

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Stadt beim Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. H. P, den Richter Mag. B.L, die fachkundigen Laienrichter Mag.^a I.S und Mag. N.G, in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, und Dr. Vn. Nn, ebendort, vertreten durch Dr.in***1***, R.*2*, Str.x,St.y,, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 2. März 2023 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates Stadt 1 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom Datum ***8***, Geschäftszahlen ***7*** und FV-***1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. November 2025 in Anwesenheit der Beschuldigten, der Verteidigerin Dr.in***1***, der Amtsbeauftragten Mag.^a V.Nn.2 und der Schriftführerin OKontr.ⁱⁿ Vn.Nn2 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

I. Das beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der vorsätzlichen Abgabenhinterziehungen von Umsatzsteuer des Jahres 2014 gemäß § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) in Höhe von Euro 9.178,78 wird gemäß § 136, 157 iVm § 31 Abs. 5 FinStrG wegen Verjährung eingestellt.

II. Die Beschuldigten Dr.in***1***, geboren am tt.mm.jjj1, R.*2*, und Dr.Vn.NN, geboren am tt.m.jjj2, R.1, sind schuldig,

sie haben grob fahrlässig als Inhaber der B. Kanzlei 1.u.2 als abgabenrechtlich Wahrnehmende und Verantwortliche, unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Verkürzung von Umsatzsteuern des Jahres 2015 in Höhe von Euro 11.926,93, des Jahres 2016 in Höhe von Euro 7.612,49 und des Jahres 2017 in Höhe von Euro 20.039,11, sohin insgesamt Euro 38.578,53 bewirkt und hiedurch die Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen und wird unter Anwendung des § 21 iVm § 34 Abs. 3 FinStrG über

Bf1 eine Geldstrafe in Höhe von

Euro 4.000,00
(in Worten: Euro viertausend)

und

Dr.Vn.NN eine Geldstrafe in Höhe von

Euro 2.000,00
(in Worten: Euro zweitausend)

verhängt.

Gemäß § 20 FinStrG treten an die Stelle dieser Geldstrafen für den Fall ihrer Uneinbringlichkeit die Ersatzfreiheitsstrafen in der Dauer von 12 bzw. 6 Tagen.

Gemäß § 185 Abs 1 FinStrG fallen den Beschuldigten die Kosten des Finanz Strafverfahrens in Höhe von Euro 400,00 und Euro 200,00 zur Last.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

1.) Mit Erkenntnis des Spruchsenates Stadt 1 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom Datum ***8***, Geschäftszahlen, ***7*** und ***2***, wurden Dr.in***1*** und Dr.Vn.NN, R.*2*, für schuldig erkannt, im bewussten und gewollten Zusammenwirken vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben an

Umsatzsteuer für das Jahr 2014 in Höhe von Euro 9.178,78,
Umsatzsteuer für das Jahr 2015 in Höhe von Euro 11.926,93,
Umsatzsteuer für das Jahr 2016 in Höhe von Euro 7.612,49 und
Umsatzsteuer für das Jahr 2017 in Höhe von Euro 20.039,11,
bewirkt und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangenen zu haben. Unter Anwendung der Bestimmung des § 21 FinStrG in Verbindung mit § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über beide Beschuldigten jeweils eine Geldstrafe in Höhe von Euro 11.000,00 verhängt.

Die für den Fall der Uneinbringlichkeit festzusetzenden Ersatzfreiheitsstrafen wurden für die Dauer von 39 Tagen bemessen.

Als erschwerend wurden das Zusammentreffen mehrerer Finanzvergehen, der lange Tatzeitraum und die einschlägigen Vorverurteilungen gewertet. Als mildernd wurde kein Umstand ins Kalkül gezogen.

Der Spruchsenat begründete den Schuldspruch damit, dass die Beschuldigten gemeinsam eine B. Kanzlei in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht führen. Als R.*2* waren die Beschuldigten IST-Besteuerer im Sinne des Steuerrechts. In den im Spruch genannten Zeiträumen vereinnahmten die R.*2* Anzahlungen von Mandanten für zu erbringende Leistungen. Diese Anzahlungen wurden auf dem Fremdgeldkonto „***3*** verbucht. Die Anzahlungen wurden im Zeitpunkt der Zahlung nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen, sondern erfolgte die umsatzsteuerliche Erfassung erst am Ende ihrer Leistung. Die anwaltlich erbrachten Leistungen wurden mit Honorarnoten abgerechnet, in welchen diese Akontozahlungen Berücksichtigung fanden. Die erhaltenen Anzahlungen wurden nicht im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Besteuerung unterworfen, sondern erst nach Abschluss der Rechtssache.

2.) Dem Erkenntnis lagen in beweiswürdiger Hinsicht die Ergebnisse zweier abgabenbehördlicher Prüfungen des Finanzamtes Stadt im Jahr 2019 zu Grunde.

Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend die Jahre 2014 bis 2016 vom t.m1 2019, ABNr.: ***4***:

Unter Tz. 1 des Berichtes führte die Prüferin des Finanzamtes A. K aus, dass die beiden Abgabepflichtigen in den Jahren 2014 bis 2017 regelmäßig Anzahlungen von Klienten erhielten, welche auf dem Zwischenkonto „***3***“ verbucht wurden. Diese Zahlungen wurden erst im Zuge der Abrechnung der erbrachten anwaltlichen Leistungen, nach Erstellung der Honorarnote steuerlich erfasst. Buchhalterisch erfolgte dies durch die Umbuchung vom Konto „***3*** auf diverse Erlöskonten.

Die Zahlungen wurden auf drei Bankkonten oder in bar geleistet. Die Abgabepflichtigen verfügten über diese Geldbeträge am Tag der Einzahlung und verwendeten die erhaltenen Zahlungen für private und betriebliche Zwecke. Schriftlich, wörtlich hielt die Prüferin fest: *„Würde es sich bei den erfolgten Zahlungen tatsächlich um Fremdgelder handeln, wäre diese Vorgangsweise nicht zulässig. Die auf Anderkonten eingezahlten Beträge sind von dieser Vorgangsweise nicht betroffen.“*

Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend das Jahr 2017 vom tt.mm 2019, ABNr.: ***5***:

Unter TZ. 1 hielt die Prüferin wiederum fest, dass die Abgabepflichtigen regelmäßig Zahlungen von Klienten erhalten, die auf einem Zwischenkonto erfasst werden. Diese vereinnahmten

Anzahlungen werden nach Abschluss der Rechtssache, mit Erstellung der abschließenden Honorarnote, erstmals steuerlich erfasst und berücksichtigt.

Die Prüferin stellte unter Darlegung der Rechtslage fest, dass diese Anzahlungen im Zeitpunkt der Zahlung als Erlös zu erfassen gewesen wären. Diese Zahlungen stellen Bruttobeträge dar und wären der Nettobetrag zuzüglich 20% Umsatzsteuer zu versteuern.

Daher wurden für den Zeitraum 2014 bis 2017 Änderungen hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer durchgeführt und errechnete sich der strafbestimmende Wertbetrag aus den Hinzurechnungen an Umsätzen in den betreffenden Jahren wie folgt:

Gewinnzurechnungen und Umsatzerlöse:

2014: Euro	45.893,88	Euro	9.187,78
2015: Euro	59.634,63	Euro	11.926,93
2016: Euro	38.062,47	Euro	7.612,49
2017: Euro	100.195,55	Euro	20.039,11.
Summe:		Euro	48.757,31

3.) Das Amt für Betrugsbekämpfung leitete am 15.12.2021 ein Finanzstrafverfahren ein und beantragte am 6. April 2022 beim Spruchsenat die Fällung eines Erkenntnisses zum vorliegenden Schuldvorwurf gegen die Beschuldigten.

Eingangs wies das Finanzamt darauf hin, dass gegen die Beschuldigten betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2010 bereits Finanzstrafverfahren anhängig gewesen sind und die Beschuldigten wegen vorsätzlichen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG bestraft worden sind.

Zur Sache führte das Finanzamt aus, dass die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gegen die Beschuldigten als Gesellschafter der B. Kanzlei auf den Berichten über das Ergebnis der Außenprüfungen bei der B. Kanzlei vom 1. Mai 2019 und 15. Juni 2019 basiere.

Die B. Kanzlei werde von beiden Beschuldigten als Mitgesellschafter in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht geführt.

Im Zuge der Überprüfung des Kontos „***3***“ stellte die Prüferin fest, dass es sich bei diesem Konto in Wahrheit um kein Fremdgeldkonto handelte, sondern um ein Zwischenkonto, auf das Anzahlungen von Mandanten für zu leistende anwaltliche Rechtsvertretungen gebucht wurden. Diese Anzahlungen wurden zum Zeitpunkt der Zahlung nicht der Umsatzbesteuerung unterworfen, sondern erfolgte die steuerliche Erfassung der abgerechneten Leistungen mittels Honorarnoten immer erst nach Abschluss einer Rechtssache.

4.) Beschwerde

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde führen die Beschuldigten wie folgt aus:

Strittig sei die Frage, wann bei Vorauszahlungen eines Mandanten an einen R.*2*, die Steuerschuld entstehe. Im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung stehe nämlich die Leistung nach Art, Inhalt und Umfang noch nicht exakt fest, sodass im Zeitpunkt der Anzahlung die Steuerschuld noch nicht entstehe.

Im Abgabenverfahren sei dazu beim BFG ein Rechtsmittelverfahren anhängig, über welches noch nicht entschieden worden ist.

Die Frage der „SOLL- oder IST“ Besteuerung sei im konkreten Fall irrelevant. Auch die Frage der Leistungserbringung durch einen Anwalt sei höchstgerichtlich noch nicht geklärt. Der Spruchsenat habe die Vorfrage, ob überhaupt eine im Sinne des UStG steuerbare Leistung vorliege, nicht geprüft. Wörtlich führten die Bf. aus:

„Hätte der Spruchsenat diese Vorfrage, ob durch die Anzahlung für im Vereinnahmungszeitpunkt unbestimmte, nicht konkrete Leistungen und noch nicht bestimmte Gebühren überhaupt ein umsatzsteuerpflichtiger Zahlungseingang vorliegt, unter Beachtung der Judikatur und Literatur zur Frage der Bestimmtheit der Leistung dogmatisch richtigerweise vor der Folgefrage der Rechtzeitigkeit geprüft, wäre er zum rechtlich richtigen Ergebnis gelangt, dass ein steuerbarer Tatbestand iSd UStG bei den hier maßgeblichen Zahlungen nicht vorliegt, weil hier zum Vereinnahmungszeitpunkt „Art; Inhalt und Umfang der künftigen Leistung“ eben nicht „exakt feststehen“, wie dies für das Entstehen der materiellen Steuerpflicht jedoch ausdrücklich verlangt werde.“

Der Spruchsenat meine im Ergebnis, dass die Beschuldigten als IST-Besteuerer sinngemäß automatisch im Zeitpunkt der Vereinnahmung jedweder Zahlung egal welcher Art immer der Umsatzsteuer unterliegen. Es müsse immer geprüft werden, ob überhaupt eine Umsatzsteuerpflicht bzw. materielle Steuerpflicht gegeben sei oder nicht, weil „Art, Inhalt und Umfang der künftigen Leistung nicht exakt feststehen.“

„Soll- und Istbesteuerer sind bei der Beurteilung, ob eine Vorauszahlung für eine im Vereinnahmungszeitpunkt noch unbestimmte Leistungen umsatzsteuerpflichtig ist, oder nicht, freilich gleichgestellt. Auf die vom Spruchsenat als wesentlich, sowohl in der Beweiswürdigung als auch in der kurzen Begründung angeführten Bestimmung des § 19 Abs. 2 Z 1 lit a oder b UStG komme es daher gar nicht an. „Mehr“ an Begründung enthält das Erkenntnis jedoch nicht, weshalb es mit Rechtswidrigkeit belastet ist (Begründungsmangel).“

Der Spruchsenat übersehe, dass er zunächst zu prüfen gehabt hätte, ob überhaupt eine materielle Steuerpflicht vorliegt. Verwiesen werde auf die Umsatzsteuerrichtlinien USt-RL 2000, Rz 2608: Der Frage, wann eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wird, kommt insbesondere wegen des Entstehens der Steuerschuld Bedeutung zu.

„Der Zufluss ist daher sowohl bei der Mindest-Istbesteuerung als auch bei der Istbesteuerung irrelevant. Auch die Istbesteuerung hat – als technische Variante der Steuerentrichtung – keinen Einfluss auf die materielle Steuerpflicht.“

Bei der Istbesteuerung handle es sich um eine rein technische Ausgestaltung der Steuerentrichtung, die keinen Einfluss auf die materielle Steuerpflicht hat. Ob überhaupt eine Steuerpflicht gegeben ist, lasse sich aus § 19 Abs. 2 Z 1 lit b UStG daher nicht ableiten:

Wörtlich wurde ausgeführt:

„Die Leistung muss hinreichend konkretisiert sein. Zahlungen bei denen im Zeitpunkt der Vereinnahmung (sic!) unklar ist, ob sie überhaupt für eine Leistung oder für welche Leistung sie bestimmt sind, sind nicht zu versteuern.“

„Auch der EUGH verlange für das Entstehen eines Steueranspruches im Falle von Anzahlungen, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestandes d.h. der künftigen Lieferung oder künftigen Leistung bekannt und insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind.“

Auf den maßgeblichen Inhalt der Leitentscheidung des EUGH C-419/02 BUPA Hospitals Ltd. ua, Rz 48, wird verwiesen.

Die Begründung des Spruchsenates, dass die beiden Beschuldigten als R.*2* IST Versteuerer sind, greife zu kurz und sei nicht zutreffend. Damit gründe die gesamte Beweiswürdigung auf einer rechtlichen Fehlbeurteilung. Der Spruchsenat habe schlichtweg den Unterschied zwischen der materiellen Steuerpflicht und die dafür maßgebliche Fälligkeitsbestimmung verkannt. Wörtlich führten die Bf. aus:

„Wenn man schon die dogmatische Einordnung der Umsatzsteuerpflicht im Zusammenhang mit Vorsteuern für – im Zeitpunkt der Vereinnahmung unbestimmte – Leistungen nicht unter Berücksichtigung der Eigenheiten von anwaltlichen Leistungen vornehmen möchte und die dazu ergangene Leitjudikatur ebenso nicht heranziehen wollen würde, was evident unrichtig wäre, so ist es jedenfalls unhaltbar, den Beschuldigten gegenüber hier allen Ernstes einen finanzstrafgesetzwidrigen Vorsatz-Vorwurf zu konstatieren.“ (Seite 7).

Artikel 10 Abs. 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie „weicht von der chronologischen Reihenfolge ab, indem er vorsieht, dass im Fall einer Anzahlung der Mehrwertsteueranspruch entsteht, ohne dass eine Lieferung oder Dienstleistung bewirkt wird. Damit der Steueranspruch in einem solchen Fall entstehen kann, ist es erforderlich, dass alle maßgeblichen Elements des Steuertatbestandes, d.h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind.“

„Der Klient sucht die Beschuldigten mit einem bestimmten Rechtsproblem auf und diese werden erst dann tätig, wenn ein entsprechend hoher Vorschuss geleistet wurde. Ob und gegebenenfalls welche konkrete Leistung (Klage, Antrag, Mahnbrief) zu welchem Tarifansatz erbracht wird, ist zu diesem Zeitpunkt nicht einmal ansatzweise klar.“

Ebenso stehen die Pauschalgebühren, Barauslagen nicht fest.

Der Klient kann das Mandatsverhältnis jederzeit widerrufen. Durch den Widerruf endet das Mandatsverhältnis „ex lege“ mit sofortiger Wirkung (vgl. § 11 Abs. 3 RAO, § 1020 ABGB).

In diesem Fall bestehe daher keine Umsatzsteuerpflicht und müsse der Rechtsanwalt die Anzahlung unverzüglich retournieren. Die Umsatzsteuerrichtlinien halten fest:

„Anzahlungen sind nur zu versteuern, wenn diese mit einer konkreten Leistung in Zusammenhang stehen.“ (Beschwerde, Seite 15)

„Die steuerrechtlich unrichtige Ansicht des Spruchsenates – wodurch den hier Beschuldigten allen Ernstes die vorsätzliche (!) Begehung eines Finanzstraftdeliktes vorgeworfen wird - wird hinsichtlich der Unrichtigkeit dieses Vorsatzvorwurfes aus den eigenen USt-Richtlinien noch deutlicher.“

Denn wie auch die Umsatzsteuerrichtlinien ganz offenkundig zugestehen, kommt der Frage, wann eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht ist, insbesondere wegen des Entstehens der Steuerschuld Bedeutung zu“ (Rz 2806).

Auf die Erkenntnisse des VwGH vom 1. Juni 2017, Ro 2015/15/0037, und des Europäischen Gerichtshofes vom 21.02.2006, C-419/02, wurde verwiesen.

Beantragt wurden die vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde und die Aufhebung des Erkenntnisses.

5.) Vorlageantrag:

Im Vorlageantrag vom 22.10.2022 brachten die Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) anhand eines praktischen Falles wie folgt vor:

Nach der Rechtsprechung des EUGH vom 21.02.2006, C-419/02, ist Artikel 10 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, dass im Falle von Vorauszahlungen der Steueranspruch dann entstehe, wenn alle maßgeblichen Element des Steueranspruches bekannt sind. Es müsse die künftige Lieferung und die künftige Dienstleistung genau bekannt sein im Zeitpunkt der Anzahlung.

Anhand der Übernahme einer Vertretung im Zusammenhang mit einer Scheidung werde deutlich, dass der Ausgang eines solchen Verfahrens zu Beginn der Übernahme des Mandats

nicht eindeutig feststehe. So könne es sein, dass eine einvernehmliche Scheidung gelingt oder aber eben auch, dass eine Scheidungsklage einzubringen sei. Es sei aber selbst dann möglich, dass es letztlich nicht zur Scheidung komme, sondern zur Versöhnung oder dem Abschluss einer Trennungsvereinbarung. Dies würde dazu führen, dass verringerte oder gar keine Barauslagen anfallen würden. Barauslagen würden jedoch immer bereits im Vorhinein abgebucht.

Am Beispiel einer beabsichtigte Scheidung werden die unterschiedlichen Dienstleistungen ersichtlich (Abgabenverfahren, Vorlageantrag S. 10).

6.) Mündliche Verhandlung beim Bundesfinanzgericht am 12. November 2025:

In der mündlichen Verhandlung führte die Verteidigerin aus, dass am Anfang eines bestimmten Rechtsverhältnisses nicht klar sei, welche Leistungen zu erbringen sind. Es sei am Beginn auch nicht klar, ob überhaupt eine Leistung zu erbringen sein wird, weil der Klient die Möglichkeit hat, vom Mandat jederzeit zurückzutreten bzw. das Mandat zu widerrufen. Dann sei man verpflichtet, die Anzahlung bzw. den von den erbrachten Leistungen noch nicht erfassten Restbetrag zurückzuzahlen.

Wörtlich führte die Verteidigerin aus:

„Als Beispiel zeige ich folgenden Fall auf: Jemand bezahlt 20.000 Euro Anzahlung für eine Teilungsklage, für die 11.000 Euro Pauschalgebühren zu bezahlen sind. Gleichzeitig beantragen wir für den Mandanten Verfahrenshilfe. Diese wird genehmigt. Daraus folgt, dass wir zum Zeitpunkt der Genehmigung die Pauschalgebühren aliquot zurückzuzahlen haben, weil insoweit die Anzahlung zu hoch erfolgt ist. Wir müssen quasi für die Pauschalgebühren die USt abführen und insoweit in Vorlage treten. Dies würde eine nicht zumutbare Belastung darstellen. Wenn es nun nicht zu einer Klage kommt und der Klient sich für einen anderen Weg entscheidet, wäre die USt-Belastung wieder rückgängig zu machen und die Steuer für die Gebühren umsonst entrichtet.“

„Unsere Kunden sind meistens Privatpersonen und erwarten wir uns am Beginn des Mandats Zahlungen gleichsam einer Depotzahlung, weil wir nicht immer davon ausgehen können am Ende eines Verfahrens das gesamte Entgelt zu erlangen. Bei Rechtsschutzversicherungen werden die Kosten immer getragen und im Nachhinein auch von der Versicherung bezahlt. Wir können auf diese Art und Weise sicherstellen das Honorar zu erlangen. Dies kommt letztlich dem Fiskus zugute. Es geht ausschließlich um den Zeitpunkt der Abfuhr der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer selbst stand nie in Frage.“

„Die Leistung muss hinreichend konkretisiert sein. Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Vereinnahmung“ „unklar ist, ob sie überhaupt für eine Leistung oder für welche Leistung sie bestimmt sind, sind nicht zu versteuern.“

„Auch der EuGH verlangt für das Entstehen eines Steueranspruches im Falle von Anzahlungen, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, dh. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistungen bereits bekannt und insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind“.

„Uns geht es auch um den Vorsatz, es ist uns unerfindlich wo hier ein Vorsatz liegen sollte. Im Abgabenverfahren sind die Einhebung der Beträge ausgesetzt. Es sind alle Abgaben ausgesetzt.“

Die Beschwerdeführer führten in der mündlichen Verhandlung unter Verweis auf die Erkenntnisse des EUGH, C-419, und des VwGH Ro 2015/15/0037, aus, dass es im gegenständlichen Sachverhalt an einer Grundlage für ein Finanzstrafverfahren fehle, weil die geäußerte Meinung und geübte Praxis einer vertretenen Rechtsauffassung entspreche. Selbst die Prüferin habe im Abgabenverfahren ihre Ansicht geäußert, dass man diese Meinung vertreten könne.

Die Amtsbeauftragte entgegnete unter Darlegung der gängigen Rechtspraxis, dass R.*2* grundsätzlich gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 Einnahmen-Ausgaben Ermittler wären. Es gelange das Zufluss-Abfluss Prinzip zur Anwendung. Wörtlich führte sie aus:

„Es wurden in sämtlichen Rechtssachen Akontozahlungen verlangt für die zu erbringenden Leistungen. Diese in der Zukunft liegenden Leistungen sind damit mit der in Zusammenhang stehenden Anzahlung bestimmt und bestimmbar.“

*Irrelevant ist, ob das Verfahren zb. das Scheidungsverfahren in einem Vergleich endet oder ein streitiges Verfahren zu führen ist. Die bestimmbare Leistung ist die rechtsfreundliche Vertretung. Von Seiten der Finanzstrafbehörde steht außer Frage, dass diese Anzahlungen zum Zeitpunkt der Vereinnahmung zu versteuern gewesen wären, zumal eine bestimmbare Leistung vorliegt, die Bf. über das Geld sofort verfügen konnten und dies auch taten. Diese Honorarvorschüsse fanden letzten Endes auch durchwegs Deckung in der Endabrechnung und gingen somit darin auf. Es ist dem R.*2* unserer Ansicht nach durchaus zuzutrauen, bei konkreter Mandatsannahme abzuschätzen, was seine Leistung jedenfalls wert sein wird, was auch dadurch bestätigt wird, dass es tatsächlich im Prüfungszeitraum zu keinen nennenswerten Rückzahlungen gekommen ist.“*

Die Verteidigerin führte aus:

*„Die Entscheidung des EuGH stützt genau den Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführer. Auch hier kann der anzahlungsleistende Klient sowohl die zu erbringende Leistung frei wählen als auch jeder Zeit von der Erbringung der Leistung Abstand nehmen und kann auch der R.*2* selber ungeachtet der geleisteten Zahlung die Erbringung der beauftragten Leistung zusagen oder erklären, dass er zur Erbringung der Leistung nicht bereit ist, womit die Anzahlung oder der noch vorhandene Restbetrag somit zurückzuzahlen ist. Diese kann abgesehen davon, dass die Anzahlung auch für Barauslagen wie Pauschalgebühren gezahlt wird, für welche der R.*2* noch dazu persönlich haftet, als Sicherheit dienen.“*

*“Es kommt im gegenständlichen Fall nämlich nicht darauf an, ob die R.*2* IST-Besteuerer sind, was nicht in Zweifel steht, sondern ob die geleisteten Zahlungen jeweils materiellrechtlich eine Steuerpflicht, nämlich die Abführung der Umsatzsteuer, auslösen. Dies ist hier eindeutig nicht der Fall, da in diesem Zeitpunkt die zu erbringenden Leistungen eben nicht hinreichend konkretisiert sind und jedenfalls auch unklar ist, ob dies überhaupt eine Leistung und wenn ja, für welche Leistung Verwendung finden werden. Damit ist unabhängig von der Frage, ob es sich bei R.*2* um IST- oder Sollbesteuerer handelt, auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abzustellen. Materiellrechtlich ist ein Tatbestand, welcher zur Zahlung von USt verpflichten würde im Zeitpunkt der Zahlungsleistung nicht vorhanden.“*

Die Amtsbeauftragte führte rechtlich zum Erkenntnis des Europäischen Gerichtshofes aus:

„Zum Erkenntnis C-419/02 wird ausgeführt, dass es sich hiebei um eine andere Sache gehandelt hat. Es ging um die Lieferung von Waren, für die pauschale Vorauszahlungen geleistet wurden für Gegenstände die jederzeit im Einvernehmen zwischen Käufer und Verkäufer ausgetauscht werden können oder konnten und sogar gegen Erstattung des vollen Betrages zurückgegeben werden konnten. Und nur in so einem Fall wäre eine Ausnahme der Bestimmung des Art. 10 Abs. 2 Unterabsatz 2 gerechtfertigt. Auf Rz 49 wird verwiesen (Ausführungen im Vorlagebericht).“

Die Verteidigerin erläuterte zur Höhe der Anzahlungen, wie folgt:

Die Höhe der eingehobenen Anzahlungen variierte je nach Rechtssache. So wurden bei einer Scheidung, bei welcher auch die Obsorge und der Kindesunterhalt zu regeln waren, für alle drei Rechtssachen Anzahlungen in unterschiedlicher Höhe eingehoben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festgestellter Sachverhalt:

Die Beschuldigten führten im maßgeblichen Zeitraum gemeinsam eine B. Kanzlei in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. In den Jahren 2014 bis 2017 erhielten die Beschwerdeführer regelmäßig Anzahlungen von Mandanten für zu erbringende anwaltliche

Beratungs-, Dienst- und Vertretungsleistungen. Die Anzahlungen waren je nach Sachverhalt bzw. je nach Rechtssache unterschiedlich hoch.

Die Zahlungen wurden in bar oder auf Bankkonten überwiesen. Die Abgabepflichtigen verfügten über diese Geldbeträge am Tag der Einzahlung und verwendeten die erhaltenen Anzahlungen für private und betriebliche Zwecke (Berichte über das Ergebnis der Außenprüfungen im Jahr 2019).

Verbuchung:

Die Anzahlungen wurden auf dem Zwischenkonto „***3***“ verbucht. Diese Zahlungen wurden erstmals im Zuge der Abrechnung der erbrachten Leistungen, nach Erstellung der endgültigen Honorarnoten umsatzsteuerlich erfasst. Buchhalterisch erfolgte dies durch die Umbuchung vom Konto „***3***“ auf verschiedene Erlöskonten.

Die maßgeblichen Abgabebeträge sind unstrittig. Zur Verfügung über diese Anzahlungen hielt die Prüferin in ihren Prüfberichten schriftlich, wörtlich fest:

„Würde es sich bei den erfolgten Zahlungen tatsächlich um Fremdgelder handeln, wäre diese Vorgangsweise nicht zulässig. Die auf Anderkonten eingezahlten Beträge sind von dieser Vorgangsweise nicht betroffen.“

Diese vereinnahmten Anzahlungen werden nach Abschluss der Rechtssache, mit Erstellung der abschließenden Honorarnote, erstmals steuerlich erfasst und berücksichtigt. Zu diesem Zeitpunkt erfolgte auch die Umbuchung auf verschiedene Erlöskonten.

Die Prüferin stellte unter Darlegung der Rechtslage fest, dass die Anzahlungen im Zeitpunkt der Zahlung als Erlös zu erfassen und zu erklären gewesen wären. Diese Zahlungen stellen Bruttobeträge dar und wäre der Nettobetrag zuzüglich 20% Umsatzsteuer zu versteuern.

Daher wurden Änderungen hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2014 bis 2017, wie auf Seite 4 (oben) dargestellt, durchgeführt und errechnete sich der strafbestimmende Wertbetrag iHv Euro 48.757,31 aus den hinzugerechneten Umsätzen.

Beweiswürdigung:

Dem Verfahren liegen der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend die Jahre 2014 bis 2016 vom t.m1 2019, ABNr.: ***4***, und der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend das Jahr 2017 vom tt.mm 2019, ABNr.: ***5***, der Vorlageantrag vom Datum ***7*** im behördlichen Abgabenverfahren, die Verständigung über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom ***8*** 2021, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates vom Datum ***8***, die Beschwerde vom Datum ***9*** und die Niederschrift über die mündliche Verhandlung am Datum beim Bundesfinanzgericht zugrunde.

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. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

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

Gemäß § 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 § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außeracht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

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.

§ 4 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 lauten: Gewinn

§ 4. (1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht

gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

(2) Der Steuerpflichtige muß die Vermögensübersicht (Jahresabschluß, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muß er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muß zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

(3) Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Hinsichtlich des Grund und Bodens gilt Abs. 1 letzter Satz.

§ 17 Abs. 1 UStG lautet: Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten

§ 17. (1) Unternehmer, die der Art nach eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ausüben, haben die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung). Das gleiche gilt bei Unternehmen, welche Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- oder Heizwerke betreiben, und bei Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen, für alle Umsätze, die mit dem Betrieb von solchen Werken oder Anstalten regelmäßig verbunden sind, wobei mit der Rechnungslegung das Entgelt als vereinnahmt und die Lieferungen und sonstigen Leistungen als ausgeführt anzusehen sind; Teilzahlungsanforderungen für Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- und Wärmelieferungen gelten auch dann als Rechnungen im Sinne des § 11, wenn sie die im § 11 Abs. 1 Z 3 lit. c und d geforderten Angaben nicht enthalten.

§ 19 Abs. 2 UStG lautet: Die Steuerschuld entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen

a) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen

ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist;

b) in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung). Wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet (Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e), entsteht abweichend davon die Steuerschuld für vereinbarte, im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte, mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist; ...

Rechtliche Beurteilung:

Die Beschwerdeführer erzielten im maßgeblichen Zeitraum Einkünfte aus freiberuflicher, anwaltlicher Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG 1988. Sie erhielten regelmäßig Anzahlungen für zu erbringende Dienstleistungen. Die Anzahlungen variierten der Höhe nach, je nach Rechtssache bzw. Aufgaben- und Sachgebiet. Die Anzahlungen wurden je nach übernommener Rechtssache unterschiedlich hoch festgesetzt.

Die Prüferin der Abgabenbehörde hielt in den Berichten über die Ergebnisse der Außenprüfungen fest, dass die erhaltenen Anzahlungen als Erlös zu verbuchen gewesen wären. Die durchzuführenden Änderungen wurden von der Prüferin im Zuge der Prüfung mit der Verteidigerin besprochen.

Die Steuer ist nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen, wenn die Voraussetzungen nach § 17 UStG 1994 gegeben sind. Die tatsächlichen Rechtsfolgen ergeben sich bei der Istbesteuerung (für Leistungen) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt wurden (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994). Bei Anzahlungen, die vor Leistungserbringung gezahlt werden, ist im Fall der Istbesteuerung die Entstehung der Steuerschuld schon aufgrund der allgemeinen Prinzipien dieser Erhebungsart gegeben. Voraussetzung ist, dass es sich bei der Anzahlung um ein Entgelt für konkrete, zukünftig zu erbringende Leistungen handelt.

Die Beschwerdeführer vertreten sachlich und rechtlich den Standpunkt, dass sie Anzahlungen erhalten, ohne dass feststehe, welche konkreten Leistungen letztlich zu erbringen sein werden.

Dabei beziehen sich die Beschwerdeführer auf die Erkenntnisse des Europäischen Gerichtshofes vom 21.02.2006, C-419, und des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juni 2017, Ro 2015/15/0037.

Dem steht aus Sicht des erkennenden Senats die Tatsache entgegen, dass die Anzahlungen für anwaltliche Dienstleistungen in konkreten Rechtssachen bzw. Rechtsangelegenheiten geleistet werden. Diese Anzahlungen stehen aus Sicht des Senates in einem Leistungsaustausch und Entgeltzusammenhang mit zu erbringenden steuerpflichtigen Leistungen.

Werden Anzahlungen im Hinblick auf einen zukünftig zu erbringenden Leistungsaustausch getätigt und kommt dieser letztlich nicht zustande, und werden sohin die Anzahlungen rückgängig gemacht, so führt dies zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage mit ex nunc Wirkung (§ 16 Abs. 3 Z 2 UStG).

Ein Indiz für das Vorliegen eines Entgeltszusammenhangs mit den erhaltenen Anzahlungen liegt aus Sicht des Senates vor allem darin, dass die Beschwerdeführer über die erhaltenen Zahlungen frei verfügt haben. Sie haben die erhaltenen Anzahlungen für private und betriebliche Zwecke verwendet (Berichte über die Ergebnisse der Außenprüfung).

Die Beschuldigten vertreten ihre Klienten rechtsfreundlich in deren rechtlichen Belangen und nehmen deren rechtliche Interessen im Wege der Beratung und Vertretung wahr. Die Tätigkeit der beiden R.*2* ist qualifiziert fachspezifisch und hochwertig. Zu Beginn eines Mandats (Auftragsverhältnisses, vertragliche Vertretung und Beratung) erhalten die Beschwerdeführer Anzahlungen von ihren Auftraggebern (Mandanten, Klienten) für zu erbringende Dienstleistungen.

Aus Sicht des erkennenden Senates handelt es sich hierbei um ein Entgelt für bestimmte, konkret zu erbringende Leistungen in einer Rechtssache. Im Allgemeinen wird ein Mandant einen R.*2* aufsuchen, um eine qualifizierte Beratungs- und/oder Vertretungsleistung in einer Rechtssache zu erhalten.

Es besteht zwischen der Hingabe des Geldes und den Erwartungen der Mandanten ein synallagmatisches Verhältnis. Die Anzahlung dient regelmäßig als Entgelt am Beginn einer Leistungsbeziehung. Die Mandanten erwarten sich in ihrer Sache eine entsprechende Dienstleistung durch die R.*2*.

Aus Sicht des erkennenden Senates steht daher im Zeitpunkt der Anzahlung fest, in welcher Angelegenheit und Rechtssache jemand einen R.*2* aufsucht und in welcher Sache er eine Beratung und Vertretung erwartet bzw. welchen Auftrag er erteilt.

Die Anzahlungen stehen aus Sicht des erkennenden Senates in einem inneren, entgeltlichen Leistungsaustausch mit einer bestimmten Rechtssache in der bestimmte, durchaus konkrete

Leistungen zu erbringen sind. Der/die Mandant/in bzw. die Mandanten werden sich in der Regel eine konkrete sachgerechte, rechtliche Beratung und Vertretung erwarten.

Zum wiederholten Vorbringen in der Beschwerde (z.Bsp: Seite 6, 3. Absatz), dass die Vorauszahlungen zu einem Zeitpunkt erfolgen, in denen die Art und Umfang der Leistung unbestimmt, unklar sind bzw. noch gar nicht feststehe, ob überhaupt eine Leistung erbracht werden wird bzw. welche anwaltliche Leistung erbracht werden wird, ist festzuhalten, dass sich jeder Mandant und Auftraggeber in seiner Rechtssache von Beginn an, eine konkrete, bestimmte und sachgerechte Leistung erwarten und diese im Allgemeinen auch erhalten wird.

Damit ist aus Sicht des erkennenden Senates die zu erbringende Leistung im Zeitpunkt der Anzahlung im Sinne des UStG ausreichend bestimmt, bestimmbar und konkretisiert. Aus Sicht des Auftraggebers steht nämlich sehr wohl fest, dass er im Zeitpunkt der Anzahlung eine Entgeltleistung erbringt, um eine bestimmte qualifizierte Dienstleistung in seiner Rechtssache (Beratung, Vertretung, Vertrag, etc.) zu erlangen.

Dabei ist nicht entscheidend, wie ein bei Gericht zu führender Prozess schlussendlich endet. So können vorerst strittige Sachverhalte sowohl einvernehmlich im Vergleichswege oder strittig im Prozesswege geregelt werden. An der konkret erwarteten Dienstleistung ändert dies nichts.

Liegen die Voraussetzungen für die *IST-Besteuerung iSd § 17 UStG 1994* vor, so entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt wurden. Die Steuerschuld entsteht unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung. Anzahlungen und Vorauszahlungen für konkret zu erbringende Lieferungen und Leistungen sind daher zu versteuern. Es besteht zwischen der Anzahlung und dem Tätigwerden aufgrund eines Auftrages oder eines Vertrages, etc. ein synallagmatisches Verhältnis.

Anders verhält es sich mit Zahlungen, die nicht als Entgelt für zu erbringende Leistungen anzusehen sind. Der Senat gelangte zur Überzeugung, dass die geleisteten Anzahlungen im Zusammenhang mit konkret erwarteten und zu erbringenden Leistungen stehen.

Es trifft aus der Sicht des Senates nicht zu, dass eine Person (Privatperson, Unternehmer) eine Anzahlung leistet, ohne damit den Gedanken und die Zielrichtung auf eine sachbezogene, rechtliche Beratung, Vertretung bzw. Dienstleistung gerichtet zu haben. Damit ist aber im Allgemeinen nach Ansicht des Senates die Sache und die erwartete Dienstleistung genau bestimmt bzw. bestimmbar.

Jeder Mensch wird gewöhnlich im Geschäftsleben für solche Leistungen bzw. Dienstleistungen Anzahlungen als Entgelt hingeben, die er in seiner Rechtssache konkret benötigt und erwartet. Damit ist aus Sicht des erkennenden Senats die zu erbringende Leistung durch den R.*2* für die gezahlten Anzahlungen ausreichend konkretisiert.

Schließlich haben beide Beschuldigten über die erhaltenen Anzahlungen auch so verfügt, als wären diese Anzahlungen Entgelt für bestimmte zu erbringende Leistungen (Feststellungen im BP-Bericht).

Die Beschwerdeführer verweisen wiederholt auf das Erkenntnis des Europäischen Gerichtshofes vom 21.02.2006, Rechtssache C-419/02, und dessen Randziffern 48, 50 und 51. Bei Anzahlungen sei Voraussetzung für die Entstehung des Steueranspruches, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestandes d.h. der künftigen Lieferung oder künftigen Dienstleistung bereits bekannt sind (Randziffer 48). Die zu erbringende Dienstleistung stehe bei Annahme der Anzahlung noch nicht fest.

Unter *Rz. 49* wird ausgeführt, dass falls Anzahlungen vor Eintreten des Steuertatbestandes vereinnahmt werden, diese die Steuerschuld entstehen lassen, da die Parteien hiermit ihre Absicht kundtun, im Voraus alle damit verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen. Demnach werden die Parteien durch die Anzahlungen auch die konkret zu erwartenden Dienstleistungen im Auge haben.

Das wiederholte Vorbringen in der Beschwerde, es stehe im Zeitpunkt der Anzahlungen am Beginn eines Mandates gar nicht fest, ob bzw. welche Leistungen überhaupt erbracht werden, geht nach Ansicht des Senates ins Leere.

Zum Schuldvorwurf:

Die Einstellung betreffend der Verkürzung von Umsatzsteuern des Jahres 2014 zu Gunsten der Beschuldigten erfolgte wegen absoluter Verjährung. Das Finanzstrafverfahren wurde am 16.12.2021 eingeleitet.

Die Beschwerdeführer wurden wegen vorsätzlicher Begehungsweise gemäß § 33 FinStrG schuldig erkannt. Die Beschwerdeführer meinen, ausgehend vom Erkenntnis des Europäischen Gerichtshofes, C-419, vom 21.02.2002, dass sie rechtsrichtig gehandelt haben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt, dass bei eigener Unkenntnis der steuerrechtlichen Verpflichtungen es Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (vgl. VwGH 22.9.2000, 96/15/0200).

Nach § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

Gemäß § 98 Abs. 1 FinStrG kommt als Beweismittel im Finanzstrafverfahren unbeschadet des Abs. 4 alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Nach § 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 als erwiesen angenommen werden. Der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichts vertritt im Zweifel die Ansicht, dass die Beschwerdeführer keine bewusste Gesetzesverletzung bei der gewählten Vorgangsweise und umsatzsteuerlichen Behandlung der Anzahlungen begangen haben.

Der Senat des Bundesfinanzgerichts gelangt daher anders als Spruchsenat in rechtlicher Hinsicht zum Ergebnis, dass es iSd § 98 Abs. 3 FinStrG nicht erweislich ist, die Bf. haben es zumindest für möglich gehalten und sich damit abgefunden, die Verkürzung der geschuldeten Umsatzsteuer durch Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu bewirken.

In diesem Punkt war der Beschwerde somit teilweise Folge zu geben. Schließlich sind die Beschwerdeführer auch nicht einschlägig in solcherart gelagerten Sachverhalten vorbestraft. Die Vorstrafen bezogen sich auf andere abgabenrechtlich relevante Sachverhalte.

Allerdings ist der Senat des Bundesfinanzgerichts der Ansicht, dass sich die Beschwerdeführer hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der erhaltenen Anzahlungen gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig gemacht haben.

Nach § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, daß er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, daß er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will. Nach § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Bei der Beurteilung der Sorgfalt im Sinn des § 8 Abs. 2 FinStrG ist zunächst maßgebend, welches Maß an Sorgfalt den Umständen nach zur Vermeidung tatbildmäßigen Unrechts objektiv geboten, d.h. pflichtgemäß aufzuwenden ist. Hierbei handelt es sich um jene Sorgfalt, wie sie ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Mensch in der Lage des Täters aufwenden würde, um die Gefahr einer Rechtsgutbeeinträchtigung zu erkennen und hintanzuhalten (vgl. VwGH 9.11.2011, 2011/16/0039, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt, dass bei eigener Unkenntnis der steuerrechtlichen Verpflichtungen es Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, sich

mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (vgl. VwGH 22.9.2000, 96/15/0200).

Für den vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass sich ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger steuerlicher Laie in der Lage der Beschwerdeführer, bei einer fachkundigen Stelle Erkundigungen über die aktuelle Rechtslage eingeholt hätte.

Das Verhalten der Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da den Beschuldigten als realitätsbezogene im Wirtschaftsleben stehenden Personen die sie treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen jedenfalls grob fahrlässig vorzuwerfen und ihnen die Einhaltung der Vorschriften zumutbar gewesen ist.

Im Rahmen einer Gesamtschau haben die Beschwerdeführer damit ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig gehandelt und erachtet der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichtes eine grob fahrlässige Handlungsweise im Sinne des § 34 Abs. 1 FinStrG als gegeben.

Der erkennende Senat vertritt die Auffassung, dass der Inhalt der zu erbringenden Dienstleistungen eines R.*2* durch die Rechtssache, zwecks der jemand einen anwaltlichen Rat sucht konkret bestimmt und bestimmbar ist. Es steht am Beginn eines Mandates fest, in welcher Sache jemand einen Anwalt aufsucht und welche Dienstleistung bzw. Beratungs-Vertretungsleistung sich jemand erwartet. Daher werden Anzahlungen auch in unterschiedlicher Höhe, je nach Sache und damit verbunden zu erbringender Leistung verschieden hoch gefordert und vereinnahmt. Schließlich verfügten beide R.*2* umgehend nach Erhalt der Anzahlungen für private und betriebliche Zwecke, sodass auch dies den Entgeltcharakter der Anzahlungen manifestiert.

Aus diesen Gründen sieht der erkennende Senat eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG an Umsatzsteuer in Höhe von Euro 39.578,53 als erwiesen an.

Strafbemessung:

§ 21 Abs. 1 FinStrG: Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe, Freiheitsstrafe oder Geld- und Freiheitsstrafe zu erkennen. Neben diesen Strafen ist auf Verfall oder Wertersatz zu erkennen, wenn eine solche Strafe auch nur für eines der zusammentreffenden Finanzvergehen angedroht ist.

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

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.

§ 34 Abs. 3 1. Satz FinStrG: Die grob fahrlässige Abgabenverkürzung wird mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet.

§ 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.

Strafbemessung:

Der strafbestimmende Wertbetrag verringerte sich infolge der Einstellung des Faktums Abgabenverkürzung 2014 und aufgrund des modifizierten Schuldspruches auf grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG auf Euro 39.578,53.

Die grob fahrlässige Abgabenverkürzung wird nach § 34 Abs. 3 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages geahndet.

Gemäß der Bestimmung des § 23 Abs. 1 und 2 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters (Abs. 1), wobei bei der Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß (Abs. 2). Nach § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. § 23 Abs. 4 FinStrG bestimmt, dass bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen hat. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Ausgehend von einer vorsätzlichen Handlungsweise sah der Spruchsenat als erschwerend das Zusammentreffen mehrerer Tatbestände, den langen Tatbegehungszeitraum und die einschlägigen Vorstrafen; als mildernd nichts an.

Aus Sicht des Senates liegt der Erschwerungsgrund der einschlägigen Vorstrafen nicht vor.

Als mildernd wirken beim Senat des BFG der lange zurückliegende Tatzeitraum. Der Zweitbeschuldigte befindet sich in Pension und leidet an einer schweren Krankheit. Damit mangelt es bei ihm an der Spezialprävention, weil er keine Anwaltstätigkeit mehr ausübt.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage, so erschiene dem Senat des Bundesfinanzgerichtes eine Geldstrafe in Höhe von Euro 8.000,00 als angemessen. Diese Geldstrafe würde etwa 20 % des Strafrahmens betragen.

Es bedarf keiner Spezialprävention mehr, sodass sich der Ausgangswert von einer angemessenen Strafe in Höhe von Euro 8.000,00 um die Hälfte auf etwa Euro 4.000,00 vermindert.

Die lange Verfahrensdauer, der weit zurückliegende Tatzeitraum lassen eine Reduktion der Geldstrafe bei der Erstbeschuldigten ***Bf1*** auf Euro 4.000,00 als tat- und schuldangemessen erscheinen.

Beim Zweitbeschuldigten erscheint eine Reduktion der Geldstrafe im Sinne einer außergewöhnlichen Strafmilderung auf Euro 2.000,00 als tat- und schuldangemessen, zumal er sich nunmehr in Pension befindet und erkrankt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten in Höhe von € 400,00 bzw. Euro 200,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, 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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. November 2025