verwiesen wird,
ergibt sich auszugsweise:

Unternehmen-A:

Frau ***Bf1*** betrieb seit 1997 durchgehend und auch in den Jahren 2011, 2012 und ab
2015 an wechselnden Betriebsstandorten in Niederösterreich ein Unternehmen-A. Zwischen
15. November 2012 bis April 2015 hielt sich die Beschuldigte nicht in Österreich, sondern
ständig in Australien auf. Während ihres Australienaufenthalts führte sie die unternehmerische
Tätigkeit weiter, wobei sie in dieser Zeit keinen Betriebsstandort in Österreich hatte. Eine
Wohnmöglichkeit stand ihr jedenfalls ab der Vermietung ihres Einfamilienhauses in
Adresse2 an ihren ehemaligen Lebensgefährten und Vater ihres Sohnes ab Mai 2013 nicht
mehr zur Verfügung.

Mit Prüfungsauftrag datiert vom 19.2.2020, unterschrieben am 24.2.2020 begann, das FA eine
Außenprüfung (Bp.) bei der Beschuldigten betreffend die Jahre 2011 bis 2019. Etwa zeitgleich
ebenfalls im Februar 2020 führte zudem die Steuerfahndung (Steufa) bei der Beschuldigten
eine Hausdurchsuchung durch. Dabei wurden umfangreiche berufliche und private Unterlagen
der Beschuldigten in diversen Ordnern – darin enthalten auch die Belegsammlung und
Buchhaltungsunterlagen - beschlagnahmt sowie die elektronischen Dateien der im Besitz der
Beschuldigten aufgefundenen Rechner bzw. Datenträger kopiert und gesichert. In den
elektronisch gesicherten Dateien befanden sich unter anderem die von der Beschuldigten
aufgenommenen und bearbeiteten Fotos der Jahre 2016 bis 2019. Diese waren durch die
Beschuldigte jeweils in einem elektronischen Ordner - versehen mit einem Namen bzw.
Bezeichnung der fotografierten Person bzw. des Ereignisses – abgelegt worden. Sämtliche
Unterlagen und kopierten Daten wurden dem FA zur weiteren Auswertung übergeben.

Zudem erfolgten Kontenöffnungen aller der Beschuldigten zurechenbaren Bankkonten. Dabei
wurden auf den privaten Konten der Beschuldigten Bareinzahlungen festgestellt.

Diese Beträge resultieren – mit Ausnahme von 2015 - aus nicht im Rechenwerk erfassten und auch nicht in den Steuererklärungen enthaltenen Umsatzerlösen. Daher wurden jedenfalls in den Jahren 2011, 2012 und 2016 bis 2019 sowohl Umsatzsteuer und Einkommensteuer nicht im vollen Umfang entrichtet.

Die von der Steuafa übergebenen Unterlagen – darin enthalten die Belege der Buchhaltung inklusive Ausgangsrechnungen - wurden von der Prüferin mit den kopierten elektronischen Dateien abgeglichen und die aufgefundenen Fotodateien der Jahre 2016 bis 2019 den aufgefundenen Ausgangsrechnungen zugeordnet.

Soweit ab 2016 Fotodateien keinen Ausgangsrechnungen zuordenbar waren, wurden sie von der Prüferin einzeln durchgesehen und dabei jene Foto-Datei-Ordner ausgeschieden, die nicht eindeutig beruflich veranlasst waren. Die nicht-berufliche Veranlassung ergab sich teilweise aus den Dateinamen oder aber aus den Bildern selbst. Dabei wurden auch Dateiordner/ Bezeichnungen aufgefunden, die berufliche oder private Veranlassung erkennen ließen, die jedoch keine Fotos (mehr) enthielten („Geisterordner“).

Als Auswertungshilfsmittel erstellte die Prüferin für die Jahre 2016 bis 2019 jeweils eine Liste der aufgefundenen Dateiordner und markierte jene Dateiordner, die Ausgangsrechnungen zuordenbar waren, grün, die als privat angesehenen Dateiordner gelb. Die in den Listen nicht farblich markierten Bereiche weisen jene Dateiordner aus, die weder als privat anzusehen noch Ausgangsrechnungen zuordenbar waren. Die Dateiordner wurden dabei auch mit den ebenfalls aufgefundenen Kalenderdaten der Beschuldigten abgeglichen. Die farblich nicht markierten und daher nicht zuordenbaren Dateiordner wurden in eine neue Liste übernommen und als Beilage zum Vorhalt vom 3.6.2020 der Beschuldigten zur Stellungnahme übermittelt.

Die - erst im Rahmen des gerichtlichen Beschwerdeverfahrens vorlegte - handschriftliche Stellungnahme und Zuordnung durch die Beschuldigte erwies sich in sämtlichen vorgehaltenen Jahren (2016-2019) als unrichtig. Vielmehr ist ersichtlich, dass die Beschuldigte eine nicht feststellbare Anzahl an Aufträgen bar bzw. über private Konten – siehe oben erwähnte Bareinzahlungen - abrechnete und die entsprechenden Umsatzerlöse nicht in ihr Rechenwerk aufnahm.

Das Rechenwerk der Beschuldigten ist in den Jahren 2016 bis 2019 unvollständig, da Umsatzerlöse bzw. Einnahmen nicht erfasst wurden. Der Beschuldigten war durch ihre jahrelange berufliche Tätigkeit die Verpflichtung zur Aufnahme sämtlicher betrieblichen Erlöse in das betriebliche Rechenwerk und die Verpflichtung zur Abgabe vollständiger Steuererklärungen bekannt. Die Nichterfassung von betrieblichen Einnahmen erfolgte in allen Jahren bewusst mit der Intention durch die unvollständige Erfassung der Bemessungsgrundlagen den bescheidmäßig festgesetzten Steuerbetrag sowohl hinsichtlich Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuer) als auch Ertragsteuern (Einkommensteuer) zu vermindern.

Die von der Bp vorgenommenen Umsatz- und Gewinnzuschätzungen 2016 bis 2019 liegen nach Ansicht des Senates an der Untergrenze und sind jedenfalls der Höhe nach gerechtfertigt. Die Betriebsausgaben, die auf den allfälligen Einkauf zusätzlicher Betriebsmittel zurückzuführen sind, werden durch Abrundung des geschätzten Gewinns auf die nächstniedrigere Tausenderstelle berücksichtigt. Die Schätzung erfolgte dergestalt, dass die Fotodateien laut Vorhalt zunächst dahingehend untersucht wurden, ob sie mit Zahlungseingängen auf dem privaten Bankkonto in Verbindung gebracht werden konnten. Diese Beträge wurden zunächst angesetzt. Die restlichen, keinen Zahlungseingängen zuordenbaren Aufträge wurden dann mit einem zweifach gemittelten Durchschnitt der Gesamtjahreserträge multipliziert. Die Ermittlung des Wertes erfolgte dergestalt, dass zunächst alle Rechnungen eines Jahres, denen Bank oder Kasseneingänge gegenüberstanden, gemittelt wurden und dann der jeweilige Durchschnittserlös der einzelnen Jahre neuerlich gemittelt wurde, sodass sich der Durchschnittserlös der fakturierten Erlöse über vier Jahre ergab. Dieser Betrag wurde dann wie bereits dargestellt mit der Anzahl der nichtzuordenbaren Dateien multipliziert und zu den oben erwähnten exakt zuordenbare, aber nicht erfassten Erlösen hinzugerechnet.

Die Gewinne werden in den einzelnen Jahren wie folgt festgestellt, wobei in den folgenden Beträgen definitionsgemäß sämtliche Betriebsausgaben sowie der Gewinnfreibetrag bereits mindernd berücksichtigt sind:

	2016	2017	2018	2019
Laut Erklärung	€ 4.583,90	€ 2.986,49	€ 7.429,70	€ 3.444,76
Kundenzahlungen auf Privatkonten	€ 3.370,00	€ 1.245,50	€ 1.365,00	€ 353,00
Zuschätzung nach Fotodateien	€ 16.800,00	€ 18.900,00	€ 10.500,00	€ 21.000,00
Gewinn nach Schätzung	€ 24.753,90	€ 23.131,99	€ 19.294,70	€ 24.797,76
Abgerundeter Gewinn (Wareneinsatz)	€ 24.000,00	€ 23.000,00	€ 19.000,00	€ 24.000,00

Die Umsätze der Beschuldigten aus dem Unternehmen-A werden festgestellt mit:

	2016	2017	2018	2019
Brutto- Einnahmen lt. Bf.	€ 15.334,00	€ 17.071,50	€ 24.504,00	€ 18.431,32
Kundenzahlungen auf Privatkonten	€ 3.370,00	€ 1.245,50	€ 1.365,00	€ 353,00
Zuschätzung nach Fotodateien (brutto)	€ 16.800,00	€ 18.900,00	€ 10.500,00	€ 21.000,00
Einnahmen gesamt brutto	€ 35.504,00	€ 37.217,00	€ 36.369,00	€ 39.784,32
Umsatz gesamt (netto)	€ 29.586,67	€ 31.014,17	€ 30.307,50	€ 33.153,60

Beweiswürdigung:

Soweit die Beschuldigte im Rahmen der mündlichen Verhandlung die Neuberechnung mit einem Durchschnittsauftragswert von € 416,88 bzw. € 420,00 als viel zu hoch bestritt, dass im Rahmen der Betriebsprüfung eine sorgfältige Schätzung stattgefunden hat.

Die Schätzung der beeinträchtigten Abgaben kann eine durchaus tragfähige Grundlage für die Entscheidung in Finanzstrafsachen bilden (vgl. Urteil des OGH vom 29. August 2000, 14 Os 33/00; VwGH 17.10.2012, 2009/16/0190).

Die im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes im abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren vom 30. Juni 2025, RV/7102543/2021, dargestellte Beweiswürdigung ist bei eigenständiger Würdigung durch den Senat auch für das Finanzstrafverfahren übernehmbar.

Demnach ist im gesamten Verfahren betreffend die gewerbliche Tätigkeit erkennbar, dass die Ausführungen der Beschuldigten entweder nicht nachvollziehbare Schutzbehauptungen darstellen oder sich als unrichtig erwiesen. Die Darstellungen der Beschuldigten sind insgesamt nicht glaubwürdig und nicht geeignet, die Vollständigkeit und Richtigkeit des Rechenwerks auch nur glaubhaft zu machen.

Im Gegenteil ist aus dem Verhalten der Beschuldigten und ihren Behauptungen erkennbar, dass sie in den Jahren 2016 bis 2019 bewusst die steuerlichen Bemessungsgrundlagen durch Nichterfassung von betrieblichen Einnahmen im betrieblichen Rechenwerk zu niedrig darstellte mit dem Ziel, dadurch die zu entrichtenden Abgaben zu vermindern.

Die Angaben der Beschuldigten in der Beschuldigtenvernehmung vom 11.3.2020, dass ihre Steuererklärungen 2010 bis 2018 inhaltlich richtig gewesen seien, sofern „der Steuerberater alles richtig gemacht“ habe, stellen einen weiteren ungeeigneten Versuch dar, die Verantwortung für die Abgabenverkürzung abzuwälzen. Diese Aussage zeigt vielmehr deutlich, dass die Beschuldigte wusste, dass ihre sämtlichen (erfassten und nicht erfassten) Betriebseinnahmen umsatz- und einkommensteuerpflichtig waren. Festzuhalten ist dabei, dass steuerliche Vertreter grundsätzlich nicht die Grundaufzeichnungen ihrer Klienten führen, sondern diese jedenfalls von den jeweiligen Unternehmern geführt werden. Davon ist auch im gegenständlichen Fall auszugehen, woraus abgeleitet werden kann, dass der damalige Vertreter die Steuererklärungen auf Grundlage der von der Beschuldigten unrichtig bzw. unvollständig geführten Grundaufzeichnungen erstellte.

Zusammenfassend ergibt sich damit, dass die Beschuldigte durch ihre bewusste und gewollte Nichtaufnahme von Betriebseinnahmen in die Einkommensteuer- bzw.

Umsatzsteuererklärungen 2016 bis 2019 eine Abgabenverkürzung bewirkte und diese (zumindest billigend) in Kauf genommen hat. Die Beschuldigte hat sohin vorsätzlich gehandelt, weil sie - neben der Tatsache, dass sie, ebenso wie alle anderen intellektuell durchschnittlich begabten Personen über das grundsätzliche Bestehen der Steuerpflicht von aus einer gewerblichen Tätigkeit bezogenen Einkünften und erzielten Umsätzen Kenntnis hatte (VwGH 22.1.2025, Ra 2023/13/0034) – sich im Hinblick auf ihre langjährige gewerbliche Tätigkeit als Fotografin ein Wissen um die Steuerpflicht von Einkünften angeeignet hat, weshalb ihr die steuerliche Tragweite ihres Handels jedenfalls bewusst war.

Die vorgenommenen Berechnungen für die Jahre 2016 bis 2019 sind nicht zu beanstanden. Für diesen Zeitraum bildeten die aufgefundenen Fotodateien und das eigene Rechenwerk der Beschuldigten samt Belegsammlung eine taugliche Berechnungsgrundlage. Dabei wurden für jedes Jahr zunächst jene beruflichen Fotodateien, die keinen Ausgangsrechnungen zugeordnet werden konnten, dahingehend untersucht, ob sie mit Zahlungseingängen auf dem privaten Bankkonto in Verbindung gebracht werden konnten. Falls das festgestellt werden konnte, wurden zunächst diese Beträge angesetzt. Die restlichen, keinen Zahlungseingängen zuordenbaren Aufträge, wurden dann mit einem zweifach gemittelten Durchschnitt der Erträge je Auftrag (420 €) multipliziert.

Die Ermittlung des Durchschnittswertes erfolgte dergestalt, dass zunächst der durchschnittliche Ertrag aller Aufträge eines Jahres bei welchen Rechnungen mittels Banküberweisung oder Kasseneingänge beglichen wurden, errechnet wurde. In einem zweiten Schritt wurde der Durchschnitt der Jahresdurchschnittserträge der Jahre 2016 bis 2019 errechnet und der sich ergebende Gesamtdurchschnittsbetrag von 420 € mit der Anzahl der nicht zuordenbaren Dateien eines jeden Jahres multipliziert und hernach zu den eindeutig zuordenbaren Beträgen, welche ohne Ausgangsrechnung von den Kunden auf private Konten eingezahlt worden waren, hinzugerechnet. Es konnte nicht ermittelt werden, wie sie sich in den einzelnen Jahren die genaue Relation zwischen erfassten und nicht erfassten Einnahmen darstellte. Schon aufgrund des fehlenden Musters welche Aufträge erfasst bzw. nicht erfasst wurden erscheint die Errechnung eines Auftragsmittelwertes über die betroffenen vier Jahre eine den wahren Verhältnissen am ehesten entsprechende Berechnungsmethode. Aufgrund der in den Jahren 2016 bis 2019 offensichtlich nicht vollständigen Aufzeichnungen wurden auf diese Weise die Abweichungen in den einzelnen Jahren ausgeglichen.

Bei der Ermittlung des Durchschnittswertes wurden zudem Passfotos sowohl betraglich als auch mengenmäßig außer Acht gelassen. Bei der Zuschätzung wurden sodann konsequenterweise die Passbilder ebenfalls nicht berücksichtigt. Es wurden sohin im Rahmen der Zuschätzungsberechnung nur jene Aufträge erfasst, die keine Passbilder betrafen.

Die Darstellungen der Prüferin im Rahmen der Zeugenvernehmung zur Berechnung des Gesamtdurchschnittes des Auftragsvolumens sind nachvollziehbar, glaubwürdig und schlüssig. Durch die Berücksichtigung der günstigeren Portraitfotoaufträge und der wesentlichen teureren Hochzeitsfotoaufträge unter Ausklammerung der Passbildaufträge ergab sich das errechnete durchschnittliche Auftragsvolumen von 420 €. Dabei ist die Bp. auch in diesem Punkt an der unteren Grenze der Zuschätzungen verblieben.

Hinsichtlich der Verkürzung der Einkommensteuer 2016 ist jedoch zu beachten, dass aufgrund der Stattgabe der Beschwerde betreffend 2015 der Verlust laut Erstbescheid ESt 2015 vom 6.7.2016 im Jahr 2016 gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu berücksichtigen ist, weshalb für Einkommensteuer 2016 von bisher € 4.213,00 auf NEU € 3.589,00 teilweise stattzugeben war.

Die Höhe der Verkürzungsbeträge kann somit nach eigenständiger Würdigung durch den Senat unbedenklich für das Finanzstrafverfahren übernommen werden, sodass insoweit die Verwirklichung der Abgabenhinterziehungen gegen ist.

Kleinunternehmerregelung

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idGF bleiben die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 € nicht übersteigen.

Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich;

Daraus ist zunächst ableitbar, dass bei Unterschreiten der Umsatzgrenze die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer anzuwenden ist, sofern nicht nach § 6 Abs. 3 auf die Anwendung dieser Bestimmung verzichtet wurde.

Ein derartiger Verzicht konnte im gegenständlichen Fall nicht festgestellt werden. Die Jahresumsätze lagen trotz der Zuschätzungen 2016 bei 26.586,67 € und damit unter der Kleinunternehmergrenze. 2017 betrug der Umsatz nach Schätzung 31.014,17 € und lag damit grundsätzlich über der maßgeblichen Umsatzgrenze. Allerdings wurde 2017 die Toleranzgrenze von 34.500 € nicht überschritten, weshalb die Kleinunternehmerregelung 2017 zur Anwendung gelangen konnte. Mit dem geschätzten Umsatz 2018 von 30.307,50 € überschritt die Beschuldigte den maßgeblichen Grenzwert zwar neuerlich nur geringfügig, aber zum zweiten Mal innerhalb von fünf Jahren, weshalb die Kleinunternehmerbefreiung 2018 nicht mehr zustand. Auch 2019 lag der Gesamtumsatz nach Schätzung über 30.000 € weshalb das Finanzamt auch in diesem Jahr zutreffend von Steuerpflicht ausging.

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 § 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.

Geheime Beweismittel

Soweit in der Beschwerde auf geheime Beweismittel hingewiesen wurde ist festzuhalten, dass weder im abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren noch im finanzstrafrechtlichen Beschwerdeverfahren geheime Beweismittel Grundlage irgend welcher Entscheidungen gewesen sind, sodass hier keine Beweisverwertungsverbote zu beachten waren.

Versuch:

Beendet ist ein Versuch zur Abgabenhinterziehung, wenn es keiner weiteren Täterhandlung zur Herbeiführung des tatbestandsmäßigen Erfolges bedarf. Unbeendet ist ein solcher Versuch, wenn es zur Erfolgsherbeiführung noch weiterer Täterhandlungen bedarf (Hinweis Fellner, Finanzstrafgesetz, RZ 12 zu § 13 und § 14 FinStrG). Wird eine unrichtige Abgabenerklärung eingereicht, so bedarf es zur Herbeiführung des tatbestandsmäßigen Erfolges keiner weiteren Täterhandlung mehr, sondern nur noch einer erklärungskonformen Festsetzung der Abgabe (VwGH 15.12.1998, 93/14/0178).

Allerdings hat vorliegend die Beschuldigte mit Ablauf der Erklärungsfrist zur Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 zum 30. Juni 2019 keine Erklärung eingereicht, sodass mit Ablauf dieser Frist die Verkürzung im Sinne des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG schon vollendet war, da der Behörde mangels Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen keine Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches hatte. Insoweit kann für die Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 6.061,50 der Versuch bei der Strafbemessung nicht mehr als mildernd gewertet werden.

Subjektive Tatseite:

Zur subjektiven Tatseite ist zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Vorsatz eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters bedeutet, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur nach seinem nach außen in Erscheinung

tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0062).

Der sogenannte bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260).

Der für den Tatbestand der Abgabenhinterziehung erforderliche Verkürzungsvorsatz muss sich nicht auf die konkrete Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages erstrecken (VwGH 24.03.2025, Ra 2024/16/0055).

Ob Handlungen oder Unterlassungen mit dem Ziel erfolgen, Abgaben zu verkürzen, beruht meist auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, auf den - bei einem den Vorsatz verneinenden Täter - nur nach dessen nach außen tretendem Verhalten geschlossen werden kann. Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar (VwGH 17.09.1992, 91/16/0093; VwGH 24.03.2025, Ra 2024/16/0055).

Wusste etwa eine Abgabepflichtige um die Möglichkeit der Unrichtigkeit der von ihr verwerteten Zahlen und damit auch der von ihr verfassten Steuererklärungen, und reichte sie diese trotzdem ein, liegt Eventualvorsatz vor (vgl. VwGH 29.10.1963, 1398/62). Der Vorsatz muss sich nur auf das Bewirken der Abgabenhinterziehung dem Grunde nach beziehen, nicht aber auf seine konkrete Höhe (Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 (2024) § 8 [§§ 5 und 6 StGB] FinStrG Rz 10 und 11).

Allein aus der Handlungsweise der Ausstellung von Rechnungen unter Angabe einer „privaten“ Kontonummer ergibt sich schon die subjektive Tatseite, da ja der Rechnungsaussteller weiß, dass hier betriebliche Leistungen fakturiert sind, die aber am betrieblichen Konto vorbei bezahlt werden sollten.

Die Überschreitung der Kleinunternehmergrenze ergibt sich aus der Schätzung der BP, sodass auch Umsatzsteuern 2018 und 2019 festgesetzt wurden. Die Buchhaltung wurde nicht ordnungsgemäß geführt, wobei durch Zahlungen über das Privatkonto und Verschweigen von beruflichen Fotoaufnahmen Einnahmen bzw. Umsätze verschwiegen wurden.

Dass durch die ohnedies sehr moderate Schätzung im Rahmen der BP die Kleinunternehmereigenschaft überschritten wurde, ist allein dem abgabenrechtlichen Fehlverhalten der Beschuldigten zu verdanken. Hätte die Beschuldigte sämtliche Einnahmen ordnungsgemäß in der Buchhaltung erfasst, hätten die Besteuerungsgrundlagen nicht

geschätzt werden müssen. Dass daraus entsprechende Nachforderungen resultieren, basiert somit allein auf dem Fehlverhalten der Beschuldigten.

Mit der unrichtigen Buchführung hat sie jedoch in Kauf genommen und sich damit abgefunden, dass die für ihr Unternehmen wesentliche Überschreitung der Kleinunternehmergrenze nicht rechtzeitig entdeckt wurde und deshalb die entsprechende Umsatzsteuer nicht erklärt hat.

Gerade aufgrund dieses abgabenrechtliche Fehlverhalten hat es die Beschuldigte ernstlich für möglich gehalten, dass die Abgaben nicht in der korrekten Höhe berechnet wurden, und hat sich mit den draus resultierenden Verkürzungen (auch wenn ihr die genaue Höhe nicht bekannt war) abgefunden.

Zusammengefasst liegt somit auch die subjektive Tatseite der vorliegenden Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG vor.

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.

§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

§ 33 Abs. 5 FinStrG: Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den 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 zwei Jahren zu erkennen.

Gemäß der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei

der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sind.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den ordentlichen Lebenswandel, die Tatsache, dass es teilweise beim Versuch geblieben ist, sowie die schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschuldigten (vermögenslos); erschwerend: keinen Umstand.

Da für Verkürzung der Umsatzsteuer 2018 keine versuchte, sondern vollendete Abgabenhinterziehung vorliegt, fällt der Milderungsgrund des teilweisen Versuches weg.

Hinzukommt der wiederholte Tatentschluss bei fünf Taten als Erschwerungsgrund, da die einzelne Tat in der Abgabenverkürzung einer bestimmten Abgabe für einen bestimmten Zeitraum liegt, daher bei mehreren Jahren und Abgaben von einem mehrfachen Tatentschluss auszugehen ist.

Das Verschulden ist bei bewusster Umleitung von Einnahmen auf das Privatkonto und Nichtaufnahme von beruflichen Einnahmen in die Buchhaltung keinesfalls geringfügig.

Als weiterer Milderungsgrund ist jedoch das zwischenzeitige Wohlverhalten verbunden mit der Tatsache, dass die Taten schon vor längerer Zeit begangen wurden und sich die Beschuldigte seither wohlverhalten hat (§ 34 Abs. 1 Z. 18 StGB) sowie die unverhältnismäßig lange (wenn auch teilweise corona-bedingte) Verfahrensdauer (§ 34 Abs. 2 StGB), für welche zum Ausgleich des darin gelegenen Konventionsverstoßes (Art 6 Abs. 1 EMRK) der Rechtsprechung des EuGH folgend ein Abschlag von € 1.000,00 gewährt wird.

Zur Frage der Schadensgutmachung ist festzuhalten, dass die verfahrensgegenständlichen Abgaben bis 7. Juli 2025 von der Einhebung ausgesetzt waren und seither am Abgabenkonto unberichtigt aushaften. Aktueller offener Saldo vom 4. November 2025: € 89.911,91. Damit ist eine Schadensgutmachung auch Jahre nach Fälligkeit der hinterzogenen Abgaben noch nicht erfolgt.

Statt bisher mit € 62.187,72 errechnet sich der Strafraum Neu wie folgt: wegzurechnen waren die Umsatzsteuer 2013 von € 306,82 und die Umsatzsteuer 2014 von € 81,82 sowie die Einkommensteuer 2016 im Teilbetrag von € 624,00, verbleiben strafbestimmende Wertbeträge von $\text{gesamt } € 30.081,22 \times 2 = € 60.162,44$.

Bei Gesamtwürdigung und entsprechender Gewichtung der Strafbemessungsgründe erweist sich eine Geldstrafe von € 10.000,00 als angemessen.

Eine weitere Reduzierung der Geldstrafe war jedoch aus spezialpräventiven Gründen sowie aus Gründen der Generalprävention, um Personen in vergleichbaren Situationen von der Begehung von gleichartigen Finanzvergehen abzuhalten, nicht vertretbar.

Unter den gleichen Strafbemessungsgründen war die Ersatzfreiheitsstrafe der Beschuldigten mit 23 Tagen neu zu bemessen. Dabei kommt den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Täterin für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

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 diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die in der höchstgerichtlichen Judikatur nicht eindeutig geklärt wäre, war nicht entscheidungsrelevant, sodass eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 4. November 2025