

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat in den Finanzstrafsachen gegen 1) Bf.1 und 2) die Bf.2, beide vertreten durch Heinz Neuböck Wirtschaftstreuhand GmbH, 1010 Wien, Bauernmarkt 24 wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 23.5.2018 und die Beschwerde des belangten Verbandes vom 23.5.2018 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 04.04.2018, Strafnummer SN/SN, 002 in der Sitzung am 12.2.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Kosten des verwaltungsbehördlichen und des verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens werden nach § 185 Abs. 1 FinStrG mit jeweils € 500,00 pro Beschwerdeführer bestimmt.

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

Entscheidungsgründe

Der Spruchsenat hat mit Erkenntnis vom 4.4.2018

A) M.G. schuldig erkannt, in Wien als Komplementär und somit Entscheidungsträger der M.KG vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer

für 01/2015 in Höhe von € 2.185,29 für 07/2015 € 1.225,05, für 08/2015 € 2.210,33, für 09/2015 € 3.324,83, für 10/2015 € 1.353,25, für 11/2015 € 3.000,00, für 01-04/2016 € 12.000,00, für 05-07/2016 € 8.658,10, für 08-10/2016 in Höhe von € 8.423,16, für 02/2017 in Höhe von € 1.820,00 bewirkt, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Er habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und werde hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe in Höhe von € 11.200.-- bestraft.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG wurde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine

Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 28 Tagen festgesetzt.

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

B) Die M.KG wurde gemäß § 3 Abs. 2 VbVG dafür verantwortlich erklärt, dass durch ihren Entscheidungsträger iSd § 2 Abs. 1 VbVG, M.G. zu Gunsten des Verbandes und unter Verletzung von Verbandspflichten die unter Punkt A) angeführten Finanzvergehen begangen worden seien.

Über die M.KG wurde daher gemäß § 28a i.V.m. § 33 Abs. 5 FinStrG eine Verbandsgeldbuße in Höhe von € 9.000.-- verhängt.

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

Zu den Entscheidungsgründen wurde ausgeführt:

"Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und Verlesung des Strafaktes steht nachstehender Sachverhalt fest: Über die Vermögens- und Ertragslage der finanzstrafrechtlich bisher noch nicht in Erscheinung getretenen Beschuldigten ist nichts Näheres bekannt.

Ad A): Der Erstbeschuldigte M.G. war im inkriminierten Zeitraum als Komplementär für die abgabenrechtlichen Belange der M.KG alleinverantwortlich.

Für den Zeitraum 01-11/2015 wurde eine Umsatzsteuersonderprüfung (abgeschlossen am 05.04.2016 bei der M.KG durchgeführt, bei welcher festgestellt wurde, dass die UVAs 07-11/2015 erst nach Prüfungsanmeldung und nach Androhung einer Schätzung aufgrund der Nichtabgabe eingereicht wurden. Des Weiteren wurde festgestellt, dass die UVA 01/2015 erst nach Prüfungsbeginn abgegeben wurde. Hierbei ist auch zu erwähnen, dass der beschuldigte Verband vor 01/2015 ordnungsgemäße und zeitgerechte UVAs abgegeben hat. Des Weiteren wurden von der Behörde auch bereits vor der Prüfungsanmeldung Erinnerungsschreiben an den Beschuldigten versendet, in welchen er aufgefordert wurde, seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Umsatzsteuer zeitgerecht nachzukommen.

Noch vor Erlass eines allfälligen Straferkenntnisses wurde von der Finanzstrafbehörde in weiterer Folge festgestellt, dass der Beschuldigte auch während des offenen Finanzstrafverfahrens in den Monaten 01/2016 bis 10/2016 und im Monat 02/2017 seiner Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von UVAs nicht nachgekommen ist. Die UVAs dieser Monate mussten trotz bzw. nach Erinnerung des Abgabepflichtigen im Schätzungsweg festgesetzt werden. Vom Beschuldigten wurden erst im Zuge von Beschwerdeverfahren gegen die geschätzten UVAs eigene Voranmeldungen bekanntgegeben.

Bei der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen unter gleichzeitiger Nichtentrichtung der jeweiligen Umsatzsteuervorauszahlungen für die im Spruch bezeichneten Monate und Beträge hielt der Beschuldigte eine Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen

ernstlich für möglich und fand sich damit ab. Die dadurch bedingten Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für die entsprechenden Monate hielt er für gewiss.

Der strafbestimmende Wertbetrag ergibt sich aus den verspätet abgegeben UVAs des Beschuldigten.

Als jahrelang im Geschäftsleben selbständig Tätiger wusste der Beschuldigte über seine Verpflichtung zur Abgabe inhaltlich richtiger Abgabenerklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen zu den jeweiligen Fälligkeitsdaten Bescheid.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, 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.

Nach § 33 (3) b FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet wurden.

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

Das Verhalten des Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht.

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige).

Straffreiheit tritt jedoch gemäß § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war.

Zur Rechtsansicht des Erstbeschuldigten, wonach er mit der Abgabe der UVAs nach Prüfungsanmeldung und nach Androhung einer Schätzung rechtzeitig Selbstanzeige erstattet habe, ist auszuführen, dass es zwar richtig ist, dass die UVAs der Monate 01-11/2015 vor Prüfungsbeginn abgegeben wurden, jedoch hat zu diesem Zeitpunkt bereits eine Tatentdeckung i.S.d. § 29 stattgefunden. Die Prüferin hat sich vor Abgabe der gegenständlichen UVAs nicht nur bereits zur Betriebsprüfung bei dem beschuldigten Verband angemeldet, sondern wurde auch bereits eine Androhung der Schätzung mit Bekanntgabe der Schätzungsgrundlage an den Beschuldigten versendet. Auch nach Ansicht des BFG ist von Tatentdeckung auszugehen, wenn der Prüfer vor Prüfbeginn seinen Wissensstand über die nicht rechtzeitige Abgabe bzw. Entrichtung von USt-VZ und damit die Tatentdeckung mitteilt (UFS 06.06.2003, FSRV/0003-L/03). Hinsichtlich der Monate 01-11/2015 kann daher keine (gültige) Selbstanzeige des Beschuldigten vorliegen, ganz im Gegenteil: Trotz seines Wissens über die Verpflichtung zur Abgabe von UVAs (der Beschuldigte hat vor der gegenständlichen Betriebsprüfung in vorangegangenen Perioden ordnungsgemäß UVAs abgegeben und wurde auch von der Behörde an die rechtzeitige Abgabe erinnert) entschied er sich bewusst dafür, dieser Verpflichtung nicht rechtzeitig nachzukommen und meldete die UVAs erst kurz vor Prüfungsbeginn, nach

Prüfungsanmeldung und Schätzungsandrohung, das heißt erst nach Tatentdeckung. Es kann dem bereits Steuern Hinterziehenden somit nicht überlassen bleiben, ob er nach Androhung einer Schätzung diese durch eine - verspätete - Selbstanzeige verhindern möchte, wäre es ihm diesfalls doch anheim gestellt, Einfluss auch auf die Höhe der zu erwartenden Nachzahlung zu nehmen. So weit darf die Rechtswohltat der Selbstanzeige jedoch keinesfalls gehen. Überdies wäre diesfalls auch zu fragen, was der Betriebsprüfer dann - wohlgemerkt: nach Entdeckung der Tat - über die Androhung der Schätzung hinaus noch zu veranlassen hätte, um die Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige hintanzuhalten. Insgesamt mangelt es der Selbstanzeige des Beschuldigten durch Abgabe der UVAs nach erfolgter Androhung einer Schätzung daher an der nötigen Rechtzeitigkeit i.S.d. § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG, sodass diese keine strafbefreiende Wirkung zu entfalten vermochte. Es war daher mit einem Schuldspruch vorzugehen.

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

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

Bei der Strafbemessung war mildernd: der ordentliche Lebenswandel, die volle Schadensgutmachung sowie das reumütige Geständnis; erschwerend: kein Umstand.

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

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

Ad B): Die M.KG ist Verband gemäß § 1 Abs. 2 VbVG, M.G. als Komplementär Entscheidungsträger gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 VbVG.

Neben dem Entscheidungsträger ist der Verband gem. § 3 Abs. 1 und 2 VbVG iVm § 28a FinStrG für das begangene Finanzvergehen verantwortlich, zumal die Tat zu seinen Gunsten begangen und dadurch Verbandspflichten verletzt wurden und der Entscheidungsträger rechtswidrig und schuldhaft gehandelt hat.

Bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße war mildernd: die Unbescholtenheit des Verbandes, die volle Schadensgutmachung, das reumütige Geständnis, sowie der Umstand, dass die Tat bereits gewichtige rechtliche Nachteile für den Verband oder seine Eigentümer nach sich gezogen hat; erschwerend: kein Umstand.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeiten ist die ausgesprochene Verbandsgeldbuße schuld- und tatangemessen."

Mit Schriftsatz vom 23. Mai 2018 wurden gegen das Erkenntnis Beschwerden erhoben.

"Mit dem gegenständlich angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde wurde über M.G. eine Geldstrafe in

Höhe von € 11.200,00 verhängt. Weiters wurde über die M.KG eine Verbandsgeldbuße in Höhe von € 9.000,00 verhängt.

Begründend wurde vom Spruchsenat erwogen, dass in den gegenständlichen Zeiträumen Jänner bis November 2015 die Umsatzsteuervoranmeldungen vor Beginn einer damaligen USO-Prüfung eingereicht wurden und auch Zahlung erfolgte, damit aber keine rechtzeitige Selbstanzeige erstattet wurde.

Hinsichtlich der ebenfalls inkriminierten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 01/2016 bis 10/2016 und für den Monat 02/2017 wurde vom Spruchsenat erwogen, dass für diese Monate die UVA's nach Erinnerung und im Schätzungsweg festgesetzt werden mussten und erst im Zuge von Beschwerdeverfahren Voranmeldungen abgegeben wurden, wobei in beiden Fällen Vollzahlung erfolgte.

Zur Schuldfrage hält der Spruchsenat fest, dass als erwiesen erachtet werde, dass der bisher unbescholtene Steuerpflichtige als selbständig Tätiger wusste, dass er Umsatzsteuervoranmeldungen mit Umsatzsteuervorauszahlungen abgeben musste und sohin die dadurch bedingten Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für die gegenständlichen Monate für gewiss hielt.

Diese vereinfachte Darstellung durch den Spruchsenat stellt sich tatsächlich im gegenständlichen Fall als weitaus diffiziler dar und kann aus Sicht der Beschwerdeführer auf der Verschuldensebene auch keinesfalls davon ausgegangen werden, dass der Erstbeschuldigte die Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen für gewiss gehalten hat.

Gegenständlich wird vorgehalten, dass bei einer Umsatzsteuersonderprüfung der M.KG UVA's nicht abgegeben waren und sich die Prüferin schon vorher zur Prüfung beim beschuldigten Verband angemeldet habe. Vor dieser Prüfung seien ordnungsgemäße UVA's abgegeben worden. Hinsichtlich der im Zeitraum 1-11/2015 (vorerst) nicht erklärten Umsatzsteuervoranmeldungen erging eine Strafverfügung, die bekämpft wurde. In weiterer Folge sei es auch für den Zeitraum 01/2016 bis 10/2016 und 02/2017 dazu gekommen, dass diese UVA's nicht rechtzeitig abgegeben wurden.

Bei einer Akteneinsicht vor gegenständlichem Erkenntnis wurde festgestellt, dass damals eine Rechtfertigung abgegeben wurde, dort wurde ausgeführt, dass die genannten Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2015 bereits vor Prüfungsbeginn gemeldet wurden und auch entsprechende Entrichtung vorher erfolgte.

Bereits damals wurde ausgeführt, dass neben Abgabe der UVA's auch Zahlung bzw. Entrichtung erfolgte, im Konkreten für den Monat März 2015 der Betrag von € 1.098,45, welcher Betrag versehentlich zweimal bezahlt wurde statt der Vorauszahlung für Jänner 2015, lediglich deshalb erfolgte keine Buchung für den Monat Jänner 2015.

Für den Monat Februar 2015 ergab sich eine Gutschrift von € 4.812,56, für den Monat April 2015 eine Gutschrift von € 2.210,45.

Die Vorauszahlungen für die folgenden Monate ergeben sich aus den Buchungen am Finanzamtskonto und sind durch vorgenannte Gutschriften Vorschreibungen bis September 2015 im Wesentlichen abgedeckt! Insoweit gab es sohin jedenfalls keine Verkürzung.

Es erfolgten dann auch im Zeitraum vom September bis November 2015 weitere Zahlungen und ergibt sich auch aus dem Jahresumsatzsteuerbescheid eine entsprechende Gutschrift, sodass eine Verkürzung für 2015 nicht eingetreten ist.

Wie sich aus vorgenanntem Sachverhalt mit teilweisen Zahlungen und teilweisen Vorsteuerguthaben in den einzelnen Monaten ergibt, war im konkreten Fall für den Geschäftsführer in keiner Weise gewiss, dass monatliche Umsatzsteuerzahllasten sich ergaben. Alleine aus der Tatsache der bloßen Nichtabgabe der UVA und das Unterbleiben einer (sofortigen) Vorauszahlung kann sohin gerade im vorliegenden Fall, wie oben ausgeführt, nicht auf die Verwirklichung eines Finanzvergehens geschlossen werden. Wie dargelegt gab es in den Zeiträumen dazwischen Vorsteuerguthaben, sodass insoweit keine USt-Pflicht in der Folge entstand und diente die damalige Prüfung erst der Ermittlung bzw. Überprüfung der genauen Umsatzsteuerzahllasten oder Guthaben bzw. Klärung der Frage ob ein Verfahren gegen eine bestimmte Person allenfalls überhaupt eingeleitet werden konnte.

Wie sich dann im Zuge der USO-Prüfung und auch danach ergab, folgten durch teilweise Umsatzsteuergutschriften entsprechende Gutbuchungen und kann sohin gegenständlich keinesfalls von einer Tatentdeckung vor Beginn der USO-Prüfung ausgegangen werden. Wie auch der Spruchsenat zutreffend feststellt, sind auch längst sämtliche Umsatzsteuern ordnungsgemäß abgedeckt und bezahlt. (Volleinzahlung!)

Hinsichtlich Tatentdeckung ist vorerst auf die ständige Judikatur zu verweisen, wonach die bloße Nichtabgabe einer UVA alleine oder das Unterbleiben einer USt-VZ noch nicht die Verwirklichung eines Finanzvergehens indiziert, vielmehr dient erst die „nachfolgende Prüfung der Feststellung einer allfälligen Umsatzsteuerzahllast, wobei für diesen Fall auch noch nicht auf die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes einer Umsatzsteuerhinterziehung geschlossen werden kann.

Die in diesem Zusammenhang vom Spruchsenat zitierte (vereinzelte) Entscheidung des UFS vom 6.6.2003, FSRV/0003-11-03, ist im gegenständlichen Fall schon deshalb nicht anwendbar, da vom Prüfer vor Prüfungsbeginn in keinsten Weise sein Wissensstand über die nicht entrichtete USt-VZ mitgeteilt wurde, vielmehr erfolgten entsprechend dem oben dargelegten und aktenkundigen Sachverhalt Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner bis November 2015 ganz eindeutig vor Prüfungsbeginn und erfolgte unstrittig auch entsprechende Umsatzsteuerzahlung! Es ist in diesem Zusammenhang auch auf die Judikatur zu verweisen, welche den Begriff „Tatentdeckung“ äußerst restriktiv auslegt und ebenso auch auf die diesbezügliche Beweislast der Finanzstrafbehörde.

Daraus folgt, dass - unabhängig davon, dass sogar ein allenfalls begründeter Anfangsverdacht hinsichtlich der Verwirklichung des objektiven Tatbestands der einzelnen

Umsatzsteuervoranmeldungen - jedenfalls nicht dazu führt, dass eine derartige „vage“ Verdachtslage bereits zu einer Tatentdeckung geführt hat, vielmehr ergibt sich gerade im gegenständlichen Fall aus dem oben detailliert dargestellten Sachverhalt hinsichtlich Gutschriften und Zahllasten bei den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen, dass jedenfalls noch andere Deutungsmöglichkeiten im Hinblick auf den objektiven Tatbestand bestehen, sodass die Tat, auch nach der Judikatur, noch nicht einmal teilweise entdeckt war.

Auch hinsichtlich der UVA-Zeiträume 01 - 10/2016 und 2/2017, die vorgehalten werden, lag jedenfalls damals keine „Tatentdeckung“ vor. Dazu ist vorerst festzuhalten, dass M.G. damals herzkrank war und erfolgte dann auch eine Bypassoperation. Er war damals auch mit dem rasch wachsenden Betrieb überfordert und war es dem Komplementär M.G. aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich, entsprechende organisatorische Maßnahmen zur Weiterleitung der Unterlagen, die aufbereitet werden mussten, an den Steuerberater vorzunehmen, wobei unabhängig davon - wie auch das Finanzamt feststellt - getrachtet wurde, sämtliche UVA's ordnungsgemäß zu melden und die Umsatzsteuern auch zu bezahlen (Vollzahlung!).

Wie sich auch aus den eingereichten UVA's ergibt, wurden diese noch vor der Verhandlung (damals betreffend die Umsatzsteuern 2015) gemeldet und auch bezahlt.

So erfolgte etwa auch die Zahlung von Umsatzsteuer am 28. Februar 2017 vor der Verhandlung. Die bloßen Schätzungen stellen wie schon oben ausgeführt, jedenfalls keine „Tatentdeckung“ dar, sodass der gegenständlich erforderliche Vorsatz des steuerpflichtigen Verbandes und von dessen persönlich haftendem Gesellschafter und Geschäftsführer M.G. nicht gegeben ist. In diesem Zusammenhang darf auch nochmals auf die volle Schadensgutmachung verwiesen werden. Zusammenfassend ergibt sich sohin, dass gegenständlich (noch) keine strafbare Handlung des Erstbeschuldigten vorliegt und auch keine Verbandshaftung besteht. Es wurde nicht erst bei Prüfungsbeginn, sondern bereits zuvor hinsichtlich der UVA's im Jahr 2015 entsprechende Meldung erstattet, aus diesem Grund erfolgte auch keine Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn, vielmehr wurden die Belege und auch die Berechnungen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen dem Prüfer zur Verfügung gestellt. Ebenso stellen die nachfolgenden Schätzungen im Jahr 2016 keine „Tatentdeckung“ dar, vielmehr gab es im Jahr 2016 überhaupt keine Prüfung, sondern wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen in der Folge abgegeben und auch sofort Vollzahlung geleistet. Weiters ergeben sich im Jahr 2016 Gutschriften und ist in diesem Zusammenhang auch die Argumentation des Spruchsenates dahingehend nicht nachvollziehbar, dass es einem Steuerpflichtigen anheimgestellt wäre, Einfluss auf die Höhe von zu erwartenden Nachzahlungen zu nehmen und die Rechtswohltat der Selbstanzeige keinesfalls soweit gehen dürfe, wobei als Begründung angegeben wird, dass ein Betriebsprüfer Veranlassungen zu treffen hatte, die Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige hintanzuhalten. Gerade dies ist nicht Aufgabe eines Betriebsprüfers, vielmehr hat er zu überprüfen, ob die erfolgten Meldungen über abzuführende Steuern den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen entsprechen.

Ein Steuerpflichtiger soll ja geradezu angehalten werden, (spätestens) vor allfälligen Prüfungen die Steuerbemessungsgrundlagen offenzulegen, dies am Beginn der Prüfung im Rahmen einer Selbstanzeige darzulegen und damit seinen Erklärungspflichten spätestens in diesem Zeitpunkt nachzukommen. Die offensichtlich dazu weitaus weitere Sicht des Spruchsenates würde in der Praxis dazu führen, dass bei jeglichen Schätzungen von Umsatzsteuervoranmeldungen sofort Finanzstrafverfahren einzuleiten wären und selbst bei späteren Gutschriften eine Strafbarkeit jedes Steuerpflichtigen gegeben wäre, auch wenn sich überhaupt keine Steuernachzahlung ergibt - Folge davon wäre, dass die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, unabhängig davon, ob sich überhaupt eine Steuerlast ergeben konnte, bereits schon in diesem Sinne strafbar wäre, sodass die Finanzverwaltung verpflichtet wäre, bei allen Schätzungen sofort Strafbescheide auszustellen, was aber jedenfalls nicht Praxis der Finanzverwaltung ist. Gegenständlich kann sohin jedenfalls auch nicht festgestellt werden, dass der Finanzverwaltung der Nachweis gelungen ist, dass eine detaillierte Tatentdeckung vor Abgabe der gegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungen vorgelegen ist.

Es werden sohin die ANTRÄGE gestellt:

Das Finanzgericht wolle das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg sowohl hinsichtlich des M.G. als auch des Verbandes M.KG beheben und das gegenständliche Finanzstrafverfahren einstellen.

Mit Schreiben vom 26.6.2018 wurde in Ergänzung der Beschwerde mitgeteilt, dass auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht verzichtet werde.

Am 20.11.2018 erging seitens des BFG folgender Vorhalt:

"In der Finanzstrafsache gegen M.G. und die M.KG wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) werden Sie ersucht, nachstehende Fragen **innerhalb von drei Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

1) Bekanntgabe der derzeitigen wirtschaftlichen Lage des Bf., Einkommen, Schulden, Sorgepflichten und der wirtschaftlichen Lage der KG

2) Der Gastronomiebetrieb in Form der KG wurde nach dem Firmenbuchauszug mit April 2013 aufgenommen. Wer hat ab Gründung bis incl. der Voranmeldung für Februar 2017 die monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen berechnet, bzw. hätte sie vor Fälligkeit berechnen sollen? Wer hätte die Meldungen erstatten sollen?

Wer war am Firmenkonto zeichnungsberechtigt? Wer hat die Zahlungen an die Abgabenbehörde geleistet?

Ist eine Änderung in Zuständigkeiten nach der Eintragung von S.G. als unbeschränkt haftender Gesellschafter mit 11.1.2016 eingetreten?

Zum Vorbringen, es sei letztlich für 2015 bei der Jahresveranlagung der Umsatzsteuer zu einer Gutschrift gekommen, ergeht die Aufforderung aufzugliedern, inwieweit es zu einer Änderung hinsichtlich der für die inkriminierten Tatzeiträume gemeldeten Zahllasten gekommen ist.

Zu den Rechtsfragen wird vorweg mitgeteilt, dass nach Ansicht der Vorsitzenden die Verständigung vom 4.12.2015 bereits die Aufforderung enthalten hat, am 18.1.2018, 9 Uhr die Unterlagen zu den in Prüfung gezogenen Zeiträumen vorzulegen. Prüfungsbeginn war somit dieser Termin. Die Nachreichung von Anmeldungen für 2015 erfolgte daher nach Eintritt der Sperrwirkung nach § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG.

Die Schätzungen stellen eine Tatentdeckung nach § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG dar, da die Wahrscheinlichkeit im Gastgewerbe regelmäßig für eine zu entrichtende Zahllast spricht. Sollte ein Unternehmer Investitionen tätigen, weiß er unzweifelhaft auch in welchem Zeitraum eine außergewöhnliche Situation zu bedenken ist und sich ausnahmsweise eine Gutschrift ergibt.

Den Melde- und Zahlungsverpflichtungen wurde im gesamten Zeitraum nicht ordnungsgemäß nachgekommen, jedoch ist der grundsätzliche Zahlungswille durchwegs dokumentiert und realisiert. Das Abgabenkonto ist fast ausgeglichen."

Der Vorhalt wurde am 26.11.2018 zugestellt, eine Beantwortung erfolgte mit Schreiben vom 17.12.2018:

"Zum Vorhalt in der Finanzstrafsache M.KG und M.G. erlauben wir uns wie folgt auszuführen:

Der Gastronomiebetrieb der M.KG wurde von Herrn M.G. aufgenommen, wobei sein größtes Manko darin besteht, dass er indisch spricht und mehr oder weniger nicht der deutschen Sprache mächtig ist. Seit Übernahme der steuerlichen und wirtschaftlichen Betreuung durch unsere Kanzlei sind wir bestrebt, Herrn M.G., der für die abgabenrechtlichen Belange der Gesellschaft verantwortlich ist, an seine Pflichten laufend zu erinnern und die Unterlagen für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen zu erhalten, was, wie Sie auch zutreffend festhalten, teilweise erst verspätet möglich war, wobei wir aber ständig mit Nachdruck ihn daran erinnern, dass die Abgabenverbindlichkeiten ordnungsgemäß zu bezahlen sind. Wie Sie auch festhalten, werden die laufenden Abgabenschuldigkeiten, insbesondere Umsatzsteuer und Lohnabgaben bezahlt und besteht diesbezüglich mehr oder weniger kein Rückstand.

Die Eintragung von S.G. als Geschäftsführer erfolgte im Zuge seiner Einberufung beim Bundesheer. Dadurch konnte er dort - nach der Grundausbildung - im Gastronomiebereich tätig sein und hatte er aufgrund seiner Verpflichtung im Gastronomiebetrieb als Angestellter die Möglichkeit, zumindest teilweise im Betrieb seines Vaters unterstützend auch während der Bundesheerzeit auszuhalten! S.G. hat im Unternehmen keine Geschäftsführertätigkeit tatsächlich inne und ist auch bereits wieder als GF ausgeschieden, wobei die Firmenbucheingabe beim

Handelsgericht nicht eingereicht werden kann, weil einer der Kommanditisten sich im Ausland befindet.

Hinsichtlich der sich ergebenden Umsatzsteuergutschrift im Jahr 2015 wird auf den diesbezüglichen Umsatzsteuerbescheid verwiesen, wobei nähere Ausführungen dazu nach den Feiertagen erfolgen.

Nach Rückkehr von Herrn M.G. aus dem Ausland werden dann noch die anderen Fragen behandelt und erfolgen insbesondere auch noch Ausführungen zur Schuldfrage und wird diesbezüglich höflich um Fristverlängerung bis 25. Jänner 2019 höflich gebeten. Herr M.G. kommt etwa 1 Woche vorher aus dem Ausland zurück."

Eine weitere Stellungnahme ist nicht beim BFG eingelangt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 § 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 § 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.

Zum objektiven Tatbestand ist festzustellen:

Jänner 2015:

Nach Tz 1 des Berichtes über eine Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 1-11/2015 wurde für den Monat Jänner 2015 erst am 5.4.2016 eine Voranmeldung nachgereicht.

Der strafbestimmender Wertbetrag von € 2.185,29 entspricht der Nachmeldung.

Juli 2015:

Nach dem Prüfbericht wurde die UVA erst am 4.2.2016 nachgereicht.

Der strafbestimmende Wertbetrag von € 1.225,05 entspricht der Nachmeldung.

August 2015:

Nach dem Prüfbericht wurde die UVA erst am 4.2.2016 nachgereicht.

Der strafbestimmende Wertbetrag von € 2.210,33 entspricht der Nachmeldung.

September 2015:

Nach dem Prüfbericht wurde die UVA erst am 12.2.2016 nachgereicht.

Der strafbestimmende Wertbetrag von € 3.324,83 entspricht der Nachmeldung.

Oktober 2015:

Nach dem Prüfbericht wurde die UVA erst am 12.2.2016 nachgereicht.

Der strafbestimmende Wertbetrag von € 1.353,25 entspricht der Nachmeldung.

November 2015:

Nach dem Prüfbericht wurde die UVA erst am 4.3.2016 nachgereicht.

Der strafbestimmende Wertbetrag von € 3.000,00 entspricht der Erstmeldung vom 15.2.2016. Jedoch wurden am 4.4.2016 zwei weitere Meldungen dazu eingebracht und die Vorauszahlung beträgt nach der Aktenlage richtig € 3.521,33.

Sache des Beschwerdeverfahrens ist aber ausschließlich der Schuldspruch des bekämpften Erkenntnisses, mangels Beschwerde des Amtsbeauftragten war auch im verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahren nur von € 3.000,00 als strafbestimmendem Wertbetrag auszugehen.

1-4/2016:

Wegen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen wurden die Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde mit einer Gesamtzahllast von € 12.000,00 geschätzt (Bescheid vom 21.6.2016).

5-7/2016:

Wegen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen wurden die Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde mit einer Gesamtzahllast von € 12.600,00 geschätzt (Bescheid vom 11.10.2016).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.3.2017 wurde die Zahllast auf € 8.658,10 reduziert.

8-10/2016:

Wegen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen wurden die Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde mit einer Gesamtzahllast von € 13.500,00 geschätzt (Bescheid vom 11.1.2017).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.3.2017 wurde die Zahllast auf € 8.423,16 reduziert.

2/2017:

Wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldung wurde durch die Abgabenbehörde eine Zahllast von € 5.500,00 geschätzt (Bescheid vom 9.5.2017).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.6.2017 wurde die Zahllast auf € 1.820,30 reduziert.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Für die gegenständlichen Monate wurden somit nicht entsprechend den Vorgaben des § 21 FinStrG Meldungen erstattet und Vorauszahlungen bei deren Fälligkeit entrichtet.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,

a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,

b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt

war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder

c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG ist Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde, das Bundesfinanzgericht oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Nach den im Arbeitsbogen zur Umsatzsteuernachschau AbNr. ***** erliegenden Unterlagen vom 20.10.2015 fehlten zum Zeitpunkt der Erstellung der aktuellen Fallinformationen vor Prüfungsbeginn die Voranmeldungen für 1, 5, 6, 7, 8/2015.

Zur UVA 1/2015 erging am 1.4.2015 eine Erinnerung, zu 5/2015 am 3.8.2015, zu 6/2015 am 1.9.2015 und zu 7/2015 am 1.10.2015.

Der Prüfungsauftrag vom 4.12.2015 für eine Umsatzsteuernachschau für 1-11/2015 trägt den Vermerk keine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erstattet mit dem Datum 21.3.2016.

Nach den händischen Aufzeichnungen der Prüferin hat sie am 22.10.2015 bereits mit der Sekretärin der Steuerberatungskanzlei telefoniert und um Rückruf ersucht.

Der nächste Aktenvermerk stammt vom 2.12.2015 und enthält zum Monat 1/2015 sowie den Monaten 7, 8, 9/2015 Fehlzeichen sowie den Satz "Bis dato keine Reaktion, schriftliche Anmeldung."

Weiters erliegt im Arbeitsbogen eine Verständigung vom 4.12.2015 mit der Ankündigung einer geplanten Außenprüfung nach § 147 Abs. 1 BAO bei der M.KG für den Prüfungszeitraum 1/2015 bis 11/2015, Abgabenart Umsatzsteuer, Prüfungsbeginn 18.1.2016, 9 Uhr und der Angabe der Adresse der zuständigen Abgabenbehörde.

Handschriftlich wurde "nicht erschienen" und "2. Vorladung 18.1.2016 Handzeichen" angemerkt.

Sodann gibt es eine Verständigung vom 18.1.2016 wiederum mit der Ankündigung einer geplanten Außenprüfung nach § 147 Abs. 1 BAO bei der M.KG für den Prüfungszeitraum 1/2015 bis 11/2015, Abgabenart Umsatzsteuer, Prüfungsbeginn 25.1.2016, 9 Uhr und der Angabe der Adresse der zuständigen Abgabenbehörde.

Auf dieser Verständigung wird weiters ausgeführt:

"Sie sind der Vorladung am 18.1.2016, 9 Uhr, zwecks Beginn der Umsatzsteuerprüfung und Vorlage der steuerlichen Aufzeichnungen im Zuge der USO-Prüfung, unentschuldigt ferngeblieben. Es ergeht hiermit nochmals die Aufforderung zum neuen angeführten Termin die entsprechenden Unterlagen beim Finanzamt vorzulegen. Dieser Termin gilt gleichzeitig als Termin für die Abhaltung der Schlussbesprechung. Sollte Sie dieser Aufforderung wieder nicht Folge leisten, werden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt, und die Prüfung ohne Abhaltung einer Schlussbesprechung beendet.

Beilage: Prüfungsauftrag, Beilage 1) Festsetzung USt 1-3/2015 u. 7-11/2015

Auf der Rückseite dieser Verständigung befindet sich eine Schätzungsberechnung mit Sicherheitszuschlag von 10 % für die Monate 1-3/2015 und 7-11/2015.

Am 22.1.2016 wurde von der Steuerberatungskanzlei eine Mail mit folgendem Text an die Prüferin gesendet:

"Wir haben soeben die Verständigung bezüglich obiger Prüfung vom 18.1.2016 erhalten. Da es uns nicht möglich war, trotz sofortigen Versuches, mit dem Klienten Kontakt aufzunehmen, konnte auch nicht geklärt werden, warum offensichtlich eine von ihnen bereits gesetzte Frist nicht eingehalten wurde. Unabhängig davon werden wir uns bemühen, ihnen kurzfristig nächste Woche die abverlangten UVAs übermitteln, damit die von Ihnen angekündigte Schätzung nicht erforderlich ist. Diese würde wieder unnötige und nicht ökonomische Rechtsmittelverfahren allenfalls nach sich ziehen, sodass auch unter Berücksichtigung von Zweckmäßigkeit und Verfahrensökonomie höflich gebeten wird, die oben angekündigte Übermittlung der fehlenden Erklärungen nächste Woche noch abzuwarten. Sobald wir vom Klienten entsprechende Informationen haben, dürfen wir uns dazu nächste Woche bei Ihnen melden."

Am 29.1.2016 wurde von der Steuerberatungskanzlei eine Mail mit folgendem Text an die Prüferin gesendet:

"Die UVAs werden nächste Woche übermittelt und können wir die Details zu den UVAs betreffend Umsätze und Vorsteuern ebenfalls mit Mail übermitteln und könnten in der Folge auch allenfalls gewünschte Belege gesendet werden.

Wir bitten um diesbezügliche Information nach Vorliegen der UVAs beim Finanzamt und danken für Ihre ökonomische Prüfungsabwicklung."

Am 5. Februar 2016 erging seitens der steuerlichen Vertretung eine weitere Mail an die Prüferin mit der Mitteilung, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden seien und man sich wegen der weiteren Vorgangsweise nächste Woche bei ihr melden werde.

Am 3. März 2016 antwortete die Prüferin:

"Nachdem ich seit Ihrer letzten Mail v. 5.2.2016 keine weiteren Infos bezüglich weiterer Vorgangsweise betreffend der Prüfung bekommen habe, nehme ich an, dass keine Unterlagen vorgelegt werden können. Außerdem wurden für die Monate 1-3/2015,

bzw. 11-12/2015 bis dato keine Voranmeldungen eingereicht. Nachdem bereits 2 mal Vorladungen im Jänner 2016 ergangen sind, wir mittlerweile bereits März haben, ergeht in den nächsten Tagen eine letzte Vorladung. Bei Nichtvorlage der Unterlagen zum genannten Termin werden die Besteuerungsgrundlagen wie bereits in der Verständigung vom 18.1.2016 angeführt im Schätzungsweg ermittelt."

Dazu gibt es auch wiederum eine Verständigung vom 4.3.2016, dass beabsichtigt ist eine Außenprüfung nach § 147 Abs. 1 BAO vorzunehmen und mit der auf die bisherigen Verständigungen hingewiesen wird.

Am 4. März 2016 erging dann noch folgende Mail seitens der Steuerberatungskanzlei an die Prüferin:

"Wie bereits mitgeteilt waren wir bestrebt sämtliche Unterlagen zur Fertigstellung der UVAs der M.KG zu bekommen. Diese sind zwischenzeitig eingelangt. Es wurden alle UVAs nachgemeldet und erfolgten auch entsprechende Zahlungen. Wir bitten um Mitteilung, ob wir ihnen alle Details der UVAs mailen sollen, oder ob sie die Belege in unserer Kanzlei ansehen wollen."

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen ist die Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung nur bis zum Beginn der Amtshandlung möglich.

Die Amtshandlung beginnt mit der Aufforderung zur Vorlage der Aufzeichnungen und Bücher. Bereits die Verständigung vom 4.12.2015 ist als Beginn der Amtshandlung zu werten, da der Abgabepflichtige schon durch die bestimmte Aufforderung zur Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen erkennen kann, um welchen Prüfungszeitraum es sich handelt und welche Abgaben oder Unterlagen geprüft werden. Die Aufforderung zur Vorlage der Bücher und Unterlagen ist auch dann als Beginn der Amtshandlung anzusehen, wenn die Prüfung selbst in diesem Zeitpunkt noch nicht möglich war (VwGH 19.11.1963, 95/61, OGH 27.8.1998, 12 Os 73/98).

Somit hätte fristwährend nur auf die Verständigung vom 4.12.2015 Selbstanzeige zu den Vorauszahlungen für 1, 7, 8, 9 und 10/2015 bis 18.1.2016, 9 Uhr erstattet werden können, was nicht erfolgt ist.

Die Vorauszahlungen für 10 und 11/2015 waren zwar bei Erlassung der ersten Verständigung noch nicht fällig, jedoch trat da die Fälligkeit ebenfalls vor dem Prüfungsbeginn 18.1.2016, 9 Uhr ein, somit ist auch für diese Monate der 18.1.2016 der Stichtag, zu dem der Prüfungsbeginn festgelegt wurde.

Die verfahrensgegenständlichen Nachmeldungen für 2015 erfolgten alle nach dem Prüfungsbeginn.

Zu dem Vorbringen, dass für 3/2015 der Betrag von € 1.098,45 versehentlich zweimal bezahlt worden sei statt der Meldung für Jänner 2015, ist festzuhalten, dass das Abgabenkonto tatsächlich zwei Buchungen zur Meldung und Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen für März 2015 aufweist.

Es sind am 20.5.2015 gleichlautende Meldungen und Zahlungen verbucht. Die Umsatzsteuervorauszahlung für 1/2015 wäre jedoch bereits am 15. März 2015 fällig gewesen, eine allfällige verspätete Einzahlung hätte um den Erfordernissen einer strafbefreienden Selbstanzeige Genüge zu tun, die richtige Zeitraumbezeichnung aufweisen müssen. Allfällige titellose Überzahlungen sind lediglich im Rahmen der Strafbemessung als Schadensgutmachung zu werten.

Wegen Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung 2015 wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt. Nach Beschwerdeerhebung erging am 25.9.2017 eine Beschwerdeverentscheidung und wurde eine Gutschrift von € 5.840,66 festgesetzt.

Es wurde jedoch seitens des Bf. kein überprüfbares Vorbringen erstattet, dass eine bestimmte Zahllast nicht in der für das Finanzstrafverfahren angesetzten Höhe angefallen ist. Mangels konkretisierten Einwandes konnten die vom Spruchsenat angenommenen strafbestimmenden Wertbeträge auch im finanzgerichtlichen Verfahren der Bestrafung zu Grunde gelegt werden.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Unterlassung der Einreichung einer Jahreserklärung zu prüfen, ob nicht der prävalierende Versuch der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer vorliegt (§ 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG i.V. 13 FinStrG).

Dies sieht das BFG nicht als gegeben an, da die Abgabenbehörde zum Zeitpunkt des gesetzlich vorgesehenen Abgabetermins für die Jahreserklärung durch die nachgereichten Zahllasten bereits in Kenntnis der Besteuerungsgrundlagen war und der Bf. somit bei Nichtabgabe einer Jahreserklärung eine Verkürzung nicht ernstlich für möglich halten und sich damit abfinden konnte.

Für die weiteren Zeiträume des Jahres 2016 und den Monat 2/2017 wurden eben jeweils bei Fälligkeit weder Vorauszahlungen geleistet noch entsprechende Meldungen erstattet. Daher war gemäß § 184 BAO die Abgabenbehörde angehalten die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Zur Frage einer Tatentdeckung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG ist allgemein festzuhalten:

Tat ist die Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung und Unterlassung der Meldung entsprechend der gesetzlichen Vorgaben für einen bestimmten Zeitraum. Das Gesetz verlangt die Entdeckung der Tat und nicht die Entdeckung des Täters oder des Finanzvergehens.

Tat ist somit nur der für den objektiven Tatbestand maßgebliche Sachverhalt. Für eine Tatentdeckung genügt jedoch nicht ein bloßer Anfangsverdacht. Es muss vielmehr bei vorläufiger Beurteilung eine Tatverwirklichung wahrscheinlich und nicht bloß möglich sein (OGH 25.8.1988, 11 Os 41/98, VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471). Die Tat ist nicht nur dann entdeckt, wenn sie der Finanzstrafbehörde bekannt ist, sondern auch dann, wenn sie der Abgabenbehörde bekannt geworden ist.

Die M.KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10.4.2013 gegründet, M.G. fungierte ab Gründung als unbeschränkt haftender Gesellschafter. Betriebsgegenstand ist Gastronomie.

In der Gastronomie fallen regelmäßig Zahllasten an. Damit war die Tatverwirklichung für die Abgabenbehörde wahrscheinlich und liegt eine Tatentdeckung bei Erkennen der Verpflichtung Schätzungen wegen Nichtbekanntgabe der Besteuerungsgrundlagen vornehmen zu müssen, vor.

Mit Zustellung der Schätzungsbescheide war den Beschwerdeführern die Tatentdeckung auch bekannt.

Zum Vorhalt dieser Rechtsansicht des BFG erging keine weitere Stellungnahme seitens des Bf.

Er war im Tatzeitraum für die Vertretung der M.KG zuständig und somit auch für die Meldung und Entrichtung der selbst zu berechnenden Vorauszahlungen bei deren Fälligkeit verantwortlich. Da zuvor zu den gesetzlich vorgeschriebenen Fälligkeitstagen Meldungen erstattet und Zahlungen geleistet wurden, handelte der Bf. wissentlich hinsichtlich der durch ihn bewirkten Verkürzungen und hielt es auch ernstlich für möglich und fand sich damit ab, dass bei Fälligkeit entsprechende Meldungen unterblieben.

Die Bf. 2 trägt als belangter Verband die Verantwortlichkeit für das schuldhafte Verhalten ihres Entscheidungsträgers.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraum maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Die Strafdrohung liegt demnach bei € 88.400,00. Die durch den Spruchsenat verhängte Geldstrafe beträgt somit 12,66 % der Strafdrohung.

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

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, wobei im Übrigen die § 32 bis 35 des Strafgesetzbuches gelten.

Gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Der Bf. 1 hat sein Einkommen und seine Vermögenslage nicht offen gelegt. Die Einkommensteuer 2016 musste (ebenfalls) geschätzt werden. In Ermangelung anderslautender Daten wird daher von einer stabilen, durchschnittlichen Einkommenslage ausgegangen.

Der Spruchsenat wertete den ordentlichen Lebenswandel, die volle Schadensgutmachung, sowie das reumütige Geständnis als mildernd, als erschwerend keinen Umstand.

Als erschwerend ist jedoch der Tatentschluss zu 17 Taten zu werten.

In Anbetracht des oftmaligen Tatentschlusses und der Fortsetzung der Negierung der gesetzlichen Vorgaben trotz mehrmaliger Schätzungen durch die Abgabenbehörde über einen längeren Zeitraum hinweg erscheint die verhängte Geldstrafe ausgesprochen mild und besteht kein Spielraum für eine Verringerung.

Die verhängte Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe entsprechen somit nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates den spezial- und generalpräventiven Erfordernissen und sind im unteren Bereich der gesetzlichen Strafdrohung angesiedelt.

Zur Geldbuße für den belangten Verband, die Bf. 2, ist auszuführen:

Gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG iVm § 3 Abs. 1 und 2 (VbVG) ist eine juristische Person als belangter Verband (§ 1 Abs. 2 VbVG) für Straftaten (die gegenständlichen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) eines Entscheidungsträgers (des Bf.1) verantwortlich, wenn 1. die Taten zu ihren Gunsten begangen worden sind (hier: die vorsätzliche Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der Selbstbemessungsabgabe zu deren Fälligkeit entlastete das Abgabenkonto der Bf. 2) oder 2. durch die Taten Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen (hier: die Verpflichtung der Bf. 2 zur rechtzeitigen Meldung und Abfuhr bzw. Entrichtung der Abgaben) und der Entscheidungsträger (der Bf. 1) als solcher die Taten rechtswidrig und schuldhaft (siehe oben) begangen hat.

Die Bf. 2 war daher als belangter Verband für die vom Bf.1 begangenen Abgabenhinterziehungen zur Verantwortung zu ziehen.

Zur Strafbemessung beim belangten Verband ist im gegenständlichen Fall auszuführen:

Hinsichtlich der Ausmessung der über die Bf. 2 zu verhängenden Geldbuße sind gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG die Bestimmungen des § 5 VbVG sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 5 Abs. 1 VbVG sind bei der Bemessung der Höhe der Geldbuße Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Höhe der angedrohten Geldbuße bestimmen, gegeneinander abzuwägen.

Abs. 2: Die Geldbuße ist umso höher zu bemessen;

1. je größer die Schädigung oder Gefährdung ist, für die der Verband verantwortlich ist.
2. je höher der aus der Straftat vom Verband erlangte Vorteil ist;
3. je mehr gesetzwidriges von Mitarbeitern geduldet oder begünstigt wurde.

Abs. 3: Die Geldbuße ist insbesondere geringer zu bemessen, wenn

1. der Verband schon vor der Tat Vorkehrungen zur Verhinderung solcher Taten getroffen oder Mitarbeiter zu rechtstreuem Verhalten angehalten hat;
2. der Verband lediglich für Straftaten von Mitarbeitern verantwortlich ist (§ 3 Abs. 3);
3. er nach der Tat erheblich zur Wahrheitsfindung beigetragen hat;
4. er die Folgen der Tat gutgemacht hat;
5. er wesentliche Schritte zur zukünftigen Verhinderung ähnlicher Taten unternommen hat;

6. die Tat bereits gewichtige rechtliche Nachteile für den Verband oder seine Eigentümer nach sich gezogen hat.

Der Spruchsenat wertete bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße als mildernd: die Unbescholtenheit des Verbandes, die volle Schadensgutmachung, das reumütige Geständnis, sowie den Umstand, dass die Tat bereits gewichtige rechtliche Nachteile für den Verband oder seine Eigentümer nach sich gezogen hat; erschwerend keinen Umstand.

Gemäß § 5 Abs. 3 Z 3 VbVG war zu Gunsten des Verbandes mildernd zu berücksichtigen, dass er nach der Tat erheblich zur Wahrheitsfindung beigetragen hat, in dem die Besteuerungsgrundlagen offen gelegt wurden.

Zudem wurde der Milderungsgrund des § 5 Abs. 1 Z 4 VbVG, die Schadensgutmachung, verwirklicht.

Bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße war weiters der Milderungsgrund des § 5 Abs. 3 Z. 6 VbVG zu berücksichtigen, wonach Nachteile, welche den Eigentümer des Verbandes aufgrund der Verurteilung treffen, für den Verband als mildernd gewertet werden.

Nach § 5 Abs. 2, Z 2 und Z 3 VbVG hätte jedoch auch erschwerend berücksichtigt werden müssen, dass eine Vielzahl an Taten begangen wurde (siehe Ausführungen zum Bf. 1) und ein Vorteil im Zeitgewinn bei einer verspäteten Zahlung liegt.

Nach der Aktenlage ist steuerliches Wohlverhalten des Verbandes im Bezug auf die Meldung und Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen in nachfolgenden Zeiträumen ersichtlich, die Selbstberechnungsabgaben wurden 2018 bei Fälligkeit gemeldet und entrichtet. Es wurden daher offensichtlich wesentliche Schritte der künftigen Verhinderung ähnlicher Taten unternommen, es ist daher dem Verband auch der Milderungsgrund des § 5 Abs. 3 Z 5 VbVG bei der Ausmessung der Verbandsgeldbuße zu Gute zu halten.

Die Verbandsgeldbuße liegt bei ca. 10 % der Strafdrohung.

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

Besondere Gründe im Sinne des § 23 Abs. 4 FinStrG, welche eine Herabsetzung der Geldstrafe unter die gesetzliche Mindeststrafe gerechtfertigt hätten, bestehen aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch nicht. Es liegen zwar fast nur Milderungsgründe vor, aber beim oftmaligen Tatentschluss des Bf. 1 über einen längeren Zeitraum hinweg ist verfahrensgegenständlich kein geringer Grad des Verschuldens gegeben.

Die nur knapp über der Mindeststrafe ausgemessene Verbandsgeldbuße entspricht somit nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates ebenfalls den spezial- und generalpräventiven Erfordernissen.

Kostenentscheidung

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

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe, die Geldbuße und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterungen wären beim Finanzamt einzubringen.

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 nicht 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.

Wien, am 12. Februar 2019