

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Amtsbeauftragten Gerlinde Bertle vom 14. Juli 2022 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates Feldkirch F-2 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 10. Mai 2022, Geschäftszahl xxx, beschlossen:

I. Das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates Feldkirch F-2 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 10. Mai 2022, mit dem das Finanzstrafverfahren gegen ***Bf1*** wegen des Verdachtes, wonach er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch die Unterlassung der Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 01-12/2018, 01-12/2019, 01-12/2020 und 01-12/2021 bei jeweils gleichzeitiger Nichtentrichtung der diesbezüglich darauf entfallenden Umsatzsteuervorauszahlungen, Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG begangen habe, gemäß § 136 FinStrG eingestellt wurde, wird gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde aufgehoben.

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

Begründung

I. Verfahrensgang

1. Mit Erkenntnis des Spruchsenates Feldkirch F-2 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 10. Mai 2022, Geschäftszahl xxx, wurde das Finanzstrafverfahren gegen ***Bf1***, „wegen des Verdachtes, wonach ***Bf1*** im Amtsbereich des ehemaligen Finanzamtes Feldkirch, jetzt Finanzamt Österreich, Dienststelle Vorarlberg in mehreren

Tathandlungen als Abgabepflichtiger im Rahmen seines beim Finanzamt Österreich unter der StNr: ***BF1StNr1*** geführten Einzelunternehmens im Zeitraum von Mai 2018 bis Februar 2022 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch die Unterlassung der Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 01-12/2018, 01-12/2019, 01-12/2020 und 01-12/2021 bei jeweils bei gleichzeitiger Nichtentrichtung der diesbezüglich darauf entfallenden Umsatzsteuervorauszahlungen, Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe und zwar der Voranmeldungszeiträume

01-12/2018 iHv € 7.891,36,

01-12/2019 iHv € 12.504,26,

01-12/2020 iHv € 14.222,22,

01-12/2021 iHv € 12.828,35,

und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG begangen habe, wird

gemäß § 136 FinStrG eingestellt.“

Als Entscheidungsgründe hat der Spruchsenat angegeben:

„***Bf1*** wird steuerlich beim Finanzamt Österreich, Dienststelle Vorarlberg unter der Steuernummer ***BF1StNr1*** im Team xx der betrieblichen Veranlagung geführt. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum erwirtschaftete er im Rahmen seiner einzelunternehmerischen Tätigkeit als Zeitungszusteller Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Aktenlage zufolge zeichnete ***Bf1*** als Unternehmer im inkriminierten Zeitraum für die abgabenrechtlichen Belange seines Einzelunternehmens verantwortlich. Der Beschuldigte war sohin selbst dafür verantwortlich, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen vollständig erstellt und rechtzeitig bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt bei der Abgabenbehörde eingereicht und die Vorauszahlungen entrichtet werden.

Bf1 wird ab dem Jahr 2022 steuerlich vom Buchhalter A. vertreten.

Im Finanzstrafregister scheinen keine Eintragungen auf, der Beschuldigte ist daher in finanzstrafrechtlicher Hinsicht unbescholten.

Sachverhalt:

Dem Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde wurde seitens der Abgabenbehörde betreffend dem beim Finanzamt Österreich unter der StNr: ***BF1StNr1*** geführten Einzelunternehmen des Beschuldigten die Information erteilt, dass Umsatzsteuerzahllasten nicht ordnungsgemäß gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt wurden.

Bei Aktenbearbeitung ergab die Einsichtnahme ins Abgabekonto zu StNr: ***1***, dass für die Voranmeldungszeiträume 01-12/2018 unterjährig keinerlei Umsatzsteuerzahllasten gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt wurden. Die entsprechenden Zahllasten an Umsatzsteuer wurden von der Abgabenbehörde anhand einer § 109a Meldung von B. GmbH & Co KG im Rahmen der Veranlagung ermittelt, iHv € 7.891,36 beziffert und mit Bescheid vom 25. August 2020 festgesetzt, der Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Am 13. Februar 2021 langte bei der Behörde die Abgabenerklärung für die Veranlagung der Umsatzsteuer betreffend das Jahr 2019 mit einer ausgewiesenen Restschuld an Umsatzsteuer iHv € 12.504,26 ein. Die Umsatzsteuer wurde antragsgemäß veranlagt und am 24. März 2021 bescheidmäßig festgesetzt (Bescheid rechtskräftig).

Weiters stellte die Finanzstrafbehörde fest, dass auch für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2020 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch entsprechende Vorauszahlungen an Umsatzsteuer getätigt wurden. Diese Abgabebeträge wurden seitens der Abgabenbehörde der § 109a Meldung der B. GmbH & Co KG entnommen und iHv gesamt € 14.222,22 festgesetzt, der Bescheid datiert per 07.01.2022 und ist rechtskräftig.

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 01-12/2021 entnahm die Finanzstrafbehörde zur Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages die geschuldete Umsatzsteuerzahllast iHv gesamt € 12.828,35 ebenfalls der § 109a Meldung der B. GmbH.

In objektiver Hinsicht hat der Beschuldigte die im Spruch wiedergegebenen Verletzungen an abgabenrechtlichen Verpflichtungen begangen und die im Spruch angeführten Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt. In subjektiver Hinsicht hat er die angeführten Taten aber nicht verwirklicht, weil er zwar das Risiko erkannt, die Verletzung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen ernstlich für möglich gehalten sich aber nicht damit abgefunden hat, sondern Schritte gesetzt hat, um seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Die Vorstellung, dass dadurch zu wenig Steuern vorgeschrieben werden, hielt er zwar ernstlich für möglich, fand sich aber auch damit nicht ab.

Beweiswürdigung:

Vorauszuschicken ist, dass es im Beweisverfahren nicht weiter strittig war, dass der Beschuldigte es in den Zeiträumen 2018 bis 2021 unterlassen hat, rechtzeitig eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen und gleichzeitig die darauf entfallenen Umsatzsteuervorauszahlungen zu leisten und dadurch auch eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 47.446,19 bewirkt hat.

Im Vordergrund des Beweisverfahrens stand daher die Frage nach der subjektiven Tatseite. Der

Beschuldigte wurde bereits am 15.03.2021 von der Finanzstrafbehörde zu den ihm angelasteten Finanzvergehen einvernommen. Er verantwortete sich ebenso wie in der mündlichen Verhandlung vom 10.05.2022 dahingehend, dass er durch ein Schreiben des Finanzamtes vom Jahr 2019 erfahren habe, dass er seit 2018 Umsatzsteuer bezahlen müsse, er habe auch eine UID-Nummer erhalten. In Einklang mit den Erhebungen der Finanzstrafbehörde gab er an, dass er seit 2018 auf selbständiger Basis als Zeitungsausträger tätig und deshalb verpflichtet gewesen sei, Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen und die Umsatzsteuer rechtzeitig abzuführen. Der Beschuldigte gab unwidersprochen an, dass er seit 2015 als Zeitungsausträger gearbeitet habe.

Der Beschuldigte schilderte in weiterer Folge seine Bemühungen, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen, so habe er sich an mehrere Steuerberater gewandt, um seine steuerlichen Angelegenheiten zu delegieren, es sei ihm aber zunächst nicht möglich gewesen, einen Steuerberater zu finden. Er sei als Mandant abgelehnt worden, da er nur Zeitungsausträger sei. Erst seit kurzem kümmere sich der Buchhalter A. um seine steuerlichen Angelegenheiten. Im Übrigen führte der Beschuldigte aus, dass er sich auch mehrfach an das Finanzamt gewandt habe und beim Service-Center vorstellig geworden sei und um Hilfe bei der Einzahlung der Umsatzsteuervorauszahlung gebeten habe, diese sei ihm aber nicht in dem Maße gewährt worden, wie er es benötigt habe. Weiters sei in der Covid-Phase (Anmerkung: Dies kann frühestens den Zeitraum März 2020 betreffen) eine persönliche Vorsprache beim Finanzamt nicht möglich gewesen, so habe er nicht gewusst, wie er diese Überweisungen richtig tätigen müsse. Er habe daher, und das deckt sich auch mit dem Akteninhalt (Seite 10 der Stellungnahme der Amtsbeauftragten) Einzahlungen geleistet, ohne diese aber speziell zu widmen, sodass sie auf die älteste Abgabenschuld angerechnet wurden. Allein die Ausführungen des Beschuldigten führen zur Schlussfolgerung, dass er sorgfaltswidrig gehandelt hat, zumal ihm - nicht zuletzt auch aus seinem Abgabenverfahren im Jahr 2011 - seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen bekannt waren. Allerdings geht der Senat nicht davon aus, dass sich der Beschuldigte damit abgefunden hat, seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu verletzen, sondern er hat sich - im Rahmen seiner Möglichkeiten - bemüht, diese zu erfüllen. Er hat – durch die geleisteten Zahlungen ist dies objektiviert – einerseits Umsatzsteuervorauszahlungen (wenngleich nicht als solche gewidmet) geleistet, andererseits versucht, geeignete dritte Personen ausfindig zu machen, die ihn dabei unterstützen könnten. Seine Darstellung, wonach mehrere Steuerberater, zumindest zwei davon konnte er namentlich nennen, nämlich C. und Steuerberater D., ihn als Mandanten abgelehnt hätten, weil er nur „Zeitungsausträger“ gewesen sei, scheint durchaus plausibel. Die Umsatzsteuervoranmeldung für einen Zeitungsausträger durchzuführen ist wahrscheinlich auch nicht der lukrativste Auftrag für einen Steuerberater.

Dass es insbesondere seit Beginn der Pandemie im März 2020 schwierig wurde, solche Angelegenheiten abzuwickeln, ist lebensnah, zumal ab diesem Zeitpunkt viele Steuerberater damit beschäftigt waren, für ihre eingesessenen Mandanten Covid-Beihilfen etc. zu beantragen

und folglich an Neukunden, die ohnehin nur ein geringes Auftragsvolumen mit sich brachten, nicht sonderlich interessiert waren.

Der Senat verkennt nicht, dass der Beschuldigte über einen langen Zeitraum die Möglichkeit gehabt hätte, sich um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu kümmern und der Umstand, dass er sich an den Steuerberater gewandt hat, mehrfach beim Finanzamt vorgesprochen und auch Teilzahlungen (wenngleich ungewidmet) geleistet hat, vermag ihn nicht völlig zu exkulpieren. Allerdings ergibt sich aus den dargestellten Umständen und unter Berücksichtigung dessen, dass der Beschuldigte deshalb selbständig tätig ist, weil er ansonsten seine Tätigkeit als Zeitungsausträger nicht mehr ausüben könnte, da sein Vertragspartner B. sich dazu entschlossen hat, die Zustellung seiner Druckwerke nicht mehr durch unselbständig Beschäftigte, sondern auf Werkvertragsbasis zu besorgen, dass er die Verletzung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen und in der Folge der Verkürzung an Umsatzsteuer nicht einfach billigend in Kauf nahm.

Dass der Beschuldigte quasi unfreiwillig unternehmerisch tätig ist, entbindet ihn selbstredend nicht von seinen steuerlichen Verpflichtungen, allerdings ist ernsthaft zu hinterfragen, welche Erwartungen an einen Zeitungsausträger als „Unternehmer wider Willen“ zu stellen sind. Es ist jedenfalls nicht vergleichbar mit jemandem, der sich dazu entschlossen hat, sich mit einem eigenen Unternehmen selbständig zu machen, in dem er seinem Wunsch nach Unternehmertum verwirklicht. Dies kann beim Beschuldigten nicht gesagt werden, wobei ihn das - wie bereits erwähnt - nicht von seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen entbindet. Aber bei Bewertung der subjektiven Tatseite ist auch zu berücksichtigen, welche Möglichkeiten ihm in seiner konkreten Situation offenstanden.

Dabei steht für den Spruchsenat außer Zweifel, dass der Beschuldigte sehr wohl in der Lage gewesen wäre, hier weitere Bemühungen zu setzen, um seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Es wäre ihm auf Grund seiner geistigen und körperlichen Verhältnisse möglich gewesen, die Tatbestandsverwirklichung, hier die Abgabenverkürzung, vorauszusehen. Dies wird bereits durch den Sorgfaltsverstoß allein indiziert. Ein mit den rechtlich geschützten Werten verbundener, besonders einsichtiger Steuerpflichtiger in der Lage des Beschuldigten hätte eben weitergehende Bemühungen gesetzt, z. B. auch versucht, was dann ja für das Jahr 2022 vorgesehen war, dass die Umsatzsteuer bereits von B. abgeführt wird. Das Verhalten des Beschuldigten ist jedenfalls als grob fahrlässig zu qualifizieren. Beim Vergehen des § 33 Abs 2 lit a reicht es hinsichtlich der abgabenrechtlichen Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung aus, wenn dies bedingt vorsätzlich verletzt wird. Der Verkürzungserfolg muss hingegen vom Täter wissentlich bewirkt werden.

Die fahrlässige Verkürzung bzw. Nichtentrichtung der Umsatzsteuer hingegen ist nicht strafbar, da § 34 Abs 1 und 2 nur auf die Tatbestände des § 33 Abs 1 und 4 verweist, nicht jedoch auf Abs 2 (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 RZ 260, Stand 01.01.2014, rdb.at). Daher war das Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG einzustellen.“

2. Dagegen hat die Amtsbeauftragte mit Schreiben vom 14. Juli 2022 Beschwerde erhoben und begründend ausgeführt:

„....

Der Spruchsenat ist in seiner Entscheidung zur Ansicht gelangt, dass ***Bf1*** die Verletzung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen und in der Folge die Verkürzungen an Umsatzsteuer nicht einfach billigend in Kauf genommen habe, zumal er nur deshalb selbständig tätig sei, weil er aufgrund des Entschlusses seines Vertragspartners B., die Zustellung seiner Druckwerke nicht mehr durch unselbständig Beschäftigte, sondern auf Werkvertragsbasis zu besorgen, seine Tätigkeit als Zeitungsausträger ansonsten nicht mehr ausüben könne. Der Umstand, dass der Beschuldigte quasi unfreiwillig unternehmerisch tätig sei, entbinde ihn zwar nicht von seinen steuerlichen Verpflichtungen, allerdings sei ernsthaft zu hinterfragen, welche Erwartungen an einen „Unternehmer wider Willen“ zu stellen seien. Es sei jedenfalls nicht vergleichbar mit jemanden, der sich dazu entschlossen habe, sich mit einem eigenen Unternehmen selbständig zu machen und es sei bei Bewertung der subjektiven Tatseite jedenfalls zu berücksichtigen, welche Möglichkeiten ihm in seiner konkreten Situation offengestanden seien. Der Spruchsenat verkenne dabei nicht, dass der Beschuldigte über einen langen Zeitraum hinweg die Möglichkeit gehabt hätte, sich um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu kümmern und der Umstand, dass er sich an den Steuerberater gewandt, mehrfach beim Finanzamt vorgesprochen und auch Teilzahlungen (wenngleich ungewidmet) geleistet habe, vermöge ihn nicht völlig zu exkulpieren. Dabei stehe für den Spruchsenat außer Zweifel, dass der Beschuldigte sehr wohl in der Lage gewesen wäre, hier weitere Bemühungen zu setzen, um seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Es wäre ihm auf Grund seiner geistigen und körperlichen Verhältnisse auch möglich gewesen, die Tatbestandsverwirklichung, hier die Abgabenverkürzung, vorzusehen und ein mit den rechtlich geschützten Werten verbundener, besonders einsichtiger Steuerpflichtiger in der Lage des Beschuldigten hätte eben weitergehende Bemühungen gesetzt, z. B. auch versucht, was dann ja für das Jahr 2022 vorgesehen war, dass die Umsatzsteuer bereits von B. abgeführt wird. Das Verhalten des Beschuldigten ist nach Ansicht des Spruchsenates jedenfalls als grob fahrlässig zu qualifizieren. Da die fahrlässige Verkürzung bzw. Nichtentrichtung der Umsatzsteuer allerdings nicht strafbar ist, führte dies zur Einstellung des Finanzstrafverfahrens nach § 136 FinStrG.

Für die Amtsbeauftragte besteht auf Grund der im Abgaben- und Finanzstrafverfahren vorliegenden Beweismittel und Indizien - bei entsprechender vollständiger Beweiswürdigung derselben - kein Zweifel daran, dass der Beschuldigte nicht nur grob fahrlässig gehandelt hat, sondern bezüglich der Pflichtverletzung vorsätzlich im Sinne des § 8 Abs 1 FinStrG, die Wissentlichkeit hinsichtlich der Abgabenverkürzung ebenfalls gegeben ist und er somit eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG bewirkt hat.

Der Spruchsenat hat die vorliegenden Beweise und Indizien im Rahmen dessen Beweiswürdigung nicht umfassend gewürdigt und gelangte damit zu einer unrichtigen

Beurteilung des vorliegenden, im Untersuchungsverfahren festgestellten und in objektiver Hinsicht auch unbestrittenen Sachverhaltes.

So erachtete der Spruchsenat die Aussage des Beschuldigten, wonach er sich bemüht habe seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und sich an mehrere Steuerberater gewandt habe, welche ihn allerdings als Mandaten abgelehnt haben, als glaubwürdig. Es sei lebensnah, dass es insbesondere seit Beginn der Pandemie im März 2020 schwierig geworden sei, solche Angelegenheit abzuwickeln, zumal ab diesem Zeitpunkt viele Steuerberater damit beschäftigt gewesen seien, für ihre eingesessenen Mandaten Covid-Beihilfen etc. zu beantragen und folglich an Neukunden, die ohnehin nur ein geringes Auftragsvolumen mit sich bringen, nicht sonderlich interessiert gewesen sei.

Für die Amtsbeauftragte erschließt sich bereits in diesem Zusammenhang nicht, weshalb den Aussagen des Beschuldigten hier Glauben geschenkt wurde, zumal sie sich nicht mit der vorliegenden Aktenlage decken. Die Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt des Beschuldigten StNr: ***BF1StNr1*** verdeutlicht nämlich, dass es der Beschuldigte nicht nur versucht hat einen steuerlichen Vertreter zu finden, vielmehr waren seine Bemühungen in dieser Hinsicht erfolgreich. Der Beschuldigte war dem Kenntnisstand der Abgabenbehörde zufolge im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zunächst bis Juli 2018 von der D. GmbH und in weiterer Folge von März 2019 bis Jänner 2022 von der C. GmbH steuerlich vertreten. Zudem wird ersichtlich, dass die Vertretung auch tatsächlich ausgeübt wurde und durch die jeweiligen steuerlichen Vertreter für den Beschuldigten Anbringen an die Abgabenbehörde erstattet wurden. So stellte um nur einige Beispiele zu nennen die D. GmbH im Februar 2018 einen Antrag auf Zahlungserleichterung und seitens der C. GmbH wurden ebenfalls Anträge auf Zahlungserleichterung eingebracht, im Mai 2019 ein Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer sowie im Mai 2019 eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und nachfolgend Ende des Jahres 2019 noch einen Vorlageantrag. Entgegen seinen Angaben war er sohin tatsächlich von den beiden den Senat namhaft gemachten Steuerberatungskanzleien steuerlich vertreten und sein Mandat wurde nicht wie von ihm erwähnt von allen kontaktierten Stellen abgelehnt. In diesem Sinne wäre es dem Beschuldigten ein leichtes gewesen, sich an seine steuerlichen Vertreter zu wenden und dafür zu sorgen, dass seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer ordnungsgemäß erfüllt werden.

Neben diesem Vorbringen berücksichtigte der Spruchsenat auch die Tatsache, dass der Beschuldigte quasi unfreiwillig unternehmerisch tätig ist. Der Spruchsenat gelangt dabei zur Ansicht, dass bei einem Zeitungsausträger als „Unternehmer wider Willen“ zu hinterfragen sei, welche Erwartungen zu stellen sind und es sei jedenfalls nicht vergleichbar mit jemandem, der sich aus eigenem Wunsch zur Selbstständigkeit entschlossen habe. Gesamthaft waren die dargestellten Umstände und die vom Beschuldigten gesetzten Bemühungen wie die behaupteten Vorsprachen beim Finanzamt, die ungewidmet geleisteten Teilzahlungen sowie die angeblich erfolglose Suche nach einem Steuerberater ausreichend, um den Spruchsenat

davon zu überzeugen, dass ***Bf1*** die Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen und in Folge die Verkürzungen an Umsatzsteuer nicht einfach billigend in Kauf genommen hat.

Dem ist zu entgegnen, dass auch ein „Unternehmer wider Willen“ seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen hat und auch an einen solchen gewisse Erwartungen zu stellen sind. Festzuhalten ist, dass im gegenständlichen Fall nur sehr grundlegende Anforderungen gestellt werden, die Erwartungen nicht besonders hoch sind und an jeden Abgabepflichtigen in der Form gestellt werden können. Die Verpflichtung zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen und Entrichtung der Umsatzsteuer ist eine elementare abgabenrechtliche Vorschrift, deren Kenntnis kein steuerliches Spezialwissen bedarf und beim Beschuldigten gemeinsam mit den Konsequenzen bei Nichtbefolgung jedenfalls vorhanden ist. Hier wird auf das abgeschlossene Finanzstrafverfahren Nr. yyy von 07.02.2011 verwiesen sowie auf die dafür ursächliche Umsatzsteuersonderprüfung vom Jänner 2011, anlässlich derer der Beschuldigte bei Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige wegen der bis dahin nicht offen gelegten Umsatzsteuerzahllasten erstattete. Dieses Verfahren wurde mit einer Bestrafung des Beschuldigten wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 01-11/2010 abgeschlossen und ist bereits getilgt.

Der Beschuldigte räumt sogar zumindest für die Jahre ab 2019 ein, dass ihn B. über die eingetretene Umsatzsteuerpflicht informiert hat und es ihm daher bekannt war. Zusätzlich hat er durch den seinerzeitig zuständigen steuerlichen Vertreter C. GmbH eine UID-Nummer beim Finanzamt beantragen lassen. Ab diesem Zeitpunkt hat der Beschuldigte folglich sein Honorar von B. inklusive Umsatzsteuer ausbezahlt bekommen. Die Abrechnungsweise der Honorare für seine Tätigkeit als Zeitungszusteller erfolgt nach Angaben des Beschuldigten dergestalt, dass in den monatlichen Abrechnungen das Honorar mit der Umsatzsteuer ausgewiesen ist. Es wäre aus diesem Grund für den Beschuldigten eine einfache Angelegenheit gewesen seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und die angeführten Umsätze in die einzureichenden Voranmeldungen zu übernehmen bzw. die vereinnahmte Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Diese minimale Anforderung kann nämlich auch an einen „Unternehmer wider Willen“ gestellt werden und von einer Person mit den Fähigkeiten des Beschuldigten selbstredend erfüllt werden. An dieser Stelle wird noch darauf hingewiesen, dass der Beschuldigte zumindest die ausgewiesene Umsatzsteuer rechtzeitig entrichten können hätte, dies hätte dann auch nicht zu einem weiteren Finanzstrafverfahren geführt. Der Beschuldigte führt hiezu an, dass ihm niemand gesagt habe, wie er die Umsatzsteuer einzahlen müsse und es habe ihm niemand geholfen. Die Vorsprache beim Infocenter sei aufgrund Corona nicht möglich gewesen und in bar habe er auch keine größeren Beträge einzahlen dürfen. Dies ist allerdings ebenfalls als zweckgerichtete Schutzbehauptung in Abrede zu stellen. Die Beschränkungen der persönlichen Vorsprache im Infocenter hat es erst seit dem ersten Covid-19 bedingten Lockdown im März 2020 gegeben, davor war es uneingeschränkt

möglich dort vorzusprechen und nachzufragen. Der Beschuldigte hatte somit zwei Jahre die Möglichkeit sich über korrekte Abwicklung beim Infocenter zu informieren. Im Übrigen war es auch danach möglich telefonisch Kontakt mit dem Finanzamt aufzunehmen und sich die benötigte Auskunft auf diesem Wege einzuholen bzw. hätten ihm seine jeweiligen steuerlichen Vertreter in dieser Angelegenheit mit Sicherheit auch weiterhelfen können. Zudem sind die Finanzamtszahlungen über die E-Banking-Funktion des jeweiligen Zahlungsanbieters sehr einfach zu handhaben und für jedermann ohne weitere Erklärungen möglich. So muss nur die Steuernummer eingegeben werden und dann kann die zugehörige Steuerart samt Zeitraum aus einer vorgegebenen Liste ausgewählt werden. Nach Eingabe des Betrages kann die Überweisung dann getätigt werden. Dieser selbsterklärende Vorgang ist auch dem Beschuldigten zuzumuten, zumal es ihm offenbar am 17.09.2019 möglich war eine Zahlung mit Verrechnungsweisung (E 2018) zu tätigen. Aus welchem Grund es dann nur betreffend die Umsatzsteuer diesbezügliche Unklarheiten gibt, ist nicht nachvollziehbar.

Des Weiteren kann nicht davon ausgegangen werden, dass hinsichtlich der Akontozahlungen auf dem Abgabenkonto von einer Entrichtung der Umsatzsteuer ausgegangen wurde. Nach Berücksichtigung der Zahlungseingänge, welche der Bedienung von Ratenzahlungen zuzuordnen sind sowie der Zahlungseingänge durch B. infolge von Forderungspfändungen, verbleiben von den angesprochenen Akontozahlungen folgende Beträge:

01.03.2019 € 300,00 (aushaftender Rückstand auf dem Abgabenkonto € 17.580,96)

11.03.2019 € 310,00

13.06.2019 €1.000,00

19.07.2021 € 1.000,00 (aushaftender Rückstand angewachsen auf € 38.955,55)

An dieser Stelle darf noch angemerkt werden, dass es sich bei den Zahlungen am 01.03.2019 und 11.03.2019 um Zahlungen handelt, die in bar an den Exekutor im Rahmen einer Bereisung übergeben wurden.

Gesamthaft betrachtet zeigt sich, dass der Beschuldigte seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen über einen langen Zeitraum eklatant verletzt hat. Die Interaktion mit der Abgabenbehörde hat er ohnehin auf ein Minimum beschränkt, es wurden nämlich nicht nur die Umsatzsteuervoranmeldungen nicht eingereicht, sondern auch im Hinblick auf die Jahreserklärungen musste die Abgabenbehörde nach erfolglosen Erinnerungen regelmäßig Zwangsstrafen festsetzen und zu Schätzungen greifen. Auch die Zahlungsmoral lässt sehr zu wünschen übrig, der Rückstand ist stetig angestiegen und neben den infolge Forderungspfändungen an die Abgabenbehörde angewiesenen Beträge sind nur in sehr geringem Ausmaß Zahlungen an die Abgabenbehörde geleistet worden. Das Gesamtbild verdeutlicht daher eindrücklich, dass der Beschuldigte eine auffallende Gleichgültigkeit

gegenüber sämtlichen abgabenrechtlichen Verpflichtungen aufzeigt und nicht einmal wiederholte Erinnerungen und Zwangsstrafen ihn dazu bewegen können, sein Verhalten zu ändern. Auch das Einschreiten der Finanzstrafbehörde durch das erste Schreiben betreffend Prüfung von Verdachtsgründen, welches bereits am 06.05.2021(!) ausgefertigt wurde, hat nicht dazu geführt, dass der Beschuldigte von nun an seinen abgabenrechtlichen Obliegenheiten nachkommt. Sogar nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens und Durchführung der mündlichen Verhandlung am 10.05.2022 hat der Beschuldigte eine weitere Tathandlung gesetzt und zwar wurde die Voranmeldung für den Zeitraum 01-03/2022 wieder nicht zum Fälligkeitszeitpunkt, sondern erst wesentlich verspätet am 29.06.2022 eingereicht.

Selbst wenn wie vom Spruchsenat angenommen an einen „Unternehmer wider Willen“ geringere Anforderungen zu stellen sind, kann davon ausgegangen werden, dass die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen auf Basis der Abrechnungen und die Entrichtung der Umsatzsteuer durchaus im Rahmen der Möglichkeiten des Beschuldigten gelegen ist und er ansonsten jederzeit die für ihn zuständigen steuerlichen Vertreter damit beauftragen können hätte. Da es der Beschuldigte allerdings in Kenntnis der diesbezüglichen Verpflichtungen über vier Jahre hinweg nicht für nötig gehalten hat auch nur eine einzige Voranmeldung einzureichen und die vereinnahmte Umsatzsteuer zu entrichten, liegt nach Ansicht der Amtsbeauftragten bei richtiger Beweiswürdigung nicht nur grobe Fahrlässigkeit, sondern zumindest ein bedingter Vorsatz vor. Darüber hinaus ist auch die Wissentlichkeit in Bezug auf die Abgabenverkürzung in diesem Sinne als untrennbare Folge dieser Handlungsweise und der beharrlichen Unterlassung der Entrichtung der ausgewiesenen Umsatzsteuer als gegeben anzusehen.

Hievon ausgehend wird im weiteren Verfahren der Sachverhalt unter den Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG zu subsumieren und über den Beschuldigten eine dementsprechende tat-, schuld- und täterpersönlichkeitsgerechte Bestrafung unter Berücksichtigung der vorliegenden Strafzumessungsgründe vorzunehmen sein. Sollte sich das Bundesfinanzgericht den Ausführungen der Amtsbeauftragten nicht anschließen können, wird in eventu, dem Gebote äußerster Vorsicht nachkommend, darauf hingewiesen, dass zumindest eine Qualifizierung und Bestrafung der vorliegenden Sachverhalte als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG zu prüfen sein wird.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Nach dem gegebenen beim Finanzamt Österreich aufliegenden Datenbestand war der Beschuldigte u.A. in den Jahren 2018 bis 2021 für den Auftraggeber B. GmbH & Co KG tätig. Seitens des Finanzamtes Österreich wurden diese Einkünfte (als Zeitungszusteller) als selbständige Einkünfte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) beurteilt und dementsprechende

Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die gegenständlichen Streitjahre 2018 bis 2021 an den Bf. erlassen. Von der Auftraggeberin B. GmbH & Co KG wurden für diese Leistungen des Bf. Meldungen nach § 109a EStG 1988 an das Finanzamt übermittelt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage und aus der Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung.

2. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:

1. Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung weiters 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 § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind.

2. Nach § 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.

3. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung

vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. zB VwGH 17.08.2023, Ra 2023/13/0053; VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091 sowie 19.03.2015, 2013/16/0104, je uHa Vorjudikatur).

4. Im vorliegenden Fall ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zunächst schon die objektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht eindeutig geklärt. Seitens der zuständigen Abgabenbehörde (nunmehr Finanzamt Österreich) wurde die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit als Zeitungszusteller als selbständige Tätigkeit eingestuft. Für das Jahr 2018 wurden die entsprechenden Zahllasten an Umsatzsteuer von der Abgabenbehörde anhand einer § 109a Meldung von B. GmbH & Co KG im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2018 ermittelt, iHv € 7.891,36 beziffert und mit Bescheid vom 25. August 2020 festgesetzt, wobei der Bescheid in Rechtskraft erwachsen ist. Eine nähere Auseinandersetzung, ob es sich tatsächlich um eine selbständige bzw. unternehmerische Tätigkeit handelt, ist seitens der Abgabenbehörde, nach der vorliegenden Aktenlage nicht erfolgt.

5. Nach § 161 Abs. 4 FinStrG kann das Bundesfinanzgericht auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Bescheides) unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde mit Beschluss verfügen, wenn es umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält; die Finanzstrafbehörde ist im weiteren Verfahren an die in dem zurückverweisenden Beschluss niedergelegte Rechtsanschauung gebunden. Für das neue verwaltungsbehördliche Erkenntnis gelten die Abs. 2 und 3 sinngemäß. Bei der Ermessensübung ist zu beachten, dass eine Zurückverweisung dann geboten sein kann, wenn es sonst zu einer Verkürzung des Instanzenzuges kommen würde (vgl. *Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 161, Rz 31 (Stand 1.11.2020, rdb.at), uHa *Seiler/Seiler*, FinStrG⁵ § 161 Rz 22).

6. Das Umsatzsteuergesetz (UStG 1994) definiert den Begriff der Selbständigkeit nicht, sondern grenzt ihn in § 2 Abs 2 nur negativ ab: Natürliche Personen sind nicht selbständig, wenn sie einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, 6. Aufl., § 2 Tz 68). Traditionell geht die Praxis davon aus, dass der Begriff der Selbständigkeit (Unselbständigkeit) bei natürlichen Personen im Umsatzsteuerrecht identisch mit dem des Einkommensteuerrechts ist (vgl. *Ruppe/Achatz*, 6. Aufl., § 2 Tz 69, mwN).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0108, - zur Nichtselbständigkeit von Zustellfahrern, uHa z.B. den Beschluss VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066, mwN). Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. z.B. wiederum VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0108, uHa z.B. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230, mwN). Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ergibt sich auch, dass tätigen Personen zukommende Gewerbebefugnisse keinen für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstand darstellen (vgl. zB VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066; vgl. auch *Dullinger*, Ausnahme der Zeitungszusteller aus dem ASVG, *ecolex* 2019, 702).

7. Für den vorliegenden Fall hat weder die Abgabenbehörde noch die Finanzstrafbehörde Feststellungen über den Inhalt der zwischen dem Bf. und dem Auftraggeber getroffenen (schriftlichen) Vereinbarung getroffen bzw. welchen konkreten Inhalt dieser Vertrag aufweist. Auch zu den näheren Umständen bzw. Modalitäten zur tatsächlich ausgeübten Tätigkeit des Bf. wurden keine Feststellungen getroffen (zu den Kriterien vgl. z.B. BFG 27.02.2025, RV/7101757/2018; UFS vom 11.01.2008, RV/2190-W/07).

8. Die Unselbständigkeit einer Person bedeutet im Innenverhältnis zum Arbeitgeber, dass die Leistungserbringung des Unselbständigen nichtunternehmerisch ist, somit keine Umsatzsteuerpflicht auslöst (vgl. *Ruppe/Achatz*, 6. Aufl., § 2 Tz 70). Dem angefochtenen Erkenntnis mangelt es insgesamt an Feststellungen, auf Grund derer eine Beurteilung vorgenommen werden könnte, ob die Tätigkeit des Bf. als selbständige oder allenfalls doch als nichtselbständige Tätigkeit zu beurteilen ist. Jedenfalls ist der bloße Umstand, dass seitens des Auftraggebers Meldungen nach § 109a EStG 1988 ausgestellt wurden, für sich allein betrachtet nicht hinreichend, um von einer selbständigen Tätigkeit des Bf. ausgehen zu können.

9. Soweit im Erkenntnis des Spruchsenats ausgeführt wird, - „Vorauszuschicken ist, dass es im Beweisverfahren nicht weiter strittig war, dass der Beschuldigte es in den Zeiträumen 2018 bis 2021 unterlassen hat, rechtzeitig eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen und gleichzeitig die darauf entfallenen Umsatzsteuervorauszahlungen zu leisten und dadurch auch eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 47.446,19 bewirkt hat.“ – wird dem seitens des Bundesfinanzgerichts nicht gefolgt. Auch der weitere Hinweis im Erkenntnis des Spruchsenats, „dass der Beschuldigte deshalb selbständig tätig ist, weil er ansonsten seine Tätigkeit als Zeitungsausträger nicht mehr ausüben könnte, da sein

Vertragspartner B. sich dazu entschlossen hat, die Zustellung seiner Druckwerke nicht mehr durch unselbständig Beschäftigte, sondern auf Werkvertragsbasis zu besorgen“ ist für sich allein ungeeignet, um eine selbständige Tätigkeit des Bf. anzunehmen.

Die Finanzstrafbehörde wird somit im fortgesetzten Verfahren Feststellungen zu treffen haben, ob die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit als eine nichtselbständige oder eine selbständige bzw. unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren ist.

Für die Ermessensübung zu Gunsten einer Aufhebung des Erkenntnisses spricht für den vorliegenden Fall weiters, dass dem Bf. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll.

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.

Feldkirch, am 30. Dezember 2025