

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat 6008-3 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Johann Fischerlehner, die Richterinnen Mag.^a Christina Buchner, MBA und die fachkundigen Laienrichterinnen Mag.^a Sieglinde Jell-Anreiter und Christian Nemeth in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 21.04.2022 sowie der Beschwerde der Amtsbeauftragten vom 14.04.2022 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 17. September 2021, Geschäftszahl *Strafnummer1*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Mai 2026 in Anwesenheit des Beschuldigten, dessen Verteidigerin V., des Vertreters der Amtsbeauftragten AB sowie des Schriftführers Markus Blöchl LL.B. LL.M. zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 17. September 2021, Geschäftszahl *Strafnummer1*, wurde der Beschuldigte schuldig erkannt, als Geschäftsführer der *A & A GmbH* vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Jahr 2016 in Höhe von € 26.965,38 bewirkt zu haben, wobei es beim Versuch blieb.

Dem Schuldspruch lag zugrunde, dass der Beschuldigte einerseits zu Unrecht eine Forderungsberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 vorgenommen habe, obwohl die Voraussetzungen für eine Uneinbringlichkeit nicht vorgelegen hätten, und andererseits Umsatzsteuer aus einer im Dezember 2018 ausgestellten Rechnung mit Datum 31.12.2016 nicht an das Finanzamt abgeführt habe.

Der Spruchsenat stützte seine Feststellungen im Wesentlichen auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung sowie die Aussagen der im Verfahren einvernommenen Zeugen. Die Verantwortung des Beschuldigten, wonach er auf Anweisung des Betriebsprüfers gehandelt habe, wurde als nicht glaubhaft gewertet und durch die Aussage des Prüfers widerlegt.

In rechtlicher Hinsicht ging der Spruchsenat davon aus, dass der Beschuldigte zumindest mit bedingtem Vorsatz gehandelt habe, wobei insbesondere auf seine langjährige Tätigkeit als Steuerberater und die daraus resultierenden Fachkenntnisse abgestellt wurde.

Unter Bedachtnahme auf eine frühere finanzstrafrechtliche Verurteilung vom 27.04.2018 wurde gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG eine Zusatzstrafe verhängt. Als mildernd wurden insbesondere der Versuch, die Schadenswiedergutmachung sowie der Zeitablauf berücksichtigt, erschwerende Umstände wurden nicht angenommen. Über den Beschuldigten wurde eine Zusatzgeldstrafe in Höhe von € 10.000,00 sowie eine Ersatzfreiheitsstrafe von 20 Tagen verhängt; zudem wurde ein Kostenbeitrag gemäß § 185 FinStrG ausgesprochen.

Das gegenständliche Finanzstrafverfahren gründet sich auf die Feststellungen einer **Betriebsprüfung** der Jahre 2014 bis 2016 bei der *A & A GmbH* (Bericht vom 23.01.2019). Der Beschuldigte ist seit 2005 Geschäftsführer dieser Gesellschaft und für deren abgabenrechtliche Belange verantwortlich.

Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass die *A & A GmbH* im Jahr 2015 das in Konkurs befindliche Unternehmen *B GmbH* samt Liegenschaft und weiteren Vermögenswerten erworben habe. Dieser Erwerb sei nach den Angaben des Beschuldigten im Interesse der *R GmbH* erfolgt, die eine Erweiterung ihres Geschäftsbetriebes geplant habe. Nachdem sich jedoch herausgestellt habe, dass eine Bebauung der Liegenschaft nicht möglich gewesen sei, sei diese noch im selben Jahr wieder veräußert worden.

Während des zwischenzeitlichen Besitzes sei die Liegenschaft untervermietet worden. Da Mietforderungen teilweise nicht beglichen worden seien, habe die *A & A GmbH* im Jahr 2016 eine Berichtigung der Umsatzsteuer iHv. € 4.173,86 gemäß § 16 UStG 1994 vorgenommen. Im Verfahren habe sich jedoch ergeben, dass seitens des Geschäftsführers der *R GmbH* eine Zusage bestanden habe, diese Mietausfälle zu übernehmen. Nach Ansicht der belangten Behörde sei daher keine Uneinbringlichkeit der Forderungen vorgelegen, weshalb die vorgenommene Berichtigung zu Unrecht erfolgt sei.

Weiters sei festgestellt worden, dass die *R GmbH* Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Nutzung der Liegenschaft übernommen habe. Die *A & A GmbH* habe hierfür im Dezember 2018 eine auf 31.12.2016 datierte Rechnung über € 114.000,00 netto zuzüglich € 22.800,00 Umsatzsteuer ausgestellt. Diese Umsatzsteuer sei jedoch nicht an das Finanzamt abgeführt worden.

Aufgrund dieser Feststellungen habe sich im Rahmen der Betriebsprüfung unter Berücksichtigung einer abziehbaren Vorsteuer iHv. € 8,48 eine Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2016 in Höhe von € 26.965,38 ergeben. Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2016 sei am 21.02.2018 eingereicht worden, der entsprechende Bescheid sei am 22.01.2019 unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen ergangen. Da die Abgabenverkürzung erst im Zuge der Betriebsprüfung aufgedeckt und korrigiert worden sei, sei es beim Versuch der Abgabenhinterziehung geblieben.

Mit Strafverfügung vom 05.10.2020 sei zunächst eine Geldstrafe in Höhe von € 6.000 verhängt worden, gegen die der Beschuldigte Einspruch erhoben habe. In der daraufhin durchgeführten mündlichen Verhandlung sei mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 17.09.2021 eine Zusatzstrafe in Höhe von € 10.000 ausgesprochen worden.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die **Beschwerde des Beschuldigten** vom 21.04.2022, in der dieser vorbringt, er habe im Zusammenhang mit dem Ankauf und der späteren Veräußerung der *B GmbH* lediglich treuhändig für die *R GmbH* gehandelt. Die Abwicklung sei über die *A & A GmbH* erfolgt, weil kurzfristig keine andere Gesellschaft zur Verfügung gestanden sei. Hintergrund sei gewesen, dass die *R GmbH* wegen steigenden Lagerbedarfs kurzfristig einen neuen Standort gesucht habe und binnen 24 Stunden über den Ankauf entschieden werden musste. Da die *R GmbH* in dieser kurzen Zeit keine eigene Gesellschaft für den Erwerb habe bereitstellen können, sei der Beschuldigte, als deren Steuerberater ersucht worden, den Ankauf über die *A & A GmbH* vorzunehmen. Es sei vereinbart gewesen, dass sämtliche Kosten ersetzt würden und der *A & A GmbH* kein wirtschaftlicher Vorteil verbleibe, weshalb es sich um durchlaufende Posten gehandelt habe, die nicht der Umsatzsteuer unterlägen. Der Beschuldigte bekämpft das Erkenntnis des Spruchsenates in seiner Gesamtheit. Er bestreitet insbesondere, ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten gesetzt zu haben, und bringt im Wesentlichen vor, dass weder objektiv noch subjektiv der Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt sei.

Weiters wird in der Beschwerde ausgeführt, dass der Mietausfall zutreffend beurteilt worden sei und der Beschuldigte zum damaligen Zeitpunkt davon ausgehen habe müssen, dass keine Zahlung mehr erfolgen werde. Die spätere Zusage der Kostenübernahme sei erst nachträglich im Jahr 2018 erfolgt und daher für die ursprüngliche Beurteilung nicht maßgeblich gewesen. Er verweist darauf, dass der Mieter trotz wiederholter telefonischer und auch per E-Mail erfolgter Zahlungserinnerungen nicht gezahlt habe und auch über Dritte, insbesondere über *Erstmieter*, der als Vermittler für *Zweitmieter* auftrat und *Geschäftsführer R GmbH*, Interventionen versucht worden seien.

Der Beschuldigte bringt ferner vor, er habe alle maßgeblichen Sachverhalte gegenüber dem Finanzamt vollständig offengelegt. Er verweist dazu auf die eingereichten Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen, die Jahresabschlüsse, die Beantwortung von

Ergänzungsaufträgen sowie auf Besprechungen und Telefongespräche mit dem Finanzamt. Die als „unfertige Leistungen“ bezeichneten Beträge seien bilanziell erfasst und offen ausgewiesen worden. Auch die Mietausfälle und die Wertberichtigung seien gegenüber dem Finanzamt offengelegt worden. Die abweichende steuerliche Behandlung beruhe lediglich auf einer unterschiedlichen rechtlichen Beurteilung, weshalb ein vorsätzliches Verhalten nicht vorliege. Insbesondere sei offengeblieben, zu welchem Zeitpunkt die *R GmbH* überhaupt zugesagt habe, den Mietausfall zu übernehmen.

Der Beschuldigte beanstandet weiters, dass der Spruchsenat die Frage nicht behandelt habe, ob der Mieter die Rechnung überhaupt zum Vorsteuerabzug verwendet habe. Auch darin erblickt er einen Begründungsmangel.

Zur Rechnung vom 31.12.2016 über € 114.000 netto zuzüglich Umsatzsteuer bringt der Beschuldigte vor, der Senat habe seine Darstellung, wonach der Betriebsprüfer die Ausstellung einer entsprechenden Rechnung verlangt habe, zu Unrecht verworfen. Die Aussage des Prüfers sei nicht überzeugend, insbesondere weil fraglich sei, wie dieser sich nach längerer Zeit noch so konkret an die Prüfung erinnern könne. Inhaltlich beharrt der Beschuldigte darauf, dass die in Rechnung gestellten Beträge keine echten umsatzsteuerpflichtigen Leistungen der *A & A GmbH* dargestellt hätten, sondern bloße Weiterverrechnungen von Aufwendungen, die wirtschaftlich die *R GmbH* betroffen hätten. Es handle sich daher um durchlaufende Posten, die nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden. Die eigentlichen Beratungsleistungen seien davon getrennt zu sehen und lediglich in wesentlich geringerem Umfang gesondert fakturiert worden.

Zudem wird vorgebracht, dass die Zahlungsflüsse buchhalterisch nachvollziehbar erfasst worden seien und die vom Finanzamt vorgenommenen Änderungen teilweise widersprüchlich seien.

Zur subjektiven Tatseite bringt der Beschuldigte vor, dass ihm weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit angelastet werden könne. Er habe aufgrund der Offenlegung, der Abstimmung mit dem Finanzamt und seiner eigenen rechtlichen Beurteilung davon ausgehen dürfen, gesetzeskonform gehandelt zu haben. Die abweichende Ansicht der Finanzverwaltung könne daher höchstens eine andere Rechtsmeinung, nicht aber eine vorsätzliche Abgabenverkürzung begründen. Insgesamt liege daher kein Finanzvergehen vor. In eventu wird beantragt, die verhängte Geldstrafe herabzusetzen.

Die **Amtsbeauftragte** bringt demgegenüber in ihrer **Beschwerde** vor, die verhängte Strafe sei zu niedrig bemessen worden. Aufgrund der beruflichen Stellung des Beschuldigten als Steuerberater seien strengere Maßstäbe anzulegen. Zudem seien der längere Tatzeitraum, wiederholte Pflichtverletzungen sowie die einschlägige Vorverurteilung als erschwerend zu berücksichtigen gewesen. Es werde daher eine Erhöhung der Geldstrafe sowie der Ersatzfreiheitsstrafe beantragt.

Damit liegen dem Bundesfinanzgericht sowohl die Beschwerde des Beschuldigten gegen den Schuldspruch und die Strafhöhe als auch die Beschwerde der Amtsbeauftragten hinsichtlich der Strafhöhe zur Entscheidung vor.

Die belangte Behörde hat im **Vorlagebericht** vom 09.08.2022 an das Bundesfinanzgericht sowie in ihrer Stellungnahme ausgeführt, dass der Beschuldigte aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit als Steuerberater über umfassende Kenntnisse im Abgabenrecht verfüge. Ihm sei insbesondere bekannt gewesen, dass eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 nur bei endgültiger Uneinbringlichkeit zulässig sei und dass ausgewiesene Umsatzsteuer jedenfalls abzuführen sei. Dennoch habe er sich nicht entsprechend verhalten. Unter Hinweis auf die Ergebnisse des Spruchsenatsverfahrens, insbesondere die Zeugenaussagen, werde das Vorliegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens bekräftigt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

In der **mündlichen Senatsverhandlung** vom 28.05.2026 wurde der Beschuldigte zu einer allfälligen Änderung der persönlichen Verhältnisse befragt, was diese verneinte.

Zur Forderungsabschreibung brachte der Beschuldigte vor, dass zu *Erstmieter* und *Zweitmieter* ein gewisses Vertrauensverhältnis bestand, weshalb davon ausgegangen wurde, dass die Mietforderungen beglichen werden würden. Zwei protokollierte Anrufe seien hinsichtlich der säumigen Mietzahlung erfolgt. Darüber hinaus gab es keine objektiven Anhaltspunkte für eine Uneinbringlichkeit und keine gerichtliche Eintreibung. Die Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldung sei im Rahmen der Prüfung der *A & A GmbH* erfolgt und die Umsatzsteuer mit 19.02.2019 bezahlt worden.

Zur Rechnung vom 31.12.2016 wurde vorgebracht, dass die Leistungen in Zusammenhang mit dem Ankauf und Verkauf der Liegenschaft gesondert über zwei Honorarnoten abgerechnet worden seien. Die in der Bilanz 2016 ausgewiesenen unfertigen Leistungen seien aus bilanz- bzw. körperschaftsteuerlichen Gründen als solche erfasst worden, um eine Besteuerung nicht fakturierter Leistungen zu vermeiden. Die streitgegenständliche Rechnung sei nach dem Vorbringen des Beschuldigten lediglich als Beleg im Rahmen der Betriebsprüfung ausgestellt worden. Das mit 31.12.2016 datierte Schriftstück sei erst im Dezember 2018 erstellt worden, um dem Betriebsprüfer eine Unterlage zur Darstellung der halbfertigen Leistungen vorzulegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festgestellter Sachverhalt:

Der Beschuldigte kaufte als Geschäftsführer der Fa. *A & A GmbH* mit Kaufvertrag vom 10.06.2015 das in Konkurs befindliche Unternehmen *B GmbH* sowie weitere Vermögenswerte und eine Liegenschaft für die geplante Nutzung der *R GmbH*. Da eine Bebauung der Liegenschaft durch diese nicht umsetzbar war, verkaufte der Beschuldigte die Liegenschaft wieder. Der Weiterverkauf erfolgte am 30.09.2015 an die *M GmbH*.

In der Zwischenzeit wurde die Liegenschaft untervermietet. Da teilweise Mietforderungen nicht beglichen wurde, führte der Beschuldigte eine Forderungsabschreibung und infolgedessen eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 iHv. € 4.173,86 im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung Juli 2016 durch. Hinsichtlich der ausständigen Mieten wurde zweimal telefonisch urgiert, eine schriftliche Mahnung oder sonstige Betreibungsmaßnahmen wurden nicht gesetzt. Vom Geschäftsführer der *R GmbH* wurde zugesagt, diese ausgefallenen Mieten zu übernehmen. Die Betriebsprüfung qualifizierte die vorgenommene Forderungsabschreibung als nicht gerechtfertigt.

Für die Kostenübernahme wurde von der *A & A GmbH* an die *R GmbH* die Rechnung vom 31.12.2016 iHv. € 114.000,00 netto ausgestellt. Die ausgewiesene Umsatzsteuer beläuft sich auf € 22.800,00, diese wurde nicht an das Finanzamt abgeführt.

Im Zuge der Prüfungsfeststellungen ergab sich eine Umsatzsteuernachforderung für 2016 in Höhe von € 26.965,38 (€ 4.173,86 zuzüglich € 22.800,00, abzüglich Vorsteuer iHv. € 8,48, Prüfungsbericht vom 23.01.2019).

Diesbezüglich wurden im Rahmen der Spruchsenatsverhandlung als Zeugen der Betriebsprüfer sowie der für die ausgefallenen Mieten verantwortliche Mieter *Zweitmieter* vernommen. Auf Basis der Zeugeneinvernahmen sowie der Berufsstellung des Beschuldigten als langjähriger Steuerberater stützte der Spruchsenat seine Verurteilung.

Der Beschuldigte gab an, der Betriebsprüfer habe ihn angewiesen, die Umsatzsteuer nicht abzuführen. Diese Darstellung wurde durch den Zeugen *Betriebsprüfer* (Betriebsprüfer) zurückgewiesen.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung 2016 wurde am 21.02.2018 elektronisch eingereicht. Ende 2018 erfolgte bei der *A & A GmbH* eine Betriebsprüfung für die Jahre 2014 bis 2016. Im Rahmen dieser Prüfung wurde festgestellt, dass die Umsatzsteuer aus der Rechnung vom 31.12.2016 nicht abgeführt wurde. Nach Abschluss der Betriebsprüfung erging der Umsatzsteuererstbescheid für das Jahr 2016 am 22.01.2019, in welchem die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen festgesetzt wurde. Da die Verkürzung im

Wege der nachfolgenden bescheidmäßigen Festsetzung verhindert wurde, trat der abgabenrechtliche Erfolg nicht ein, sodass es insoweit beim Versuch einer Abgabenhinterziehung geblieben ist.

Strittig ist, ob der Beschuldigte durch die Vornahme der Forderungswertberichtigung hinsichtlich offener Mietforderungen sowie die umsatzsteuerliche Behandlung der von der *R GmbH* übernommenen Aufwendungen (Rechnung datiert auf 31.12.2016) seine abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten vorsätzlich verletzt und dadurch eine Abgabenhinterziehung, zumindest im Versuchsstadium, verwirklicht hat, oder ob er seiner Offenlegungspflicht vollständig nachgekommen ist und ihm weder objektiv noch subjektiv ein Finanzvergehen anzulasten war.

Beweiswürdigung:

Gem. § 98 Abs. 5 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Anwendung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf den von den Verfahrensparteien vorgelegten Schriftverkehr und Beweismittel. Der zeitliche Ablauf der Geschehnisse, insbesondere der Ankauf des in Konkurs befindlichen Unternehmens *B GmbH*, die spätere Weiterveräußerung der Liegenschaft, das zwischenzeitige Mietverhältnis sowie die im Prüfungsverfahren bedeutsamen Abrechnungen, ergeben sich im Wesentlichen aus den vorgelegten Verträgen, Rechnungen, E-Mails, Eingaben des Beschuldigten sowie den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Prüfung. Insoweit bestehen an den äußeren Tatsachen keine wesentlichen Zweifel.

Der Beschuldigte wurde bereits im Finanzstrafverfahren *Strafnummer2* am 27.04.2018 schuldig gesprochen grob fahrlässig unter Verletzung einer Abgabe-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht jeweils in den Jahren 2011 – 2014 bei der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eines Klienten keinen Privatanteil hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung ausgeschieden zu haben. Dadurch entstand eine Verkürzung der Einkommensteuer iHv. € 8.167,35. Hierfür wurde er zu einer Geldstrafe iHv. € 900,00 verurteilt.

Zum Mietverhältnis, zu den offenen Forderungen und zur vorgenommenen Forderungsberichtigung

Hinsichtlich der nicht bezahlten Mietentgelte steht auf Grundlage der Aussagen des Zeugen *Zweitmieter* sowie des eigenen Vorbringens des Beschuldigten fest, dass die Mietforderungen in den Jahren 2015 und 2016 tatsächlich unberechtigt offen geblieben sind. Aus der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ergibt sich ergänzend, dass

nach Darstellung des Beschuldigten zu *Zweitmieter* und *Erstmieter* ein gewisses Vertrauensverhältnis bestanden habe und zunächst davon ausgegangen worden sei, dass die Miete bezahlt werde. Ebenso steht fest, dass der Beschuldigte wegen dieser offenen Forderungen lediglich telefonische Kontaktaufnahmen veranlasst bzw. behauptet hat, während schriftliche Mahnungen, eingeschriebene Zahlungsaufforderungen, die Einschaltung eines Rechtsvertreters oder sonstige Betreibungsmaßnahmen nicht gesetzt wurden. In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde ausdrücklich eingeräumt, dass keine objektiven Anhaltspunkte für eine Uneinbringlichkeit und keine gerichtliche Eintreibung vorgelegen hätten.

Der Zeuge *Zweitmieter* gab nachvollziehbar an, dass es Unklarheiten über die Größe der vermieteten Fläche und über die Abrechnungsgrundlagen gegeben habe und die Nichtzahlung aus seiner Sicht darauf zurückzuführen gewesen sei. Diese Darstellung erscheint schon deshalb glaubhaft, weil sie das Ausbleiben der Zahlung inhaltlich erklärt, ohne dabei den Eindruck zu vermitteln, der Zeuge wolle sich bloß pauschal seiner Zahlungspflicht entziehen. Hinzu kommt, dass die Aussage des Zeugen, er sei grundsätzlich zahlungsfähig gewesen, im Verfahren nicht widerlegt werden konnte. Gerade dieser Umstand spricht gegen die Annahme des Beschuldigten, die Forderung sei bereits im Jahr 2016 objektiv uneinbringlich gewesen.

Demgegenüber vermochte der Beschuldigte den Eintritt einer Uneinbringlichkeit im Sinne des § 16 UStG 1994 nicht überzeugend darzutun. Er hat selbst eingeräumt, keine schriftlichen Mahnungen und keine weitergehenden Einbringungsmaßnahmen gesetzt zu haben. Das vorgelegte E-Mail vom 08.01.2018 an *Erstmieter* mit dem Betreff „Zahlungserinnerung“ belegt zwar, dass auch noch Anfang 2018 von einem offenen Rückstand ausgegangen wurde und diesbezüglich zumindest eine Erinnerung erfolgte; gerade daraus ergibt sich aber nicht, dass bereits im Jahr 2016 von einer endgültigen Uneinbringlichkeit auszugehen gewesen wäre. Vielmehr zeigt dieses Schreiben, dass die Forderung weiterhin als grundsätzlich einforderbar behandelt wurde. Die Telefonate stellten sich als telefonische Urgenzen dar, ohne dass darüber hinaus objektive oder dokumentierte Betreibungsschritte gesetzt worden wären.

Wenn der Beschuldigte dennoch bereits im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung Juli 2016 eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 vorgenommen hat, obwohl weder eine dokumentierte und ernsthafte Betreibung noch sonstige objektive Umstände vorlagen, aus denen sich eine endgültige Uneinbringlichkeit ergeben hätte, so ist dieses Vorgehen sachlich nicht nachvollziehbar. Hinzu tritt, dass nach den Verfahrensergebnissen seitens des Geschäftsführers der *R GmbH* zugesagt worden war, die ausgefallenen Mieten zu übernehmen. Auch wenn diese Zusage möglicherweise nicht sofort zu einer tatsächlichen Zahlung führte, spricht bereits das Bestehen einer derartigen Ersatz- bzw. Kostenübernahmezusage gegen die Annahme, die Forderung sei bereits zu diesem Zeitpunkt endgültig wirtschaftlich wertlos gewesen.

Soweit der Beschuldigte in diesem Zusammenhang darauf verweist, es sei nicht erhoben worden, ob der Mieter die ihm gelegte Rechnung zum Vorsteuerabzug verwendet habe, kommt diesem Umstand für die hier zu beurteilende Frage keine ausschlaggebende Bedeutung zu. Maßgeblich ist nicht die steuerliche Behandlung auf Seiten des Leistungsempfängers, sondern allein, ob auf Seiten des Leistenden im maßgeblichen Zeitraum die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 vorlagen. Dazu fehlt es aber gerade an einem tragfähigen Nachweis.

Das Gericht gelangt daher in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass eine Uneinbringlichkeit der Forderung im Jahr 2016 nicht hinreichend erwiesen ist und die vom Beschuldigten vorgenommene umsatzsteuerliche Berichtigung daher nicht auf einer tragfähigen tatsächlichen Grundlage beruhte.

Zur Rechnung vom 31.12.2016 und zur Nichtabfuhr der darin ausgewiesenen Umsatzsteuer

Unstrittig ist, dass die *A & A GmbH* eine auf 31.12.2016 datierte Rechnung an die *R GmbH* über netto € 114.000,00 zuzüglich € 22.800,00 Umsatzsteuer ausgestellt hat. Ebenfalls unstrittig ist, dass diese ausgewiesene Umsatzsteuer in weiterer Folge nicht an das Finanzamt abgeführt wurde.

Strittig war lediglich, ob der Beschuldigte dabei etwa im Vertrauen auf eine Anweisung des Betriebsprüfers gehandelt habe. Nach dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde das Schriftstück erst im Dezember 2018 erstellt und dem Betriebsprüfer vorgelegt, um die halbfertigen Leistungen darzustellen. Der Beschuldigte hat selbst angegeben, dass der Prüfer einen Beleg bzw. eine Unterlage zur Darstellung der Leistung verlangt habe und dass er diesem Verlangen mit der gegenständlichen Rechnung vom 31.12.2016 nachgekommen sei.

Die Aussage des als Zeugen vernommenen Betriebsprüfers *Betriebsprüfer*, er habe im Prüfungsverfahren bloß geeignete Nachweise für die behaupteten Leistungen verlangt, sei es in Form einer Rechnung, eines Vertrages oder eines sonstigen Belegs, erscheint in sich schlüssig, lebensnah und mit dem typischen Ablauf einer Außenprüfung vereinbar. Es entspricht der allgemeinen Erfahrung, dass im Zuge einer Betriebsprüfung Belege und Nachweise über abgerechnete oder behauptete Leistungen eingefordert werden, um deren steuerliche Einordnung prüfen zu können. Nicht nachvollziehbar wäre es demgegenüber, wenn ein Betriebsprüfer einen Abgabepflichtigen zur Ausstellung einer Rechnung mit offenem Umsatzsteuerausweis veranlassen und gleichzeitig anweisen würde, die daraus resultierende Umsatzsteuer nicht abzuführen. Ein derartiges Verhalten stünde in offenem Widerspruch zu den Grundregeln des Umsatzsteuerrechts und wäre auch aus Sicht eines erfahrenen Prüfers völlig atypisch.

Zur subjektiven Tatseite

Auch in subjektiver Hinsicht war das Vorbringen des Beschuldigten nicht geeignet, den Tatvorwurf zu entkräften.

Für die Annahme vorsätzlichen Handelns genügt im Finanzstrafrecht bedingter Vorsatz. Es reicht daher aus, dass der Täter die Verwirklichung des Tatbildes ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Ein direkter Schädigungswille ist nicht erforderlich.

Bei der Beurteilung der inneren Tatseite ist auf die äußeren Umstände des Geschehens, die Persönlichkeit des Täters, seine Erfahrung und Fachkenntnis sowie auf die Plausibilität seiner Verantwortung Bedacht zu nehmen. Gerade hier fällt maßgeblich ins Gewicht, dass der Beschuldigte nicht steuerlicher Laie, sondern langjährig berufserfahrener Steuerberater ist. Von einem solchen Berufsangehörigen ist zu erwarten, dass ihm die umsatzsteuerlichen Grundregeln bekannt sind, insbesondere dass eine in einer Rechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer grundsätzlich an das Finanzamt abzuführen ist und dass eine Berichtigung wegen Uneinbringlichkeit nur bei Vorliegen klarer und objektiv nachvollziehbarer Voraussetzungen zulässig ist. Dies gilt umso mehr, als der Beschuldigte nach eigenem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht seit 1979 als Steuerberater tätig ist und ihm die Voraussetzungen der Rechnungslegung ebenso bekannt sein mussten.

Zur Forderungsberichtigung

Hinsichtlich der vorgenommenen Berichtigung nach § 16 UStG 1994 war dem Beschuldigten aufgrund seiner Fachkenntnisse jedenfalls bewusst, dass bloße Zahlungsrückstände oder telefonische Urgenzen für die Annahme einer Uneinbringlichkeit regelmäßig nicht ausreichen. Ebenso musste ihm bewusst sein, dass das Fehlen schriftlicher Mahnungen und sonstiger Betreibungsmaßnahmen einer sofortigen Berichtigung entgegensteht, wenn nicht andere eindeutige Umstände hinzutreten. Solche Umstände lagen aber gerade nicht vor. Vielmehr bestand noch die Aussicht auf Zahlung bzw. auf Kostenersatz. Gerade die von ihm in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht eingeräumte Kenntnis der strengen Voraussetzungen des § 16 UStG 1994 spricht gegen einen entschuldbaren Irrtum.

Wenn der Beschuldigte unter diesen Umständen dennoch eine steuerliche Berichtigung vornahm, lässt dies nach Überzeugung des Gerichts nur den Schluss zu, dass er die Unrichtigkeit seines Vorgehens zumindest ernstlich für möglich hielt und diese in Kauf nahm. Dass er allenfalls gehofft haben mag, seine Rechtsansicht werde im Ergebnis nicht beanstandet, schließt bedingten Vorsatz nicht aus. Die spätere Entrichtung der Umsatzsteuer im Februar 2019 ändert an der rechtlichen Beurteilung des vorangegangenen Sachverhalts nichts.

Zur Rechnung vom 31.12.2016

Noch deutlicher tritt der Vorsatz im Zusammenhang mit der Rechnung vom 31.12.2016 hervor. Der Beschuldigte stellte eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis aus, führte die

daraus resultierende Steuer jedoch nicht ab. Gerade bei einem Steuerberater ist davon auszugehen, dass ihm die rechtliche Tragweite eines offenen Steuerausweises bekannt ist. Die vom Beschuldigten ins Treffen geführte Behauptung, er habe auf Anweisung des Prüfers gehandelt, konnte - wie ausgeführt - nicht als glaubhaft festgestellt werden. Fällt diese Entlastung weg, verbleibt kein nachvollziehbarer Grund dafür, weshalb ein berufserfahrener Steuerberater eine Rechnung mit offenem Umsatzsteuerausweis legen, die daraus resultierende Zahllast aber nicht erklären bzw. abführen sollte, wenn ihm nicht zumindest bewusst war, dass dadurch eine umsatzsteuerliche Verkürzung eintreten kann. Hinzu kommt, dass der Beschuldigte selbst einräumt, die Rechnung im Dezember 2018 ausgestellt zu haben, obwohl sie mit 31.12.2016 datiert ist.

Die Art der Vorgangsweise spricht daher mit erheblichem Gewicht gegen ein bloßes Versehen oder einen entschuldbaren Irrtum und vielmehr dafür, dass der Beschuldigte die Verkürzung zumindest billigend in Kauf nahm.

Zur Offenlegung

Soweit der Beschuldigte sich darauf beruft, den Sachverhalt gegenüber dem Finanzamt offen gelegt zu haben, vermag auch dies den Vorsatz nicht auszuschließen. Eine Offenlegung ist nur dann geeignet, den Vorwurf der vorsätzlichen Pflichtverletzung zu entkräften, wenn die Behörde in die Lage versetzt wird, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt vollständig und ohne weitere, eigenständige Ermittlungen richtig zu erfassen. Daran fehlt es hier. Weder wurde im Zusammenhang mit der Forderungsberichtigung eine nachprüfbare Tatsachengrundlage für die behauptete Uneinbringlichkeit dargelegt, noch wurde die Nichtabfuhr der aus der Rechnung vom 31.12.2016 resultierenden Umsatzsteuer in einer Weise offen behandelt, die auf eine redliche und vollständige Erfüllung der Offenlegungspflicht schließen ließe.

In einer Gesamtschau der Verfahrensergebnisse ist daher davon auszugehen, dass die vom Beschuldigten vorgenommene Berichtigung nach § 16 UStG 1994 nicht auf einer tatsächlich erwiesenen Uneinbringlichkeit beruhte und dass die in der Rechnung vom 31.12.2016 ausgewiesene Umsatzsteuer zumindest mit bedingtem Vorsatz nicht abgeführt wurde.

Die Verantwortung des Beschuldigten vermochte weder hinsichtlich der objektiven Voraussetzungen der Forderungsberichtigung noch hinsichtlich seiner Behauptung, auf Anweisung des Betriebsprüfers gehandelt zu haben, zu überzeugen. Demgegenüber erweisen sich die Aussagen des Mieters und des Betriebsprüfers, soweit sie entscheidungswesentlich sind, als glaubhaft und mit den übrigen Beweisergebnissen vereinbar.

Unter Berücksichtigung der beruflichen Erfahrung und Fachkenntnis des Beschuldigten steht daher für das Gericht fest, dass dieser die abgabenrechtliche Unrichtigkeit seines Vorgehens zumindest ernstlich für möglich hielt und sich mit ihr abfand.

Rechtslage:

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

Nach § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

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

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (inf. UStG)** gilt, wenn sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des **§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2** geändert hat, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Gemäß **§ 16 Abs. 3 UStG 1994** gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;

Gemäß **§ 11 Abs. 12 UStG 1994** gilt, hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt **§ 16 Abs. 1** sinngemäß.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß **§ 33 Abs. 1 FinStrG** macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Nach **§ 13 FinStrG** ist auch der Versuch strafbar. Vorsätzlich handelt nach **§ 8 Abs. 1 FinStrG** bereits, wer die Verwirklichung des Tatbildes ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet; ein Irrtum entschuldigt nach **§ 9 FinStrG** nur dann, wenn er unverschuldet ist.

Im Beschwerdefall ist zunächst festzuhalten, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Jahresumsatzsteuer 2016 um eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe handelt. Wird eine unrichtige Abgabenerklärung eingereicht, durch welche eine zu niedrige Festsetzung bewirkt werden soll, liegt bei Vorliegen des entsprechenden Tatvorsatzes eine versuchte Abgabenhinterziehung im Sinn der **§§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG** vor. Dass die Behörde die Abgabe erst nachträglich im Zuge der Außenprüfung bzw. Veranlagung richtig festgesetzt hat, steht der Strafbarkeit des Versuches nicht entgegen. Ein Rücktritt vom Versuch im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervoranmeldung kommt nicht in Betracht, da mit Abgabe der unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung der Versuch bereits vollendet ist.

Das Beschwerdevorbringen ist nicht geeignet, die vom Spruchsenat angenommene Tatbildverwirklichung in objektiver und subjektiver Hinsicht zu entkräften.

Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Bestehen am Bilanzstichtag berechtigte Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, dann ist eine solche Forderung am Bilanzstichtag abzuschreiben (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0002).

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

Das Gesetz erläutert nicht, wann das Entgelt uneinbringlich geworden ist. Ob und wann Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein; ebenso bei einer Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteiles oder Vergleiches (*Berger u.a.*, UStG 1994, § 16 Rz 2388). Hingegen ist die bloße Zweifelhafteigkeit der Einbringlichkeit einer Forderung nicht ausreichend, um sie im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG 1994 als uneinbringlich zu qualifizieren; die Forderung muss vielmehr bei objektiver Betrachtung wertlos sein. Uneinbringlichkeit ist mehr als bloßer Zweifel an der Realisierbarkeit einer Forderung (Dubiosität). Uneinbringlichkeit bedeutet Realität, nicht Vermutung (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 16 Rz 76).

Eine Wertberichtigung in der Bilanz berechtigt nicht automatisch zu einer Korrektur der Umsatzsteuer, weil nach Bilanzierungsgrundsätzen bereits Dubiosität zu einer Abwertung zwingt. Der Nachweis der Uneinbringlichkeit kann auf beliebige Weise geführt werden (VwGH 3.9.2008, 2003/13/0109).

Bei Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit sind Belege über erfolglose Einbringungsversuche ausreichend, aber nicht unbedingt erforderlich (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128). Im Übrigen ist ein Beweis im strengen Sinn nicht erforderlich. Es muss genügen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass mit Zahlung innerhalb absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 16 Rz 78).

Umsatzsteuerlich ist vielmehr erforderlich, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer

Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann, wenn sie objektiv wertlos ist (so VwGH 23.11.1987, 87/15/0060; 20.10.2004, 2001/14/0128).

Ein echter Fall der Uneinbringlichkeit liegt bei Zahlungsunfähigkeit des Schuldners (vgl VwGH 3. 9. 2008, 2003/13/0109; 26. 2. 2004, 99/15/0053) oder Minderung des Entgelts aufgrund eines Gerichtsurteils oder Vergleichs vor (vgl UStR 2000 Rz 2388) *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02}, § 16 Rz 77 (Stand 1.12.2021, rdb.at).

Werden Lieferforderungen gegen einen unter dem Nennwert liegenden Betrag zediert und ist die Reduktion darauf zurückzuführen, dass der Mehrbetrag ohnehin uneinbringlich erscheint (die Gläubiger wollen mit der Abtretung zumindest einen Teil ihrer Forderung retten), so ist auch aus der Sicht des Abnehmers (Schuldners) von einer teilweisen Uneinbringlichkeit auszugehen und der Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen (VwGH 14.6.1984, 83/15/0177).

Der Abgabepflichtige muss im Verwaltungsverfahren ausreichend konkret darlegen, aus welchen Gründen die Forderung im Zeitraum der Berichtigung der Umsatzsteuer nicht nur als zweifelhaft, sondern als uneinbringlich einzustufen ist (vgl. UFS 5.12.2008, RV/2573-W/08).

Eine Forderungsabtretung oder ein Forderungsverkauf gegen einen Minderbetrag (dh unter dem Nennwert) führt dazu, dass der leistende Unternehmer einen geringeren Betrag als das vereinbarte Entgelt erhält. Da sich der Wert der Gegenleistung, die der Leistungsempfänger für die Lieferung oder Leistung aufzuwenden hat, aber nicht verändert, liegt keine nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage vor. Beim Minderbetrag handelt es sich um die Bestreitung von Geschäftskosten. Ändert sich hingegen der Wert der Gegenleistung, die der Leistungsempfängertatsächlich aufbringt, indem die Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich wird, liegt eine Änderung der Bemessungsgrundlage vor und der Zedent (der leistende Unternehmer) hat eine Berichtigung nach § 16 vorzunehmen. Die Minderung der Bemessungsgrundlage hängt stets am Grundgeschäft und ist vom ursprünglichen Gläubiger (= leistender Unternehmer) durchzuführen (vgl. VwGH 26.2.2014, 2009/13/0254 sowie BFH 6.5.2010, V R 15/09; sowie *Menheere* in *Berger et al*, § 16 Rz 40). Dies gilt sowohl bei der Forderungsabtretung, bei der das Ausfallsrisiko beim Zedenten verbleibt (unechtes Factoring oder Inkassoession), als auch bei einem echten Factoring, bei dem das Delkredere-Risiko auf den Factor übergeht. Kommt es im Fall eines echten Factorings zu einer teilweisen Uneinbringlichkeit der Forderung, hat der ursprünglich leistende Unternehmer die Bemessungsgrundlage daher ebenso zu berichtigen. In Höhe der Differenz zwischen dem Abtretungserlös und dem vom Kunden tatsächlich bezahlten Entgelt liegt ein nicht steuerbarer Schadenersatz vor (s *Ruppe/Achatz* ⁵, § 4 Rz 47 ff).

§ 16 UStG 1994 enthält die zwingende Verpflichtung zur Berichtigung des Steuerbetrages durch den betreffenden Steuerpflichtigen im Falle der nachträglichen Änderung der

Bemessungsgrundlage. Der Berichtigungspflicht des leistenden Unternehmers steht die Vorsteuerberichtigungspflicht des Leistungsempfängers gegenüber.

Die Berichtigung hat jeweils für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (vgl. etwa VwGH 23.4.2008, 2005/13/0115; VwGH 20.2.2008, 2005/15/0153; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072 und VwGH 24.3.2004, 99/14/0237).

Dies bedeutet, dass nicht die ursprüngliche Steuerfestsetzung geändert, sondern die Berichtigung erst im Zeitraum der Änderung vorgenommen wird (Wirkung ex nunc). Wird eine Berichtigung im Veranlagungszeitraum des Eintritts der Änderung unterlassen, kann diese nicht in einem späteren Zeitraum nachgeholt werden (vgl. VwGH 4.8.2022, Ra 2022/13/0070; *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 16 Rz 105 mit Verweis auf UFS 16.2.2012, RV/0217-1/10, BFG 8.4.2019, RV/7105008/2015).

Allgemeine Zahlungserinnerungen und (fern-)mündliches Bestreiten der Forderung im Prozess reichen nicht aus (BFG 07.07.2015, RV/7105018/2014). Die unterlassene Geltendmachung von Forderungen aus Gründen der Kostenersparnis begründet keine steuerlich zulässige Wertberichtigung, wenn keine ernsthaften Einbringungsversuche nachgewiesen werden (BFG 09.06.2015, RV/1100098/2011).

Zu den als „durchlaufende Posten“ bezeichneten Beträgen

Der Beschuldigte bringt vor, die *A & A GmbH* habe den Erwerb der *B GmbH* lediglich treuhändig bzw. im wirtschaftlichen Interesse der *R GmbH* abgewickelt; sämtliche damit verbundenen Zahlungen seien bloß als Durchlaufposten bzw. als nicht steuerbarer Auslagenersatz zu behandeln gewesen. Dieses Vorbringen überzeugt rechtlich nicht.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht präzisierte der Beschuldigte sein Vorbringen dahin, bei den rund € 114.000,00 netto habe es sich um Kosten (Wasserversorgung etc.) gehandelt, welche zunächst von der *A & A GmbH* getragen worden seien. Im Laufe der Zeit habe die *A & A GmbH* dafür von der Firma *R GmbH* Akontozahlungen erhalten, um die eigenen Liquidität zu stützen. Diese Kosten seien als unfertige Leistungen behandelt worden, während daneben zwei gesonderte Honorarnoten (€ 7.000,00 und € 6.100,00) für die eigenen Leistungen des Beschuldigten gelegt worden seien.

Nach § 4 Abs. 3 UStG 1994 gehören nur solche Beträge nicht zum Entgelt, die der Unternehmer **im Namen und für Rechnung** eines anderen vereinnahmt und verausgabt. Die Rechtsprechung verlangt dafür gerade, dass der Unternehmer im Außenverhältnis nicht selbst Träger des Leistungsaustausches ist; ein durchlaufender Posten scheidet aus, wenn der Unternehmer selbst in den Leistungsaustausch eingeschaltet ist oder nach außen als Vertragspartner auftritt.

Genau dies war hier jedoch der Fall. Der Ankauf wurde unstrittig durch die *A & A GmbH* durchgeführt. Sie war nach außen hin Erwerberin, Inhaberin der erworbenen Rechtspositionen sowie Trägerin der damit zusammenhängenden Rechte und Pflichten. Ebenso trat sie gegenüber Dritten als Rechnungsausstellerin und Forderungsinhaberin auf. Schon daraus folgt, dass es sich bei den vereinnahmten bzw. weiterverrechneten Beträgen nicht um bloße durchlaufende Posten im umsatzsteuerrechtlichen Sinn handelte, sondern um Zahlungen im Rahmen eines eigenen Leistungsaustausches der *A & A GmbH*. Hinzu kommt, dass durch den gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer in der Rechnung vom 31.12.2016 die Steuerschuld gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 unabhängig von der wirtschaftlichen Einordnung des Vorganges zwingend auf Grund der Rechnung entstanden ist. Dies gilt erst recht, wenn die Umsatzsteuer zu Recht ausgewiesen wurde. Eine Behandlung als bloß durchlaufender Posten scheidet daher auch aus diesem Grund aus. Dass im Innenverhältnis mit der *R GmbH* eine Kostentragung oder Schadloshaltung vereinbart gewesen sein mag, vermag daran nichts zu ändern, weil ein solches Innenverhältnis die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation des Außenverhältnisses nicht beseitigt.

Das Beschwerdevorbringen, die *A & A GmbH* habe bloß „für Rechnung“ der *R GmbH* gehandelt, verkennt damit die zwingenden Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 UStG 1994. Die vom Beschuldigten vertretene Gleichsetzung eines bloßen wirtschaftlichen Fremdinteresses mit einem echten durchlaufenden Posten findet im Gesetz keine Deckung. Bereits aus diesem Grund durfte der Spruchsenat das Vorbringen als rechtlich unzutreffend werten.

Es ist rechtlich nicht möglich, dass ein Unternehmer eine Rechnung über netto € 114.000,00 zuzüglich € 22.800,00 Umsatzsteuer ausstellt und die ausgewiesene Umsatzsteuer als durchlaufenden Posten umsatzsteuerfrei zu behandelt. Bei der Behauptung, es handle sich dabei um durchlaufende Posten handelt es sich um eine unvertretbare Rechtsansicht. Durchlaufende Posten sind nach § 4 Abs. 3 UStG 1994 Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt. Die Voraussetzungen sind:

- Äußerlich erkennbares Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung
- Der Zahlende muss wissen, dass der Unternehmer die Zahlung nicht für sich, sondern für einen Dritten vereinnahmt
- Es bedarf unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlenden und dem Dritten
- Der Unternehmer darf weder Schuldner noch Gläubiger sein

Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall nicht vor. Bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation war die Nichtabfuhr der in der Rechnung vom 31.12.2016 ausgewiesenen Umsatzsteuer in Höhe von € 22.800,00 nicht denkmöglich, sodass dieses Verhalten rechtswidrig war.

Zur Forderungswertberichtigung betreffend *Zweitmieter*

Soweit der Beschuldigte vorbringt, die Berichtigung der Umsatzsteuer infolge Uneinbringlichkeit der Mietforderung gegenüber *Zweitmieter* sei zulässig gewesen, ist ihm ebenfalls nicht zu folgen.

Richtig ist zwar, dass eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 dann vorzunehmen ist, wenn sich die Bemessungsgrundlage ändert oder die Forderung uneinbringlich wird; für den Berichtigungszeitraum kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Änderung tatsächlich eingetreten ist.

Damit ist für den Beschuldigten jedoch nichts gewonnen. Maßgeblich ist nämlich nicht, ob der Schuldner bloß säumig war oder mündliche Urgenzen erfolgten, sondern ob im Zeitpunkt der Berichtigung bereits hinreichend feststand, dass die Forderung tatsächlich uneinbringlich war.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht brachte der Beschuldigte vor, er habe zunächst darauf vertraut, dass die offenen Forderungen beglichen werden, da mit *Erstmieter* und *Zweitmieter* ein gewisses Vertrauensverhältnis bestanden habe.

Im gegenständlichen Fall wurde eine E-Mail mit Betreff „Zahlungserinnerung“ sowie zwei telefonische Urgenzen als Nachweis für ausreichende Mahnungen vorgebracht. Diese sind nicht beispielsweise durch E-Mail Lesebestätigung oder Telefonprotokolle odgl. dokumentiert. Festzuhalten ist, dass die E-Mail auch nicht an den Beschuldigten selbst, sondern *Erstmieter* adressiert war. Diese Umstände allein sind indizierend aber nach der Rechtsprechung nicht ausreichend, wenn nicht zusätzlich Schriftliches (z. B. Einschreiben, Mahnverfahren, Vollstreckungsversuche, Konkursanmeldung des Schuldners) oder ein objektiver Nachweis der Zahlungsunfähigkeit vorliegt. Die bewusste Entscheidung, aus Kostengründen von einer gerichtlichen Durchsetzung abzusehen und auf eine spätere Refundierung durch die *R GmbH* zu vertrauen, vermag den objektiven Nachweis der Uneinbringlichkeit nicht zu ersetzen. Nach den getroffenen Feststellungen fehlten substantielle und nachvollziehbare Einbringungsmaßnahmen, insbesondere wurden keine zeitnahen, dokumentierten und nach außen erkennbaren Betreibungsmaßnahmen gesetzt, die den Schluss auf endgültige Uneinbringlichkeit gerechtfertigt hätten.

Hinzu kommt, dass nach den vom Spruchsenat als glaubwürdig gewerteten Beweisergebnissen die *R GmbH* ohnedies in Aussicht gestellt hatte, den Forderungsausfall zu übernehmen. Selbst wenn man dem Beschwerdevorbringen folgen wollte, wonach diese Zusage erst im Jahr 2018 konkretisiert worden sei, beseitigt dies die Strafbarkeit nicht. Denn der Beschuldigte hat die Berichtigung nicht auf einer gesicherten Tatsachengrundlage, sondern auf Basis einer von ihm selbst vorgenommenen, wirtschaftlich motivierten Einschätzung vorgenommen, ohne dass die Voraussetzungen einer bereits eingetretenen Uneinbringlichkeit tragfähig feststanden. Der Spruchsenat war daher nicht gehalten, die vom Beschuldigten vorgenommene umsatzsteuerliche Korrektur als objektiv richtig oder auch nur als zweifelsfrei vertretbar anzusehen.

Das weitere Vorbringen, der Senat habe nicht festgestellt, ob *Zweitmieter* aus der Rechnung den Vorsteuerabzug geltend gemacht habe, geht ins Leere. Diese Frage ist für die Beurteilung, ob der Beschuldigte eine unrichtige Umsatzsteuererklärung eingereicht und dadurch eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2016 zu bewirken versucht hat, nicht entscheidungswesentlich. Maßgeblich ist allein die vom Beschuldigten auf Seiten der *A & A GmbH* vorgenommene unrichtige Behandlung.

Eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung ist nicht denkmöglich, wenn weder eine dokumentierte und ernsthafte Betreibung noch sonstige objektive Umstände vorliegen, aus denen sich eine endgültige Uneinbringlichkeit ergibt, und wenn von dritter Seite zugesagt worden war, die ausgefallenen Mieten zu übernehmen.

Zur behaupteten vollständigen Offenlegung

Der Beschuldigte leitet aus seinen Angaben in Jahresabschlüssen, Beantwortungen von Ergänzungsaufträgen und Gesprächen mit dem Finanzamt ab, er habe die für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände vollständig offengelegt; deshalb fehle es schon an einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Auch damit zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses auf.

Zwar kann eine vollständige Offenlegung im Einzelfall gegen das Vorliegen eines Hinterziehungsvorsatzes sprechen. Sie schließt diesen jedoch keineswegs automatisch aus. Entscheidend ist, ob die Abgabenbehörde auf Grundlage der Angaben des Abgabepflichtigen in die Lage versetzt wird, den maßgeblichen Sachverhalt vollständig und ohne weitere Ermittlungen zu erkennen und rechtlich richtig zu würdigen. Daran fehlte es hier. Die vom Beschuldigten gewählte Darstellung als „unfertige Leistungen“, „Auslagenersatz“ oder „USt-frei“ war gerade nicht geeignet, den tatsächlichen Gehalt der Vorgänge offen und unmissverständlich darzustellen. Vielmehr wurde durch die gewählte Verbuchung und Erklärung der Eindruck einer nicht steuerbaren Behandlung vermittelt, obwohl die *A & A GmbH* tatsächlich selbst als Leistende bzw. Vertragspartnerin auftrat. Gerade die entscheidungswesentlichen Umstände, die gegen das Vorliegen bloßer Durchlaufposten sprechen, wurden damit nicht in einer Weise offen gelegt, die eine zutreffende abgabenrechtliche Beurteilung ohne weiteres ermöglicht hätte.

Auch der Hinweis auf Telefongespräche oder eine vermeintliche „Abstimmung“ mit Bediensteten des Finanzamtes vermag den Beschuldigten nicht zu entlasten. Aus informellen Kontakten mit Organwaltern der Abgabenbehörde kann weder eine bindende Rechtsauskunft noch ein strafbefreiendes Vertrauen auf die materielle Richtigkeit der eigenen Vorgangsweise abgeleitet werden. Maßgeblich bleibt, ob die eingereichten Erklärungen objektiv richtig waren und ob der Beschuldigte deren Unrichtigkeit zumindest ernstlich für möglich hielt.

Zur subjektiven Tatseite

Der Beschwerdeschwerpunkt liegt auf der Behauptung, es habe weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit vorgelegen; der Beschuldigte habe bloß eine andere, aus seiner Sicht vertretbare Rechtsmeinung vertreten.

Bei der Beurteilung der subjektiven Tatseite ist zunächst die berufliche Stellung des Beschuldigten zu berücksichtigen. Dieser war nicht bloß Geschäftsführer der *A & A GmbH*, sondern zugleich berufsmäßiger Steuerberater. Damit war er mit den Grundstrukturen des Umsatzsteuerrechts, insbesondere mit den Voraussetzungen echter durchlaufender Posten, mit der Behandlung von Weiterverrechnungen, mit den Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 16 UStG 1994 sowie mit den abgabenrechtlichen Offenlegungspflichten in besonderer Weise vertraut. An die Sorgfalt und Rechtskenntnis eines Steuerberaters sind strengere Anforderungen zu stellen als an jene eines steuerlichen Laien. Ein Irrtum im Sinn des § 9 FinStrG ist nur dann entschuldbar, wenn er unverschuldet ist; gerade bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter kommt ein solcher Entschuldigungsgrund daher nur unter besonders engen Voraussetzungen in Betracht.

Von einem derartigen unverschuldeten Irrtum kann hier keine Rede sein.

Dem Beschuldigten musste aufgrund seiner Fachkunde bewusst sein, dass ein echter durchlaufender Posten nur bei Handeln **im Namen und für Rechnung eines anderen** vorliegt und gerade nicht schon dann, wenn intern Kostenersatz oder wirtschaftliche Schadloshaltung vereinbart wurden. Ebenso musste ihm bewusst sein, dass die *A & A GmbH* nach außen selbst Vertragspartnerin, Rechnungsausstellerin und Forderungsinhaberin war. Wenn er unter diesen Umständen dennoch einen Betrag von € 114.000,00 als nicht umsatzsteuerpflichtig behandelte bzw. eine korrespondierende Umsatzsteuerabfuhr unterließ, nahm er die Unrichtigkeit dieser abgabenrechtlichen Behandlung zumindest ernstlich für möglich und fand sich mit ihr ab. Der Beschuldigte brachte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vor, bei der Rechnung vom 31.12.2016 handle es sich um einen im Dezember ausgestellten Beleg, der dem Prüfer zur Darstellung der halbfertigen Leistungen übergeben worden sei. Das Schriftstück habe er selbst erstellt und übergeben, obwohl ihm als seit 1979 tätigen Steuerberater die Voraussetzungen ordnungsgemäßer Rechnungslegung bekannt gewesen seien. Einem berufserfahrenen Steuerberater musste bewusst sein, dass die Erstellung und Vorlage eines Schriftstücks mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer und rückdatierten Rechnungsdatum geeignet ist, umsatzsteuerliche Folgewirkungen auszulösen und entsprechende steuerliche Schlussfolgerungen zu veranlassen.

Nichts anderes gilt für die Forderungswertberichtigung. Auch insoweit musste dem Beschuldigten als Steuerberater bewusst sein, dass eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 eine tatsächliche Änderung der Bemessungsgrundlage bzw. Uneinbringlichkeit voraussetzt und nicht allein auf eine unternehmerische Erwartung gestützt werden darf, der Schuldner werde

„ohnehin nicht zahlen“. Gerade weil nach seinem eigenen Vorbringen keine konsequenten und dokumentierten Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden und zugleich Gespräche über eine allfällige Übernahme des Ausfalles durch die *R GmbH* im Raum standen, konnte er nicht ernsthaft darauf vertrauen, die Voraussetzungen einer sofortigen umsatzsteuerlichen Berichtigung seien zweifelsfrei erfüllt. In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bestätigte der Beschuldigte ausdrücklich, dass ihm die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes strengen Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 16 UStG 1994 bekannt seien. Wenn er die Berichtigung dennoch veranlasste, obwohl die Rechtslage erkennbar unsicher und die Tatsachengrundlage nicht tragfähig war, handelte er jedenfalls mit bedingtem Vorsatz.

Der Einwand, der Beschuldigte habe alles offen gelegt und deshalb schon begrifflich nicht vorsätzlich handeln können, überzeugt nicht. Ein Täter kann auch dann vorsätzlich handeln, wenn er den Sachverhalt nur teilweise oder in wertender Form offenlegt, zugleich aber eine unrichtige steuerliche Behandlung in der Erklärung verwirklicht und damit die zu niedrige Abgabensatzsetzung herbeizuführen sucht. Die Offenlegung war hier, wie dargelegt, weder vollständig noch so klar, dass die Unrichtigkeit der vorgenommenen Behandlung für die Behörde ohne weiteres erkennbar gewesen wäre. Das Beschwerdevorbringen reduziert sich damit letztlich auf die Behauptung, eine unrichtige Rechtsansicht vertreten zu haben. Gerade einem Steuerberater kann aber nicht gefolgt werden, wenn er eine derart grundlegende umsatzsteuerliche Fehlqualifikation als bloßes Missverständnis darstellen will.

Soweit der Beschuldigte auf Gespräche mit der Abgabenbehörde verweist, wäre selbst eine unzutreffende Erwartung, die Behörde werde seiner Ansicht folgen, kein entschuldbarer Irrtum. Entscheidend ist, dass der Beschuldigte die Möglichkeit der Unrichtigkeit kannte und die unrichtige Erklärung dennoch einreichte. Dies ist nach den festgestellten Umständen zu bejahen.

Zur beantragten Zeugeneinvernahme und Beischaffung von Unterlagen

Auch aus dem Vorbringen, der Zeuge *Geschäftsführer R GmbH* hätte vernommen werden müssen, ergibt sich keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses. Nach § 98 FinStrG kommt zwar als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Falles zweckdienlich ist. Nicht jede beantragte Beweisaufnahme ist jedoch durchzuführen; entscheidend ist, ob das Beweisthema rechtlich erheblich ist und ob die beantragte Beweisaufnahme geeignet ist, das bereits gewonnene Beweisergebnis zu erschüttern.

Der beantragte Zeuge sollte nach dem Beschwerdevorbringen im Wesentlichen den wirtschaftlichen Hintergrund des Erwerbsvorganges, die Kostenersatzabrede mit der *R GmbH* und die spätere Behandlung der Forderungsausfälle bestätigen. Selbst wenn dieser Zeuge das Vorbringen des Beschuldigten bestätigt hätte, wäre damit für den Standpunkt der

Beschwerde nichts gewonnen. Denn weder eine interne Kostenersatzvereinbarung noch die wirtschaftliche Motivation des Erwerbes vermögen die objektiven Voraussetzungen eines durchlaufenden Postens zu schaffen, wenn die *A & A GmbH* nach außen selbst Vertragspartnerin war. Ebenso würde auch eine spätere Ersatzleistung der *R GmbH* nichts daran ändern, dass die Voraussetzungen, für die vom Beschuldigten bereits 2016 vorgenommene umsatzsteuerliche Berichtigung nicht zweifelsfrei vorlagen. Das Beweisthema war daher für die maßgebliche rechtliche Beurteilung nicht entscheidend. Eine neuerliche Zeugeneinvernahme war nicht geboten.

Dem Beweisantrag auf Beischaffung von Unterlagen zum Nachweis behaupteter „durchlaufender Posten“ in der mündlichen Verhandlung kommt keine Relevanz mehr zu. Die Ausstellung der Rechnung vom 31.12.2016 sowie deren umsatzsteuerlicher Ausweis stehen unstrittig fest. Die Frage, welche konkreten Leistungen damit abgerechnet wurden, ist für das Entstehen der Umsatzsteuerpflicht laut Rechnungslegung nicht ausschlaggebend. Der beantragten Beweisaufnahme war daher mangels Relevanz für die zu treffende Entscheidung nicht zu entsprechen.

Zusammenfassend steht daher für das Bundesfinanzgericht fest, dass der Beschuldigte als fachkundiger Steuerberater und verantwortlicher Geschäftsführer die Unrichtigkeit der in Rede stehenden umsatzsteuerlichen Behandlung zumindest ernstlich für möglich hielt. Er hat durch die Einreichung der unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2016 eine zu niedrige Festsetzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 26.965,38 zu bewirken versucht. Das Beschwerdevorbringen vermag weder die objektive Unrichtigkeit der erklärten Behandlung noch das Vorliegen bedingten Vorsatzes zu entkräften. Insbesondere kann sich der Beschuldigte als Steuerberater weder mit Erfolg auf einen entschuldbaren Rechtsirrtum noch auf bloße Unklarheiten der Rechtslage berufen. Die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 13 FinStrG ist damit erfüllt.

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.

§ 33 Abs. 5 FinStrG: Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. [...]

§ 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.

Bei der Strafbemessung war gem. § 23 Abs. 1 FinStrG von der Schuld des Täters auszugehen. Nach Abs. 2 sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe - unter sinngemäßer Anwendung der §§ 32 bis 35 StGB - gegeneinander abzuwägen, wobei nach Abs. 3 auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Strafbemessung stets im Rahmen einer schuldangemessenen Reaktion zu erfolgen hat und eine nachvollziehbare Gewichtung der Zumessungsgründe erforderlich ist (vgl. VwGH 17.02.2000, 99/16/0137; VwGH 08.07.2009, 2008/15/0284).

Die vom Spruchsenat verhängte Zusatzgeldstrafe von **€ 10.000,00** (Ersatzfreiheitsstrafe: 20 Tage) erweist sich als **schuld- und tatangemessen**.

Die Amtsbeauftragte bringt vor, Erschwerungsgründe seien unzureichend berücksichtigt worden, insbesondere die berufliche Qualifikation des Beschuldigten als Steuerberater, ein längerer Tatzeitraum sowie eine wiederholte Tatbegehung. Dem ist entgegenzuhalten, dass die fachliche Qualifikation bereits im Rahmen der Beurteilung des Verschuldens berücksichtigt wurde und nicht zusätzlich strafschärfend ins Gewicht fallen kann. Ein eigenständiger Erschwerungsgrund eines langen Tatzeitraumes oder mehrerer selbständiger Taten wurde ausreichend berücksichtigt.

Demgegenüber sind die vom Spruchsenat herangezogenen Milderungsgründe – insbesondere **Unbescholtenheit, Schadenswiedergutmachung, Versuch** sowie das **Zurückliegen der Tat** – weiterhin als gewichtig anzusehen. Zusätzlich ist die **lange Verfahrensdauer** seit den maßgeblichen Zeiträumen (2016 bzw. Prüfungsbericht 2019) als weiterer Milderungsgrund zu berücksichtigen.

Bei Abwägung aller Umstände, insbesondere unter Bedachtnahme auf den strafbestimmenden Wertbetrag und die persönlichen Verhältnisse, besteht kein Anlass für eine Erhöhung oder Minderung der Strafe.

Die im angefochtenen Erkenntnis festgesetzte Zusatzgeldstrafe war daher zu bestätigen.

Kostenentscheidung

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

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Der Entscheidung liegt eine gesicherte Rechtslage zugrunde, entscheidungsrelevant war auch die vorzunehmende Beweiswürdigung und das anzuwendende Ermessen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Juni 2026