

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat 1080-5 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pagitsch, den Richter Mag. David Hell LL.B LL.M. und die fachkundigen Laienrichter Dr. Hubertus Koutny und Mag. Anne Kasseroler in der Finanzstrafsache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG über die Beschwerde des Beschuldigten vom 7. Juli 2025 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I-1 als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 6. Mai 2025, Geschäftszahl \*\*\*Zahl1\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. August 2026 in Anwesenheit des Beschuldigten, der Amtsbeauftragten Mag. Sezen Koc sowie der Schriftführerin Angelika Aichinger zu Recht erkannt:

- I.) Der Beschwerde wird gem. § 161 Abs. 1 FinStrG teilweise Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

\*\*\*Bf1\*\*\*, geb. \*\*\*Zahl2\*\*\* in Innsbruck, Unternehmer, wohnhaft in \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* ist schuldig, er hat vorsätzlich

- 1.) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume 7-9/2019 iHv € 2.850,00 und 10-12/2019 iHv € 3.987,00, insgesamt somit iHv € 6.837,00, nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abgeführt und der Abgabenbehörde bis zu diesem Tag die Höhe der geschuldeten Beträge auch nicht bekannt gegeben und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.
- 2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume 1-3/2020, 4-6/2020, 7-9/2020 und 10-12/2020 eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) iHv € 495,00 für 1-3/2020, € 565,24 für 4-6/2020, € 4.753,91 für 7-9/2020 und € 3.215,01 für 10-12/2020, insgesamt somit iHv € 9.029,16,

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Er wird hiefür unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Spruchsenates 1-1 beim Finanzamt Innsbruck vom 2.3.2022, rechtskräftig seit 14.9.2023 zu \*\*\*Zahl3\*\*\* gem. § 33 Abs. 5, § 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und § 21 Abs. 3 FinStrG zu einer Zusatzgeldstrafe iHv € 3.600.00, im Falle der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von 10 Tagen sowie gem. § 185 FinStrG zum Kostenersatz iHv € 360,00 verurteilt.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I-1 vom 6.5.2025 wurde der Beschuldigte für schuldig erkannt, er habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 2019 bis Dezember 2019 und Jänner 2020 bis Dezember 2020 Verkürzungen an Umsatzsteuer (Zahllasten oder Gutschriften) iHv € 6.837,00 für das Jahr 2019 und € 9.359,16 für das Jahr 2020 dadurch bewirkt, dass er unterjährig keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und in weiterer Folge Jahreserklärungen am 21.6.2021 betreffend das Jahr 2019 und am 24.6.2023 betreffend das Jahr 2020 abgegeben, jedoch die geschuldeten Beträge nicht binnen Monatsfrist entrichtet habe, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Er habe hierdurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und werde hiefür unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Spruchsenates I-1 vom 2.3.2022, gem. § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 FinStrG zu einer Zusatzgeldstrafe iHv € 5.000.00, im Falle der Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen sowie gem. § 185 FinStrG zum Kostenersatz iHv € 500,00 verurteilt.

Gegen dieses Erkenntnis erhob der Beschuldigte am 7.7.2025 fristgerecht Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen damit, dass die Begründung des Erkenntnisses derart mangelhaft sei, dass eine rechtliche Überprüfung nicht möglich sei, eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Einwendungen nicht erfolgt sei, eine Aufgliederung nach Tatzeiträumen unterblieben sei, der genaue Sachverhalt nicht zutreffend erhoben worden sei, relevante Beweise nicht eingeholt worden seien und die Entscheidung auf einem falschen Sachverhalt beruhe.

Mit Vorlagebericht vom 12.9.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt wesentlichen Aktenteilen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit jeweiligem Beschluss vom 6.7.2026 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde und dem Beschuligten auf ergänzende Unterlagen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 8.7.2026 teilte \*\*\*Name1\*\*\* mit, dass er mit Wirkung vom \*\*\*Datum3\*\*\* zum Insolvenzverwalter über das Vermögen des Beschuldigten bestellt und demzufolge nicht dessen Verteidiger im gegenständlichen Finanzstrafverfahren sei.

Mit Beschluss vom 15.7.2026 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde auf eine in Bezug auf die Unterschrift der Vorsitzenden des Spruchsenates den Erfordernissen des § 137 lit. f FinStrG entsprechende Ausfertigung des Erkenntnisses vorzulegen.

Am 21.7.2026 legte der Beschuldigte die mit Beschluss vom 6.7.2026 angeforderte monatliche Aufgliederung der Umsatzsteuer betreffend 2019 und 2020 vor und gab eine ergänzende Stellungnahme ab.

Mit Beschluss vom 22.7.2026 erließ das Bundesfinanzgericht einen Mängelbehebungsauftrag, da die Beschwerde keine wirksame Unterschrift des Beschuldigten aufweise. Am 23.7.2026 brachte der Beschuldigte die Beschwerde - mit seiner Unterschrift versehen – ein.

Mit gleichem Tag übermittelte die belangte Behörde in Entsprechung des Beschlusses vom 6.7.2026 und 15.7.2026 vom Gericht angeforderte ergänzende Unterlagen und ein entsprechend des § 137 lit. f FinStrG unterschriebenes und an die Parteien zugestelltes Erkenntnis der Spruchsenatsvorsitzenden.

Am 27.7.2026 und am 17.8.2026 brachte der Beschuldigte weitere Schriftsätze ein.

Am 18.8.2026 fand die mündliche Verhandlung statt.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen**

### **Festgestellter Sachverhalt**

Der 59jährige Beschuldigte ist seit 1998 als Konfliktberater und Mediator selbständig tätig. Zuvor war er nach dem Studium der Rechts- und Kommunikationswissenschaften rund 20 Jahre bei Banken angestellt. Zudem war der Beschuldigte seit \*\*\*Datum1\*\*\* auch Gesellschafter-Geschäftsführer der \*\*\*Firma1\*\*\*, welche am \*\*\*Datum2\*\*\* infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst wurde. Am \*\*\*Datum3\*\*\* wurde das Konkursverfahren bezüglich des Beschuldigten eröffnet, als Masseverwalter fungiert \*\*\*Name1\*\*\*.

Der Beschuldigte ist verheiratet, getrennt lebend und sorgepflichtig für einen studierenden Sohn. Er hat derzeit kein Einkommen und lebt von Zuwendungen seiner Familie und Freunden. Er hat kein nennenswertes Vermögen. Im Konkursverfahren wurden ca. € 1,8 Mio. an Forderungen angemeldet, welche vom Beschuldigten größtenteils bestritten werden.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14.9.2023 zu RV/3300005/2022 wurde der Beschuldigte im Finanzstrafverfahren zu \*\*\*Zahl3\*\*\* (Erkenntnis des Spruchsenates vom 2.3.2022) wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu einer Geldstrafe von € 1.300,00 sowie im Falle der Uneinbringlichkeit derselben zu einer Ersatzfreiheitsstrafe vier Tagen verurteilt, da er als Geschäftsführer der \*\*\*Firma1\*\*\*

Umsatzsteuervorauszahlungen für 8/2019 iHv € 1.680,87, 9/2019 iHv € 9.257,87, 10/2019 iHv € 3.273,61, 11/2019 iHv € 1.792,47 und 12/2019 iHv € 523,33 sowie Lohnsteuer für 7/2019 iHv € 953,82, 9-11/2019 iHv € 3.000,00, 12/2019 iHv € 953,82 und 1/2020 iHv € 966,78 sowie Dienstgeberbeiträge für 7/2019 iHv € 354,72, 9 bis 11/2019 iHv € 1.400,00, 12/2019 iHv € 354,72 und für 1/2020 iHv € 356,46 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 7/2019 iHv € 37,29, 9-11/2019 iHv € 147,19, 12/2019 iHv € 37,29 und für 1/2020 iHv € 37,47 nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) und der Abgabenbehörde bis zu diesem Tag die Höhe der geschuldeten Beträge nicht bekannt gegeben hat.

Seit seiner Selbständigkeit ist der Beschuldigte sowohl hinsichtlich des Einzelunternehmens als auch bezüglich seiner Gesellschaft durchgehend steuerlich vertreten. Der Beschuldigte verzichtete bezüglich seiner persönlichen Steuerangelegenheiten ab dem Kalenderjahr 2011 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer. Diese Verzichtserklärung wurde nicht widerrufen. Der Beschuldigte wies in seinen Rechnungen die Umsatzsteuer aus. Die Umsätze des Beschuldigten betrugen im Jahr 2019 € 34.185,00 und im Jahr 2020 € 58.223,75 und lagen diesen Umsätzen Provisionen aus Beratungsleistungen zu Grunde.

Der Beschuldigte reichte für sein Einzelunternehmen bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen keine Umsatzsteuervoranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume 7-9/2019, 10-12/2019, 1-3/2020, 4-6/2020, 7-9/2020 und 10-12/2020 ein und leistete auch keine Umsatzsteuervorauszahlungen für diese Voranmeldungszeiträume.

Die jeweiligen Umsatzsteuerzahllasten betrugen für den Voranmeldungszeitraum 7-9/2019 € 2.850,00, für 10-12/2019 € 3.987,00, für 1-3/2020 € 495,00, für 4-6/2020 € 565,24, für 7-9/2020 € 4.753,91 und für 10-12/2020 € 3.215,01.

Am 21.6.2021 reichte der Beschuldigte die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2019 mit einer Zahllast von € 6.837,00 ein, wobei die bescheidmäßige Festsetzung am 25.8.2021 erklärungsgemäß erfolgte. Eine Entrichtung der Zahllast binnen einer Frist von einem Monat nach Einreichung der Erklärung erfolgte nicht.

Am 24.1.2023 reichte der Beschuldigte die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2020 mit einer Zahllast von € 9.359,16 ein, wobei die bescheidmäßige Festsetzung am 14.2.2023 erklärungsgemäß erfolgte. Eine Entrichtung der Zahllast binnen einer Frist von einem Monat nach Einreichung der Erklärung erfolgte nicht.

Die Zahllast 2020 wurde mittlerweile zur Gänze entrichtet, bezüglich 2019 besteht noch ein Rückstand von € 4.525,10.

Der Beschuldigte wusste, dass Umsatzsteuervorauszahlungen zu leisten und Umsatzsteuervoranmeldungen fristgerecht einzureichen sind. Für die Voranmeldungszeiträume 7-9/2019 und 10-12/2019 hielt er es für möglich und fand sich damit ab, dass Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet werden und der Abgabenbehörde bis zu diesem Tag die Höhe der geschuldeten Beträge auch nicht bekannt gegeben werden. Hingegen wusste der Beschuldigte das es hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 1-3/2020, 4-6/2020, 7-9/2020 und 10-12/2020 durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen zu einer Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen kam.

### **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, insbesondere dem Erkenntnis des Spruchsenates vom 2.3.2022 zu FV 001 029 612, dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14.9.2023 zu RV/3300005/2022 und der vorgelegten Umsatz-Jahresaufstellung. Zudem konnte sich das Gericht auf aktuelle Abfragen aus diversen Registern (zB Firmenbuch, Insolvenzdatei, Zentralem Melderegister, Abgabeninformationssystem, Finanzstrafregister) sowie den eigenen Angaben des Beschuldigten zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen stützen. Bezüglich des Auszuges aus dem Finanzstrafregister ist anzumerken, dass dieser aufgrund des Einwandes des Beschuldigten von der belangten Behörde richtiggestellt wurde. Der Spruchsenat ist daher tatsächlich von einem unrichtigen Eintrag ausgegangen, da keine Verurteilung nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt. Bezüglich des offen Rückstandes von Umsatzsteuer 2019 stützte sich das Gericht auf eine aktuelle Rückstandsaufgliederung des Abgabenkontos, welche der Beschuldigte nicht widerlegen konnte.

Die jeweiligen Umsatzsteuerzahllasten ergeben sich aus der vom Beschuldigten mit der Stellungnahme vom 21.7.2026 vorgelegten Umsatz-Jahresaufstellung, deren Richtigkeit vom Gericht nicht in Zweifel gezogen wurde. Daraus errechnet sich für 2020 eine Jahresumsatzsteuerzahllast von € 9.029,16. Warum in der Umsatzsteuererklärung 2020 ein Jahresumsatz von € 59.873,75 anstatt € 58.223,75 und eine Jahresumsatzsteuerzahllast von € 9.359,16 anstatt € 9.029,16 angegeben wurde, welche der Spruchsenat in seinem angefochtenen Erkenntnis zu Grunde gelegt hat, ließ sich nicht klären. Im Zweifel wurden

daher in diesem Verfahren zugunsten des Beschuldigten die niedrigeren Beträge aus seiner vorgelegten Umsatz-Jahresaufstellung herangezogen.

Dem Einwand des Beschuldigten es seien im Jahr 2019 Vorsteuerbeträge in fast derselben Höhe als Umsatzsteuerbeträge angefallen, konnte das Gericht nicht folgen, zumal der Beschuldigte keine geeigneten Nachweise vorlegen konnte und die Umsatzsteuer 2019 ohnehin auch Gegenstand, der im Jahr 2024 abgeschlossenen Außenprüfung war.

Dass für die Voranmeldungszeiträume 7-9/2019, 10-12/2019, 1-3/2020, 4-6/2020, 7-9/2020 und 10-12/2020 bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet wurden, ergibt sich aus dem Abgabeninformationssystem und wurde auch vom Beschuldigten nicht bestritten.

Allein schon aufgrund seiner akademischen Ausbildung zum Juristen, seiner 20jährigen Erfahrung im Bankenbereich und seiner langen unternehmerischen Tätigkeit ist es evident, dass der Beschuldigte von der Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Entrichtung der entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen wusste. Zudem war der Beschuldigte durchgehend steuerlich vertreten und ist es nahezu ausgeschlossen, dass der steuerliche Vertreter nicht mit seinen Klienten über die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen gesprochen hat. Darüber hinaus wurden - entgegen den Angaben des Beschuldigten vor dem Spruchsenat - sehr wohl Umsatzsteuervoranmeldungen betreffend des Beschuldigten eingereicht bspw. für 06/2013, 07/2013, 11/2013, 12/2012, 1 bis 9/2009, 1 bis 12/2008, 1 bis 12/2007 und ist ausgeschlossen, dass dies die steuerliche Vertretung ohne Einverständnis mit dem Beschuldigten gemacht hätte. Schließlich wurden auch regelmäßig Umsatzsteuervoranmeldungen für die \*\*\*Firma1\*\*\* eingereicht, deren Geschäftsführer der Beschuldigte war. Zudem hat der Beschuldigte bereits im Verfahren zu RV/3300005/2022 nicht in Abrede gestellt, dass er Kenntnis davon hatte, dass Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben und Umsatzsteuervorauszahlungen zu ihm bekannten Fälligkeitsterminen zu entrichten sind. Weiters räumte der Beschuldigte selbst ein, dass es gegenständlich zur verspäteten Meldung der Umsatzsteuervorauszahlungen kam, wodurch seine grundsätzliche Kenntnis von der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ebenfalls indiziert ist.

Allerdings war nach den Ergebnissen des durchgeführten Beweisverfahrens aufgrund der glaubhaften Darstellung der Gründe für die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen durch den Beschuldigten, bezogen auf das Wissen hinsichtlich des Verkürzungseintrittes, zwischen den Voranmeldungszeiträumen betreffend die Jahre 2019 und 2020 zu unterscheiden. Für die Voranmeldungszeiträume 7-9/2019, 10-12/2019 ist das Gericht zum Ergebnis gekommen, dass nicht mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit feststeht, dass der Beschuldigte wusste, dass Vorauszahlungen an Umsatzsteuer verkürzt werden, zumal die finanziellen Probleme des

Beschuldigten und in der Folge die Kommunikationsprobleme mit dem Steuerberater im Laufe des Jahres 2019 begannen und der Beschuldigte noch rechnen konnte, dass der Steuerberater seinen Aufgaben, auch wenn dieser nicht immer rechtzeitig bezahlt wurde, nachkommt. Er hat daher für diese Voranmeldungszeiträume den Verkürzungseintritt zwar für möglich gehalten und sich damit abgefunden, eine Wissentlichkeit konnte ihm aber nicht nachgewiesen werden.

Hingegen war im Jahr 2020 das Verhältnis zum steuerlichen Vertreter schon dermaßen zerrüttet bzw. wurde dieses überhaupt aufgelöst, sodass der Beschuldigte aufgrund seiner Kenntnisse wusste, dass durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für 1-3/2020, 4-6/2020, 7-9/2020 und 10-12/2020 eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen zu den jeweiligen Fälligkeitstagen eintritt, zumal er Umsatzsteuer in den Rechnungen auswies, er keine Umsatzsteuervorauszahlungen zu den ihm bekannten Fälligkeitstagen leistete, und ihm bekannt war, dass der steuerliche Vertreter für ihn nichts mehr machen werde.

### **Rechtliche Beurteilung**

Der Gesetzgeber hat mit BGBl I 2018/62 (JStG 2018) die rechtlichen Möglichkeiten der Ausfertigung von Erkenntnissen in elektronischer Form mit Amtssignatur (§§ 19 ff E-GovG) als weitere Ausfertigungsvariante geschaffen.

Demnach haben gem. § 137 FinStrG die Urschrift und die Ausfertigung des Erkenntnisses zu enthalten:

f) im Verfahren vor einem Spruchsenat die Unterschrift des Vorsitzenden; in den übrigen Fällen, wenn eine mündliche Verhandlung stattgefunden hat, die Unterschrift des Verhandlungsleiters, sonst die Unterschrift des Vorstandes der Finanzstrafbehörde oder des Amtorgans, das durch diesen mit der Befugnis, Straferkenntnisse zu erlassen, betraut wurde; an die Stelle der Unterschrift kann die Beglaubigung der Kanzlei treten, dass die Ausfertigung mit der Urschrift übereinstimmt und diese die eigenhändig beigesetzte Unterschrift aufweist; Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten müssen an Stelle der Unterschrift oder Beglaubigung mit einer Amtssignatur (§ 19 E-Government-Gesetz) versehen sein; Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen erfüllen;

Gegenständlich war die dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 12.9.2025 vorgelegte schriftliche Ausfertigung des Erkenntnisses lediglich mit einer qualifizierten elektronischen Signatur der Vorsitzenden des Spruchsenates versehen. Da eine elektronische Signatur aus einer Verknüpfung von elektronischen Daten besteht (vgl. Art. 3 Z 10 eIDAS-VO), kann die besondere Rechtswirkung der qualifizierten elektronischen Signatur nur hinsichtlich des signierten elektronischen Dokuments bestehen. Die Unterschriftswirkung erstreckt sich

daher nicht auch auf den Ausdruck eines elektronisch signierten Dokuments (vgl. Erlass des BMF vom 2.1.2026, 2025-1.066.707, BMF-AV Nr. 3/2026, Pkt. 1.3). Diese Erledigungsform hat daher keine Erlassung eines schriftlichen Erkenntnisses bewirkt (vgl. VwGH 12.2.2019, Ra 2016/06/0132; VwGH 10.3.2025, Ra 2022/08/0013) und entspricht nicht den gesetzlichen Erfordernissen des § 137 lit. f FinStrG.

Da den Parteien aber noch vor der mündlichen Verhandlung eine mit einer Amtssignatur versehene Ausfertigung des Erkenntnisses zugekommen ist und eine Beschwerde bereits vor Zustellung einer rechtskonformen Ausfertigung des Erkenntnisses möglich ist (vgl. *Pohnert in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG, § 137 Rz 27 f), war das Bundesfinanzgericht letztendlich nicht gehindert eine inhaltliche Entscheidung in der Sache zu treffen.

Gem. § 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.

Gem. § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gem. § 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.

Gem. § 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.

Gem. § 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.

Gem. § 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.

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

Gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer für jeden Voranmeldungszeitraum eine Umsatzsteuervoranmeldung bis zum 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Monat abzugeben. Voranmeldungszeitraum ist grundsätzlich ein Kalendermonat (§ 21 Abs. 1 UStG 1994). Für einen Unternehmer, dessen Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,00 nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum. Die Umsatzsteuervoranmeldung hat die zu entrichtende Umsatzsteuer (Zahllast) oder den Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen und die Berechnungsgrundlagen zu enthalten.

Gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag, das ist gleichzeitig der Tag, bis zu dem eine Voranmeldung einzureichen ist, zu entrichten.

Gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 62/2018 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum € 30 000,00 (ab 2020: € 35.000,00) nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d und j, Z 9 lit. b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 steuerfrei sind, außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich;

Gem. § 6 Abs 3 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 62/2018 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Gegenständlich ergibt sich die Verpflichtung zur Abgabe vierteljährliche Umsatzsteuervoranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume 7-9/2019, 10-12/2019, 1-3/2020, 4-6/2020, 7-9/2020 und 10-12/2020 allein schon aus den Umstand, dass der Beschuldigte auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet hat und Umsatzsteuerzahllasten in den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen angefallen sind. Diese Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen wurde vom

Beschuldigten nicht bestritten, ebenso, dass keine Umsatzsteuervoranmeldungen für die oa. Voranmeldungszeiträume eingereicht bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet wurden.

Nach den oa. Bestimmungen hat daher der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den auf den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen ist, und eine sich ergebende Vorauszahlung zu entrichten. Demnach ist eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a vollendet, wenn die Vorauszahlung in voller Höhe (VwGH 23.9.1982, 81/15/0076) nicht längstens bis zum 15. des zweitfolgenden Monats geleistet wird (VwGH 15.9.1986, 84/15/0134). Somit ist die Verkürzung selbst zu berechnender Abgaben bereits mit Nichtentrichtung (nicht vollständiger Entrichtung) am gesetzlichen Fälligkeitstag bewirkt (OGH 8.9.1988, 13 Os 59/88; VwGH 3.5.2000, 98/13/0242; *Lässig* in WK<sup>2</sup> § 33 FinStrG Rz 38).

Nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, unter anderem 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. Der in der Bestimmung des § 49 Abs. 1 FinStrG geforderte Vorsatz muss sich (bloß) auf die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termins für die Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben richten (VwGH 8.5.2003, 99/15/0142; VwGH 18.9.2003, 2001/15/0148).

Die Tathandlung nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG besteht somit in der Unterlassung der (vollständigen) Entrichtung oder Abfuhr der im Gesetz angeführten Abgaben über den fünften Tag nach Fälligkeit hinaus, ohne dass zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wird (vgl. *Fellner*, FinStrG, Band I § 49 FinStrG Rz 5; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188). Ob dem Beschuldigten wegen der Unterlassung der Bekanntgabe der Höhe der geschuldeten Abgabebeträge an das Finanzamt Vorsatz vorzuwerfen wäre, ist für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG unerheblich (BFG 5.11.2019, RV/7300012/2019).

Werden keine oder unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht oder zu niedrig entrichtet oder überhöhte Gutschriften geltend gemacht, stellt dieses Verhalten nur dann eine Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dar, wenn der Täter in Bezug auf die Verwirklichung einer Umsatzsteuerverkürzung wider besseres Wissen (= wissentlich) gehandelt hat. Handelte er nur mit bedingtem Vorsatz, ist der Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG verwirklicht. (*Köck* in *Köck/Schmitt/Djakovic*, FinStrG 1<sup>6</sup> § 33 Rz 61).

Die Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG kann daher nur mit qualifiziertem Vorsatz, nämlich nur wissentlich (*dolus principalis*) in Bezug auf das Bewirken einer Abgabenverkürzung begangen werden. Dies entspricht der Definition des § 5 Abs 3 StGB. Der Täter muss wissen, nicht nur für möglich halten, dass er durch die Tathandlung den verpönten Erfolg bewirkt. Dass er diesen auch anstrebt, ist nicht gefordert. Auch wenn der Täter ein anderes, strafrechtlich unbedenkliches Ziel verfolgt, aber weiß, dass durch die Art, wie er es zu erreichen sucht, der unter Strafdrohung stehende Erfolg verbunden ist, handelt er wissentlich bzw. mit *dolus principalis* (vgl. VwGH 15.9.1986, 84/15/0134). Die Wissentlichkeit muss sich nur auf das Bewirken der Verkürzung richten. Für die Pflichtverletzung genügt nach nunmehr ständiger Rsp. bedingter Vorsatz (vgl. OGH 8.9.1983, 13 Os 92/83; OGH 15.4.2015, 13 Os 115/14g; VwGH 15.9.1986, 84/15/0134; *Lässig* in WK<sup>2</sup> FinStrG, § 33 Rz 10; *Köck* in *Köck/Schmitt/Djakovic*, FinStrG 1<sup>6</sup> § 33 Rz 64).

Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter muss also einerseits den Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188).

Wesentliche Tatbestandsmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind daher in subjektiver Hinsicht das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Unterlassung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Voranmeldungen und von Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen. Ist dem Beschuldigten vorsätzliches Verhalten betreffend die Nichtabgabe (die nicht rechtzeitige bzw. unrichtige Abgabe) der Umsatzsteuervoranmeldungen nicht nachweisbar, so kann lediglich vom Delikt der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ausgegangen werden. Einzige Tatbestandsvoraussetzung einer derartigen Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist nämlich die vorsätzliche Nichtentrichtung einer Selbstbemessungsabgabe bis zum fünften Tag nach Fälligkeit (vgl. BFG 27.4.2023, RV/3300001/2019).

Der wesentlichste Unterschied zwischen Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG liegt daher auf der subjektiven Tatseite. Während für die Abgabenhinterziehung Wissentlichkeit in Bezug auf die Bewirkung einer Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen gefordert wird, reicht für die Finanzordnungswidrigkeit bedingter Vorsatz in Bezug auf die Unterlassung der Entrichtung aus.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist (neben der Wissentlichkeit in Bezug auf die Bewirkung einer Verkürzung) weiters Voraussetzung, dass die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen zumindest bedingt vorsätzlich erfolgte. War dem Beschuldigten diese Verpflichtung nicht bekannt, so scheidet § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG aus und verbleibt lediglich die Bestrafung nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Umgelegt auf die gegenständliche Finanzstrafsache bedeutet dies, dass für alle streitanhängigen Voranmeldungszeiträume in objektiver Hinsicht sowohl der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als auch der Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erfüllt ist. Aufgrund unterschiedlicher Beweisergebnisse bezüglich der subjektiven Tatseite war aber eine gesonderte Darstellung der Voranmeldungszeiträume betreffend 2019 und 2020 vorzunehmen.

Aufgrund der oa. Beweisergebnisse ist hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 7-9/2019, 10-12/2019 die objektive Tatseite des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG deshalb erfüllt, da die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, und zwar für 7-9/2019 iHv € 2.850,00 und für 10-12/2019 iHv € 3.987,00 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit (20.11.2019 bzw. 20.2.2020), entrichtet oder abgeführt wurden und der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkten die Höhe des geschuldeten Betrages auch nicht bekannt gegeben wurden.

Bezüglich der Voranmeldungszeiträume 1-3/2020, 4-6/2020, 7-9/2020 und 10-12/2020 ist die objektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG deshalb verwirklicht, da unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) und zwar für 1-3/2020 iHv € 495,00, 4-6/2020 iHv € 565,24, 7-9/2020 iHv € 4.753,91 und 10-12/2020 iHv € 3.215,01 bewirkt wurde.

Da aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens festgestellt wurde, dass in Bezug auf die Voranmeldungszeiträume 7-9/2019 und 10-12/2019 der Beschuldigte es (lediglich) für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass Vorauszahlungen an Umsatzsteuer verkürzt werden, wurde in subjektiver Hinsicht der Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erfüllt. Hingegen lag aufgrund der Beweisergebnisse hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 1-3/2020, 4-6/2020, 7-9/2020 und 10-12/2020 die geforderte Wissentlichkeit bezüglich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen vor, sodass dahingehend Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht wurden, zumal der bedingte Vorsatz betreffend der Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ebenfalls gegeben war.

Hinsichtlich des Einwandes des Beschuldigten, dass die vorgeworfenen Taten weder von der belangten Behörde noch vom erkennenden Spruchsenat periodengerecht dargestellt wurden, wird ausgeführt, dass der Beschuldigte damit im Recht ist.

Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, aber auch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, werden in Bezug auf Voranmeldungszeiträume begangen, sodass sachverhältnismäßig hinsichtlich jedes solchen Zeitraums (unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrags) eine selbständige Tat (§ 21 Abs 1 FinStrG) vorliegt. Daher muss sich ein solcher Schuldspruch stets auf einen konkreten Voranmeldungszeitraum (Kalendermonat oder Kalendervierteljahr) beziehen und für jeden

Voranmeldungszeitraum eine Abgabenverkürzung festgestellt werden. Eine jeweils bloß pauschale Nennung der jährlich insgesamt verkürzten Umsatzsteuer, wie der Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis vorgenommen hat, genügt daher nicht (vgl. zuletzt OGH 11.2.2026, 13 Os 117/25t). Daraus erschließt sich, dass für jeden Voranmeldungszeitraum der Verkürzungsbetrag gesondert zu ermitteln und eine Saldierung von Zahllasten mit Gutschriften ausgeschlossen ist (Saldierungsverbot).

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies für 2019, dass für den Voranmeldungszeitraum 7-9/2019 € 2.850,00, für 10-12/2019 € 3.987,00, für 1-3/2020 € 495,00, für 4-6/2020 € 565,24, für 7-9/2020 € 4.753,91 und für 10-12 € 3.215,01 an Umsatzsteuervorauszahlungen verkürzt worden sind.

Zum Einwand des Beschuldigten, dass die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2019 und 2020 dem typischen Täterbild hinsichtlich etwaiger Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich dieser Voranmeldungszeiträume widerspreche, wird entgegnet, dass es sich bei den Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG um unterschiedliche Tatbestände handelt. Ob der Beschwerdeführer über die Beeinträchtigung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium hinaus eine Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden (Jahres-) Umsatzsteuer geplant habe (§ 33 Abs. 1 FinStrG), weil er allenfalls die in Rede stehenden Gutschriften „nie mehr der Buchhaltung zuführen wollte, und zwar auch nicht im Rahmen der Jahreserklärung“, ist dabei unerheblich. Denn bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind Tatobjekt und geschütztes Rechtsgut die Umsatzsteuervorauszahlungen, also nur die Beeinträchtigung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium, wogegen § 33 Abs. 1 FinStrG dem Schutz (unter anderem) der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer selbst dient. Daher wird eine bewirkte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auch nicht durch Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung geheilt, sondern wird diese nach der Verwaltungspraxis bei Einzelunternehmen als konkludente Selbstanzeige bezüglich etwaiger Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gewertet.

Zudem wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann verkürzt, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie wie gegenständlich, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Gerade bei dem in Rede stehenden Tatbestand im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242). Eine Steuerverkürzung liegt daher nicht erst dann vor, wenn der Steuerbetrag dem Steuergläubiger endgültig verloren geht, sondern schon dann, wenn er dem Steuergläubiger nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, zu dem ihn dieser nach den steuerlichen Vorschriften zu erhalten hat (OGH 15.3.2000, 13 Os 172/99). Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung genügt daher auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Schließlich wird zum Einwand des Beschuldigten, dass die vierteljährlichen Umsatzsteuerzahllasten ohnehin durch die Umsatzsteuererklärung 2019 und 2020 nachgemeldet worden seien, ausgeführt, dass die Umsatzsteuererklärungen als konkludente Selbstanzeigen gewertet worden sind, zumal gem. § 29 Abs. 7 FinStrG keine Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen Voranmeldungszeiträumen in der Selbstanzeige erforderlich ist. Diesen Selbstanzeigen konnte aber keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden, da gem. § 29 Abs. 2 FinStrG die verkürzten Beträge nicht binnen einer Frist von einem Monat entrichtet wurden.

## **Strafbemessung**

Gem. § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabenbeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

Gem. § 49 Abs. 2 lit. a FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführten Abgabenbetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.

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 gem. § 21 Abs. 1 erster Satz FinStrG auf eine einzige Geldstrafe, Freiheitsstrafe oder Geld- und Freiheitsstrafe zu erkennen.

Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen - wie gegenständlich - von Wertbeträgen ab, so ist gem. § 21 Abs. 2 dritter Satz FinStrG für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend. Da gegenständlich festgestellt wurde, dass der Beschuldigte insgesamt sechs Taten begangen hat, waren die Verkürzungsbeträge der einzelnen Finanzvergehen zusammenzurechnen, wodurch sich unter Anwendung des § 33 Abs. 5 und § 49 Abs. 2 FinStrG allein eine Höchststrafe von € 21.476,82 errechnet.

Gem. § 21 Abs. 3 FinStrG ist im Falle, dass jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist, wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft wird, für das er nach der Zeit der Begehung schon in dem früheren Verfahren hätte bestraft werden können, eine Zusatzstrafe zu verhängen. Diese darf das Höchstmaß der Strafe nicht übersteigen, die für die nun zu bestrafende Tat angedroht ist. Die Summe der Strafen darf jeweils die Strafen nicht übersteigen, die nach den Abs. 1 und 2 zulässig und bei gemeinsamer Bestrafung zu verhängen wären. Wäre bei gemeinsamer Bestrafung keine höhere als die in der früheren Entscheidung ausgesprochene Strafe zu verhängen, so ist von einer Zusatzstrafe abzusehen.

Die Verhängung einer Zusatzstrafe (anstatt einer selbständigen Strafe) ist dann vorgesehen, wenn ein Täter hinsichtlich mehrerer Finanzvergehen bestraft wird, über die nach den finanzstrafrechtlichen Verfahrensvorschriften grundsätzlich gleichzeitig erkannt hätte werden können, über die aber tatsächlich in getrennten Verfahren – also in einem zeitlich früheren und in einem zeitlich späteren Verfahren – abgesprochen wird. Voraussetzung der Zusatzstrafe ist damit, dass sämtliche Finanzvergehen zur Gänze (nicht nur teilweise) vor Fällung der ersten Entscheidung begangen wurden (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0302).

Da die gegenständlichen Finanzvergehen vor der Fällung der früheren Entscheidung (erster Instanz) begangen wurden (das zeitlich letzte Finanzvergehen am 15.2.2021), sind die Voraussetzungen des § 21 Abs. 3 FinStrG erfüllt und war unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Spruchsenates vom 2.3.2022, rechtskräftig mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14.9.2023, mit einer Zusatzstrafe vorzugehen.

Für die Zusatzstrafe gibt es zwei Grenzen. Einmal ergibt sich eine Höchstgrenze aus der Strafdrohung des (nunmehr) zu bestrafenden Finanzvergehens selbst. Zum anderen dürfen die vorausgegangene Strafe und die Zusatzstrafe zusammen die Strafe nicht übersteigen, die zulässigerweise (§ 21 Abs. 1 und 2 FinStrG) verhängt worden wäre, wenn die mehreren Finanzvergehen in einem einzigen Finanz Strafverfahren abgeurteilt worden wären (*Köck in Köck/Schmitt/Djakovic*, FinStrG 1<sup>6</sup> § 21 Rz 7). Nach ständiger Rspr. ist bei der Ausmessung der Zusatzstrafe zunächst jene Geldstrafe zu ermitteln, die bei gemeinsamer Aburteilung aller Taten zu verhängen gewesen wäre. Von diesem Betrag ist sodann die in der gem. § 21 Abs. 3 FinStrG zu beachtenden Vorentscheidung verhängte Strafe (hier: die im zitierten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes verhängte Geldstrafe iHv € 1.300,00) abzuziehen; der verbleibende Rest ergibt die zu verhängende zusätzliche Geldstrafe.

Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat gem. § 23 Abs 4 FinStrG 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.

Entsprechend dieser Normen errechnet sich unter Berücksichtigung des Finanzstrafverfahrens zu \*\*\*Zahl3\*\*\* bzw. RV/3300005/2022 ein Strafraum zwischen € 34.040,68 und € 3.404,07, zumal besondere Gründe für ein Unterschreiten der Mindeststrafe sich weder aus der Aktenlage ergeben noch vom Beschuldigten vorgebracht worden sind.

Gem. § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

Gem. § 23 Abs. 2 FinStrG sind bei der Bemessung der Strafe 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.

Gem. § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Bei der Strafbemessung sind neben den schuldangemessenen Aspekten auch general- und spezialpräventive Erwägungen zu berücksichtigen. Die Strafe hat einerseits generalpräventiv die Aufgabe, das Vertrauen der Allgemeinheit in die Durchsetzungskraft der Rechtsordnung zu stärken und potenzielle Täter von der Begehung ähnlicher Taten abzuhalten. Andererseits soll sie spezialpräventiv auf den Täter selbst einwirken, ihn von künftigen Rechtsverletzungen abhalten und ihm die Unrechtmäßigkeit seines Handelns nachhaltig vor Augen führen. Dabei ist zu beachten, dass die Strafe weder unter- noch überzogen ausfallen darf. Sie muss spürbar genug sein, um die präventiven Zwecke zu erfüllen, darf aber den Täter nicht übermäßig belasten oder in seiner sozialen und wirtschaftlichen Existenz unverhältnismäßig treffen.

Auf Basis dieser Rechtsgrundlagen wertete das Gericht gegenständlich als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die fast gänzliche Schadensgutmachung, das Geständnis bezüglich Finanzvergehen nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG und dass die Taten bereits seit längerer Zeit (vor rund 7 Jahren) begangen worden sind. Dieser Zeitablauf hat den Strafverfolgungsanspruch gegen den Beschuldigten erheblich abgeschwächt. Zudem war mildernd zu berücksichtigen, dass die gegenständlichen Finanzvergehen vom Beschuldigten durch Abgabe der Umsatzsteuererklärungen 2019 und 2020 selbst konkludent angezeigt wurden, die Selbstanzeigen allerdings mangels rechtzeitiger Entrichtung keine strafbefreiende Wirkung erlangen konnten. Dieser Umstand indiziert für das Gericht, dass der Abgabenausfall nur vorübergehend hätte eintreten sollen und dürften wohl finanzielle Schwierigkeiten ursächlich für die Finanzvergehen gewesen sein. Insofern war von keinem schweren Verschulden des Täters auszugehen.

Als erschwerend wertete das Gericht - wie bereits vom Spruchsenat festgestellt – eine Mehrzahl von deliktischen Angriffen über einen längeren Zeitraum bzw. die wiederholte Tatbegehung.

Weiters wurde bei der Strafbemessung auf die persönliche und wirtschaftliche Situation des Beschuldigten ausreichend Bedacht genommen und war insgesamt aufgrund der vorliegenden Feststellungen von einer schlechten wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen, zumal sich dieser in einem Insolvenzverfahren befindet und derzeit kein Einkommen hat.

Ausgehend von diesen Überlegungen kam das Gericht zum Ergebnis, dass unter Abwägung der genannten Milderungs- und Erschwerungsgründe, general- und spezialpräventiver Erwägungen und der wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten eine Geldstrafe iHv € 4.900,00 tat- und schuldangemessen ist. Die Geldstrafe beträgt somit nur rund 14% der Höchststrafe. Eine geringere Geldstrafe oder gar ein Unterschreiten der Mindeststrafe war aufgrund der mehrfachen Tatangriffe über mehrere Jahre und aus spezial- und generalpräventiven Erwägungen nicht möglich, zumal der Beschuldigte weiterhin selbständig tätig sein wird.

Unter Bedachtnahme auf die bereits verhängte Geldstrafe iHv € 1.300,00 im Verfahren zu \*\*\*Zahl3\*\*\* bzw. RV/3300005/2022 verbleibt daher eine Zusatzgeldstrafe von € 3.600,00.

Aufgrund der oben angeführten Gründe war auch eine Neuausmessung der gem. § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zu bemessenden Ersatzfreiheitsstrafe vorzunehmen, wobei die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschuldigten nur bei der Bemessung der Geldstrafe, nicht aber der Ersatzfreiheitsstrafe maßgebend sind. Da § 21 Abs. 3 FinStrG auch für die Ersatzfreiheitsstrafen gilt, war auf die Entscheidung zu \*\*\*Zahl3\*\*\* bzw. RV/3300005/2022 Bedacht zu nehmen, wobei in dieser Entscheidung eine Ersatzfreiheitsstrafe von 4 Tagen festgesetzt wurde.

Das Gericht erachtete unter Zugrundelegung oben angeführten Ausführungen zum festgestellten Verschulden und der angeführten Erschwerungs- und Milderungsgründe eine einheitliche Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen als schuld- und tatangemessen, sodass eine zusätzlich auszusprechende Ersatzfreiheitsstrafe von 10 Tagen verbleibt.

### **Kostenentscheidung**

Die Verfahrenskosten in Höhe von nunmehr € 360,00 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 eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende

Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab und hatte Fragen auf Tatsachenebene und die Höhe der Strafbemessung (Ermessensentscheidung) und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 18. August 2026