

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenaat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Vorsitzende \*\*\*21\*\*\*, den Richter \*\*\*22\*\*\* und die fachkundigen Laienrichter \*\*\*23\*\*\* und \*\*\*24\*\*\* in der Finanzstrafsache gegen \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch MASSER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, Singerstraße 27, 1010 Wien wegen der Finanzvergehen der versuchten Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) i.V. 13 FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Beschwerde der Beschuldigten vom 9.9.2024 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 18.6.2024, Geschäftszahl GF-\*\*\*19\*\*\*, \*\*\*20\*\*\* im Rahmen einer Beratung und Beschlussfassung des Senates unter Verwendung geeigneter technischer Kommunikationsmittel in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*25\*\*\* am 8.10.2024 zu Recht erkannt:

Die Strafbeschwerde der Beschuldigten wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die Kosten des Verfahrens mit € 500,00 festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang:

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 18.6.2024 wurde die Beschuldigte schuldig erkannt, sie habe vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, indem Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten, nämlich

Einkommensteuer 2018 in der Höhe von € 7.296,45

Umsatzsteuer 2018 in der Höhe von € 7.193,82

Einkommensteuer 2019 in der Höhe von € 11.202,00

Umsatzsteuer 2019 in der Höhe von € 10.503,88

€ 36.196,15 gesamt

und eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt und zwar dadurch, dass Sie folgende Jahreserklärungen nicht binnen der gesetzlichen Frist eingebracht habe, nämlich

Einkommensteuer 2016

Einkommensteuer 2017.

\*\*\*Bf1\*\*\* habe somit das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 33 Abs. 3 lit a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und das Finanzvergehen nach § 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), jeweils als Versuch gemäß § 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) begangen und werde hierfür nach § 33 Abs. 5, § 51 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) auf eine Geldstrafe in der Höhe von € 10.800,-, im Nichteinbringungsfall auf eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 44 Tagen erkannt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG sei sie außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

Zur Begründung wurde im Erkenntnis ausgeführt:

„\*\*\*Bf1\*\*\* erschien unentschuldigt nicht zur Verhandlung vor dem Spruchsenat, sodass gem. § 126 FinStrG in ihrer Abwesenheit zu entscheiden war. Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten wird im Zusammenhalt mit der Verantwortung der Beschuldigten nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

Die am \*\*\*1\*\*\* geborene Beschuldigte \*\*\*Bf1\*\*\* ist \*\*\*2\*\*\* Staatsbürgerin, sorgepflichtig für ein Kind und wohnt in \*\*\*26\*\*\*. An Einkommen verfügt sie über rund € 1.000 netto pro Monat. Als Vermögen hält sie einen 25 % Anteil an \*\*\*3\*\*\*. Finanzbehördliche Vorstrafen weist sie keine auf.

Die Beschuldigte war bis Anfang 2016 Angestellte und anschließend arbeitslos. Danach gründete Sie mit Ihrem vormaligen Ehemann mehrere Firmen. Nach der Scheidung 2017 wurde sie selbstständig. Als für die steuerlichen Belange Verantwortliche hat sie unter der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine

Abgabenverkürzung bewirkt, indem Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten, nämlich die im Spruch genannte Einkommens- und Umsatzsteuer 2018 und 2019 in der ebendort genannten Höhe bewirkt und hielt dies zumindest ernsthaft für möglich und fand sich damit ab.

Zudem hat sie vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt und zwar dadurch, dass sie folgende Jahreserklärungen nicht binnen der gesetzlichen Frist eingebracht hat, nämlich Einkommensteuer 2016-2017 und hielt dies ebenfalls zumindest ernsthaft für möglich und fand sich damit ab.

Der Schaden wurde zu rund 18 % gutgemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen der Beschuldigten gründen auf deren diesbezüglichen Angaben im Vorverfahren und dem Veranlagungsakt.

Die Beschuldigte bekannte sich im Vorverfahren grundsätzlich schuldig und führte dazu aus, dass sie ab April 2016 mit Ihrem ehemaligen Gatten 2 Firmen gegründet habe. Hier sei vereinbart worden, dass die Beschuldigte einen geringfügigen Gesellschafter-Geschäftsführer Bezug erhält. Zusätzlich mietete sie eine Wohnung und verrechnet diese mit Aufpreis an die Firma weiter. Um die steuerlichen Agenden der Firma habe sich der Ehemann gekümmert. Nach häuslicher Gewalt seitens des Ehegatten kam es zur Scheidung im April 2017. Hierbei wurde die Miete nicht mehr an die Firma weiterverrechnet. Sie sei auch nicht in der Lage gewesen, die Firma alleine weiter zu führen. Aus diesem Grund wurde sie Anfang 2018 selbstständig. Dadurch, dass die allgemeinen Lebensumstände sehr belastend waren, hatte die Beschuldigte ihre steuerlichen Agenden immer hinausgeschoben, aber ihr war bewusst, dass Steuern anfallen. Die Beschuldigte gibt noch bekannt, dass sich der ehemalige Steuerberater nicht um die steuerlichen Agenden der Firma gekümmert habe.

Seitens des Finanzamtes wurde auch darauf hingewiesen, dass die Beschuldigte im 1. Halbjahr des Jahres 2018 selbstständig, der Gewerbeschein jedoch erst mit 31.10.2018 ausgestellt wurde. Bis dahin erfolgten Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis und ohne UID. Die Buchhaltung wies im Zeitraum der Selbstständigkeit Mängel auf. So konnte die Außenprüfung keine Chronologie erkennen und die Beschuldigte konnte auch keine vollständige Buchhaltung übermitteln. Es wurde im betroffenen Zeitraum keine Umsatzsteuervoranmeldung an das Finanzamt übermittelt. Das angelastete Mehrergebnis resultiert aus der Selbstständigkeit (Bereich Betreuung, Marketing, Events, Testessen für diverse Firmen/Personen). Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergibt sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des

Finanzamtes, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen sind und nicht bekämpft wurden.

Zur subjektiven Tatseite ist auszuführen, dass die Beschuldigte als selbstständige Unternehmerin in mehreren Unternehmen über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht grundsätzlich wusste. Ebenso verhält es sich mit der Umsatzsteuer.

Beides wurde im Rahmen des Geständnisses auch zugestanden.

Rechtlich ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt und ist zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der bei \*\*\*Bf1\*\*\* beim festgestellten Sachverhalt vorlag. Somit hat \*\*\*Bf1\*\*\* sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG zumindest als Versuch zu verantworten.

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine Abgaben- oder monopolrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt und ist zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der bei \*\*\*Bf1\*\*\* beim festgestellten Sachverhalt vorlag. Somit hat \*\*\*Bf1\*\*\* sowohl objektiv als auch subjektiv die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zumindest als Versuch zu verantworten.

Die Anlastung des § 51 Abs. 1 lit. a bezüglich der Jahreserklärung E 2015 wurde vom Amtsbeauftragten in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich zurückgezogen.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit, das Geständnis, die zu 18 % erfolgte Schadensgutmachung, die angespannte wirtschaftliche und persönliche Lage, den Versuch sowie die Sorgepflichten für ein Kind, als erschwerend hingegen den langen Tatzeitraum.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erschien dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und treffen diese Strafzumessungserwägungen auch für die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zu.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle.“

\*\*\*\*

In der dagegen fristgerecht am eingebrachten Beschwerde der Beschuldigten wird wie folgt ausgeführt:

„In der außen näher bezeichneten Rechtssache erstattet die Beschwerdeführerin gegen das Erkenntnis (GZ: \*\*\*4\*\*\*) des Amtes für Betrugsbekämpfung vom 18. Juni 2024, zugestellt am 10. August 2024, binnen offener Frist nachfolgende Beschwerde an das Bundesfinanzgericht Wien und führt diese wie folgt aus:

Zur Zulässigkeit und Rechtzeitigkeit der Beschwerde:

Die Entscheidung wird hinsichtlich der Strafhöhe angefochten. Es liegt eine unrichtige rechtliche Beurteilung vor.

Gemäß §150 Abs. 1 Finanzstrafgesetz erkennt das Bundesfinanzgericht über Beschwerden gegen Entscheidungen der Finanzstraßenbehörden. Das angerufene Bundesfinanzgericht ist zuständig.

Gemäß der angefochtenen Entscheidung kann die Beschwerde in jeder technisch möglichen Form eingebracht werden.

Die angefochtene Entscheidung des Bundesamtes für Betrugsbekämpfung verletzt die Beschwerdeführerin in ihren einfachgesetzlich gewährleisteten Rechten. Die Beschwerdelegitimation ergibt sich aus Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG iVm. §§ 150 ff FinStrG.

Die Erhebung der Beschwerde ist zulässig und fristgerecht.

Die Beschwerdeführerin wurde mit dem Erkenntnis des Amtes für Betrugsbekämpfung aufgrund der versuchten Abgabenverkürzung nach §33 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG und dem versuchten Vergehen nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zur Zahlung einer Geldstrafe in Höhe von € 10.800,- verpflichtet.

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist obsorgepflichtig gegenüber ihrem minderjährigen Kind, verfügt über ein Einkommen in Höhe von ca. € 1.000,- pro Monat. Dieses Einkommen erhält sie aus einem Angestelltenverhältnis mit dem Unternehmen \*\*\*3\*\*\*, bei welchem sie 25% der Anteile hält.

Wie von der belangten Behörde richtig festgestellt, hat die Beschwerdeführerin im Zeitraum von 2018 bis 2019 eine Abgabenverkürzung bewirkt, da sie ihre Einkommensteuer zu niedrig ansetzte. Zudem wurden Jahreserklärungen für die Jahre 2016 und 2017 nicht fristgerecht eingebracht.

Hinsichtlich der Begehung dieser Delikte war die Beschwerdeführerin bereits im Vorverfahren voll geständig. Mitgrund der Abgabenverkürzung bzw. der verspäteten Abgabe der Jahreserklärungen war auch, dass der Steuerberater des Unternehmens sich nicht um die steuerlichen Agenden der Firma gekümmert hat.

Die Beschwerdeführerin hat mit dem Finanzamt Österreich eine Ratenzahlungsvereinbarung zur Rückzahlung der offenen Steuerschuld getroffen. Nach dieser überweist die Beschwerdeführerin monatlich € 500,- an das Finanzamt. Diese Raten wurden bisher fristgerecht und ohne Verzögerung überwiesen. Zum Zeitpunkt der Beschwerde wurden bereits zwei weitere Raten fristgerecht gezahlt.

Von dem gegenständlichen mündlichen Verfahren zu GZ \*\*\*4\*\*\* wurde die Beschwerdeführerin nicht informiert, eine Ladung hat sie nicht erhalten.

Mit Erkenntnis vom 18.06.2024 erkannte der Spruchsenat beim Amt für Betrugsbekämpfung Bereich Finanzstrafsachen, wie oben ersichtlich und verpflichtete die Beschwerdeführerin zu einer Strafzahlung von € 10.800,--.

Beschwerdebehauptung und Beschwerdegründe:

Der angefochtene Bescheid verletzt die Beschwerdeführerin in ihren subjektiven Rechten und wird der erkannten Strafhöhe nach angefochten.

Geltend gemacht wird inhaltliche Rechtswidrigkeit.

Begründung:

Nach den Normen des Finanzstrafgesetzes sind bei Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Wie oben dargestellt (und auch von der belangten Behörde festgestellt), verfügt die Beschwerdeführerin über ein Einkommen von € 1.000,-- pro Monat. Hinsichtlich der Sorgepflichten gegenüber Ihrem minderjährigen Kind und der (ebenfalls von der belangten Behörde festgestellten) angespannten wirtschaftlichen und persönlichen Lage ist eine Strafe in der erkannten Höhe für jemanden mit diesen wirtschaftlichen Verhältnissen nicht zumutbar.

In der Entscheidung der belangten Behörde wurden die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin grundsätzlich korrekt festgestellt, diese wurden jedoch bei der Bemessung der Strafhöhe nicht entsprechend berücksichtigt.

In der bekämpften Entscheidung stellte die belangte Behörde fest, dass der Schaden zu rund 18% gutgemacht wurde. In dieser Entscheidung wird allerdings nicht erwähnt, dass die Beschwerdeführerin mit dem Finanzamt die oben beschriebene Ratenzahlungsvereinbarung getroffen hat, um die gesamte restliche Schuld zu begleichen. Da in der Zwischenzeit weitere Raten von der Beschwerdeführerin an das Finanzamt geleistet wurden, ist zum Zeitpunkt der Beschwerde somit bereits ein größerer Anteil als 18% des Schadens getilgt. Zudem ist aufgrund der Zahlungsbereitschaft der Beschwerdeführerin mit einer vollständigen Wiedergutmachung

des Schadens zu rechnen. Dieser Umstand wurde von der belangten Behörde nicht entsprechend berücksichtigt.

Wie von der belangten Behörde korrekt festgestellt, hat die Beschwerdeführerin mit einem umfangreichen Geständnis im Vorverfahren auch einen Beitrag zur Wahrheitsfindung geleistet. Dieser Beitrag hätte im Rahmen eines mündlichen Verfahrens noch umfangreicher ausfallen können. Zu der mündlichen Verhandlung am 18.06.2024 wurde die Beschwerdeführerin allerdings nie geladen. Eine Ladung zu dieser Verhandlung wurde der Beschwerdeführerin nicht zugestellt. Es wurde der Beschwerdeführerin durch diesen Zustellmangel somit verunmöglicht, bei einer weiteren Ermittlung des Sachverhaltes mitzuwirken und somit der Behörde weitere Ermittlungstätigkeiten zu ersparen. Diese Mitwirkung wäre in der Strafbemessung ebenfalls als mildernd zu berücksichtigen gewesen.

Die in der bekämpften Entscheidung festgesetzte Strafhöhe ist nach den gegebenen Umständen unverhältnismäßig hoch.

Die Beschwerdeführerin stellt sohin den Antrag, das Bundesfinanzgericht möge die Strafe auf ein angemessenes Maß reduzieren.“

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Rechtslage:**

*Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

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

*Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.*

*§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG: Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.*

*§ 13 Abs. 1 FinStrG: Die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen gelten nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.*

*Abs. 2: Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluß, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.*

*Abs. 3: Der Versuch und die Beteiligung daran sind nicht strafbar, wenn die Vollendung der Tat nach der Art der Handlung oder des Gegenstands, an dem die Tat begangen wurde, unter keinen Umständen möglich war.*

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

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

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

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

*§ 160 Abs. 1 FinStrG: Über Beschwerden ist nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden, es sei denn, die Beschwerde ist zurückzuweisen oder der angefochtene Bescheid bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben, das Verfahren einzustellen oder es ist nach § 161 Abs. 4 vorzugehen.*

*Abs. 2: Das Bundesfinanzgericht kann von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn*

- a) in der Beschwerde nur eine unrichtige rechtliche Beurteilung behauptet wird oder*
- b) nur die Höhe der Strafe bekämpft wird oder*
- c) im angefochtenen Bescheid eine 500 Euro nicht übersteigende Geldstrafe verhängt wurde oder*
- d) sich die Beschwerde nicht gegen ein Erkenntnis richtet*

*und keine Partei die Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Beschwerde beantragt hat. Ein solcher Antrag kann nur mit Zustimmung der anderen Parteien zurückgezogen werden.*

*Abs. 5: Unterbleibt nach Abs. 2 oder 3 eine mündliche Verhandlung vor einem Senat für Finanzstrafrecht beim Bundesfinanzgericht, kann der Vorsitzende die Beratung und Beschlussfassung des Senates unter Verwendung geeigneter technischer Kommunikationsmittel veranlassen.*



Seitens des Amtsbeauftragten wurde unmittelbar nach Verkündung des Erkenntnisses in der mündlichen Verhandlung ein Rechtsmittelverzicht angegeben, daher liegt ein Verböserungsverbot vor.

Seitens der Beschuldigten wurde zwar vorgebracht, dass sie nicht ordnungsgemäß zur mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat geladen gewesen sei und sie deshalb nicht an der Verhandlung teilgenommen habe, es wurde aber weder ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und Durchführung einer Verhandlung vor dem Spruchsenat eingebracht, noch beantragt, dass das Bundesfinanzgericht nunmehr eine mündliche Verhandlung abhalten möge.

Da die Beschuldigte geständig ist und eine reine Strafbeschwerde vorliegt, hat das Bundesfinanzgericht auch amtswegig von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Hinsichtlich der Schuldsprüche ist demnach Teilrechtskraft eingetreten, daher hat sich das BFG nur mit der Frage der Angemessenheit der verhängten Strafe zu befassen.

#### **Zum Verwaltungsgeschehen:**

Im Prüfbericht vom 3.2.2022 sind die Feststellungen zur abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2016 bis 2018 (StNr. \*\*\*16\*\*\*) enthalten:

##### Tz. 1 Sachverhalt

Seitens der Außenprüfung wurde bekannt, dass Fr. \*\*\*5\*\*\* vor allem im Jahr 2018 unter „\*\*\*6\*\*\*“ als Betreuung, Marketing, Events, Testessen für diverse Firmen/Personen tätig war. Die daraus resultierenden Umsätze laut Rechnungslegung wurden von Fr. \*\*\*5\*\*\* jedoch nicht erklärt. (siehe weiters in den Feststellungen)

Ebenso wurde bekannt, dass Fr. \*\*\*5\*\*\* in den gegenständlichen Jahren Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezüge seitens der Firma \*\*\*7\*\*\* als auch seitens der Firma \*\*\*8\*\*\* erhalten hat. Auch diese Einkünfte wurden nicht erklärt.

Ebenso wurde bekannt, dass Fr. \*\*\*5\*\*\* im Jahr 2016 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht gemeldet hat. Hier gab es mit der \*\*\*7\*\*\* eine Vereinbarung, dass ein Büro in der \*\*\*9\*\*\* angemietet wird und der GmbH weiterverrechnet wurde.

Damals war ein Mietkauf angedacht. Hierzu gibt es keine Unterlagen.

Laut Gewerbeschein ist Fr. \*\*\*5\*\*\* mit einem freien Gewerbe „Werbeagentur“ Zeitraum 31.7.2018 – 10.02.2020 gemeldet.

Laut Auflistung sind bereits Umsätze im 1. Halbjahr 2018 getätigt worden. Der Gewerbeschein läuft jedoch erst ab dem 2. Halbjahr 2018.

Laut UID Nummer-Abfrage war die UID-Nummer: \*\*\*10\*\*\* vom 20.10.2006 – 18.11.2011 sowie 31.08.2018 – 5.3.2019 gültig

Im Jahr 2018 wurde die UID-Nr. erst im 2. Halbjahr beantragt.

Die nach Prüfungsbeginn nachgereichten Jahreserklärungen für die Jahre 2016 - 2018 werden wie in den u.a. Tz und Punkten seitens der Außenprüfung übernommen, korrigiert und mit 5% Verspätungszuschlag wie folgt festgesetzt.

Die Jahreserklärung 2015, welche ebenso nicht erklärt wurde wird im Zuge des Innendienstes festgesetzt.

## Tz. 2 Chronologie

23.11.2020 Laut Information seitens BBKO wurde bekannt, dass Fr. \*\*\*5\*\*\* bis dato keine Umsätze und Einkünfte seit 2015 bekanntgegeben hat.

Es besteht der Verdacht auf Steuerhinterziehung, da aufgrund einer Anzeige bekannt wurde, dass Fr. \*\*\*5\*\*\* vor allem im Jahr 2018 diverse Rechnungen für Betreuung/Marketing als „\*\*\*6\*\*\*“ gestellt hat.

04.02.2021 Der Außenprüfung wurde die Anzeige der BBKO zur Kenntnis gebracht.

Hier sind etliche Rechnungen (stichprobenartig) dargelegt, welche belegen, dass Fr. \*\*\*5\*\*\* im Jahr 2018 Umsätze getätigt hat, welche nicht erklärt wurden.

05.02.2021 Telefonische Prüfungsanmeldung für den Prüfungszeitraum 2016 – 2018. (aufgrund der wegen Covid19 vorgeschriebenen Hygienemaßnahmen finden keine Außendiensttätigkeiten statt)

05.02.2021 Vorhalt 1 an Steuerlichen Vertreter versendet

15.02.2021 u. 22.02.2021 Nachreichung 1 per Mail erhalten

23.02.2021 Vorhalt 2 an Steuerlichen Vertreter versendet

01.09.2021 Nachreichung 2 per Mail erhalten

Aufgrund Lockdowns, Urlauben und Fristverlängerung von Fr. \*\*\*5\*\*\* wurde die Nachreichung verzögert abgegeben. Hier wurden sämtliche Erklärungen (ESt 2016, 2017, USt 2018, 2019 sowie der Gewerbeschein und sämtliche Honorarnoten als GF nachgereicht.

Ebenso eine Auflistung der Umsätze/Einkünfte für das Jahr 2018 wurden ergänzt sowie die vorhandenen Rechnungsbelege.

28.10.2021 Jahreserklärungen 2015 u. 2016 u. 2017 wurden erklärt und sind eingelangt

05.11.2021 Vorhalt 3 an steuerlichen Vertreter versendet

23.11.2021 Nachreichung 3 erhalten inklusive Parteigehör von Fr. \*\*\*\*5\*\*\*\*

Tz. 3 Rechnungsbelege laut Anzeige

Auflistung (Stichproben) der bekannten Rechnungen aus dem Jahr 2018 lt. Anzeige BBKO

29.04.2018 Re an \*\*\*\*11\*\*\*\* für Betreuung und Marketing, Event,480,- + 96,- = 576,-

12.06.2018 Re an \*\*\*\*18\*\*\*\* 65,- + 13,- = 78,-

12.06.2018 Re an \*\*\*\*18\*\*\*\* 670,-+134,- = 804,-

29.04.2018 Re an \*\*\*\*18\*\*\*\* 2940,-+588,-=3528,-

29.04.2018 Re an \*\*\*\*18\*\*\*\* 540,- + 108,-=648,-

09.07.2018 Re an \*\*\*\*18\*\*\*\* 1460,- + 292,-=1752,-

29.08.2018 Re an \*\*\*\*18\*\*\*\* 610,- + 122,- = 732,-

\*\*\*\*12\*\*\*\* Re über 3.500,- wurde bezahlt.

\*\*\*\*13\*\*\*\* Re 3.000,-

\*\*\*\*14\*\*\*\*: Re 1.320,-

\*\*\*\*15\*\*\*\* 1 Re v. 25.4.2021 a 2520,-

\*\*\*\*15\*\*\*\* a 2100,- + 420,- = 2520,-

\*\*\*\*15\*\*\*\* Änderung Re v. 25.4.2020: 2100,- -700,- = 1400,- +280,- = 1680,-

Tz. 4 Umsätze laut Aufzeichnungen

Auflistung der von Fr. \*\*\*\*5\*\*\*\* am 1.9.2021 nachgereichten Buchhaltungsdaten bzw. der Umsätze und Einkünfte für 2018 siehe Beleg 1

Tz. 5 Feststellungen 2016

Vor Prüfungsbeginn wurden von Fr. \*\*\*\*5\*\*\*\* keine Jahreserklärungen bekanntgegeben.

Die Vermietung und Verpachtung des Büros in der \*\*\*9\*\*\* wurde nicht bekanntgegeben und nicht erklärt. Unterlagen dazu wurden keine nachgereicht. Verträge gibt es keine, dazu. Inzwischen ist das Büro aufgrund der Scheidung mit dem Ex-Mann aufgelöst.

Belege wurden bis zum Prüfungsabschluss nicht nachgereicht, die Ausgaben können dadurch nicht nachgewiesen werden. Werbungskosten sind durch entsprechende Nachweise (Rechnungen, Vereinbarungen) dadurch nicht belegt und nachvollziehbar.

Siehe Beleg 4

Stellungnahme von Fr. \*\*\*5\*\*\*: „Hier gab es eine Vereinbarung mit der GmbH, dass ich das Büro in der \*\*\*9\*\*\* anmiete, und der GmbH weiterverrechne. Das hat auch damit zu tun, dass damals ein Mietkauf angedacht war, - hier handelt es sich um eine Weiterverrechnung an die Firma um plus 200 € im Monat.

Das Büro wurde aufgrund der Scheidung mit meinem Ex Mann aufgelöst.

Verträge gab es damals keine dazu.

Die Bankbelege zu den Zahlungsein- und -ausgängen wurden bei der Schlussbesprechung vorgelegt und per Mail nachgereicht. Die Werbungskosten werden von der Außenprüfung dementsprechend berücksichtigt und festgesetzt.

Tz. 7 Feststellungen 2018

Vor Prüfungsbeginn wurden von Fr. \*\*\*5\*\*\* keine Jahreserklärungen bekanntgegeben

Laut Anzeige BBKO vom 23.11.2020 „Verdacht auf Steuerhinterziehung“ und der angesetzten Außenprüfung wurde festgestellt, dass Fr. \*\*\*5\*\*\* im Jahr 2018 Umsätze/Einkünfte nicht bekanntgegeben hat. Im Zuge der Außenprüfung wurden seitens Fr. \*\*\*5\*\*\* eine Auflistung Ihrer Umsätze samt Rechnungsbelege nachgereicht sowie die Jahreserklärungen. Hier wurde eine Auflistung Ihrer Umsätze/Einkünfte für 2018 nachgereicht.

Die Auflistung beinhaltet 39 Rechnungen. Davon fehlen 5 Rechnungsbelege laut Auflistung, 34 Rechnungsbelege wurden der Außenprüfung vorgelegt.

Die Überprüfung der Auflistung ergab, dass einige Rechnungen aus der BBKO-Anzeige (welche nur stichprobenartig vorhanden sind) nicht im Rechenwerk von Fr. \*\*\*5\*\*\* vorhanden sind. Hier handelt es sich um mindestens 5 Rechnungsbelege. Der Nettoumsatz beträgt für diese Rechnungsbelege € 11.250,- (siehe Auflistung BBKO, Tz 3)

Die im Rechenwerk von Fr. \*\*\*5\*\*\* enthaltenen Rechnungsbelege sind auf das gesamte Jahre 2018 verteilt. Sie enthalten keine UID-Nummer und sind mit USt ausgewiesen.

Die Rechnungsfolge/-nummerierung ist nicht nachvollziehbar. Sie lassen keine Reihenfolge erkennen und geben keine aufklärende Auskunft betreffend deren Vollständigkeit. Zudem wurden zur Auflistung (1 Seite) nicht alle Belege vorgelegt. Es fehlen im Rechenwerk Rechnungsbelege 01, 04, 05 und 31

Laut Außenprüfung liegt keine ordnungsgemäße Buchhaltung vor.

Stellungnahme von Fr. \*\*\*5\*\*\* „Leider hat das System einige Mängel aufzuweisen, daher diese Unordnung.“

Durch die Anzeige der BBKO waren der Außenprüfung Rechnungsbelege aus dem Jahr 2018 bekannt, welche nach Prüfungsbeginn am 05.02.2021 von Fr. \*\*\*5\*\*\* nur teilweise bestätigt und bekanntgegeben wurden. Die Überprüfung des Nachreichs ergab, dass nicht alle Rechnungsbelege der BBKO (wobei es sich auch nur um Stichproben handelt) im Belegwesen und in der Buchhaltung von Fr. \*\*\*5\*\*\* erfasst wurden.

Vergleich: Rechenwerk/Auflistung von Fr. \*\*\*5\*\*\* und Anzeige BBKO Siehe Beleg 2

Die markierten Zeilen sind ident mit den vorgelegten Rechnungen (stichprobenartig) seitens der BBKO. Die ERGÄNZUNG u. a. zeigt die Belege, welche „NICHT“ in der Auflistung von Fr. \*\*\*5\*\*\* aufgelistet wurden.

Sachliche Mängel in der Buchführung, insbesondere Umsatzverkürzung, führen zur Schätzungsbefugnis der Besteuerungsgrundlage durch die Abgabenbehörde. Die Überprüfung der Außenprüfung ergab, dass die zunächst nicht dem Finanzamt erklärten Umsätze, welche erst durch eine Anzeige an die BBKO bekannt wurden, nur teilweise und mangelhaft von Fr. \*\*\*5\*\*\* nachgereicht wurden. Mindestens 5 Rechnungsbelege scheinen im Belegwesen von Fr. \*\*\*5\*\*\* nicht auf.

Aufgrund der nicht nachvollziehbaren Rechnungsnummerierungen kann von einer Vollständigkeit der Rechnungsbelege nicht ausgegangen werden. Es ist davon auszugehen, dass nicht alle Umsätze in den vorgelegten Aufzeichnungen dargelegt sind. Die Außenprüfung setzt einen Sicherheitszuschlag von 7% vom erklärten Umsatz (siehe Beleg 3) fest. Die Berechnung ergibt sich aus den aufgelisteten Umsätzen von Fr. \*\*\*5\*\*\* sowie den Auflistungen der (Stichproben) Rechnungsbelegen seitens BBKO.“

In der Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 17.3.2022 wurden vollendete Abgabenhinterziehungen angelastet, ebenso in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten an den Spruchsenat vom 26.1.2024.

### **Angenommener Sachverhalt:**

Die Einkommensteuererklärung 2016 war bis 30.6.2017 einzureichen. Nach einem Schätzungsauftrag vom 11.4.2019 wegen Nichtabgabe der Erklärung erging am 15.4.2019 ein Schätzungsbescheid. Nach der abgabenbehördlichen Prüfung wurde am 2.2.2022 eine Festsetzung mit Null vorgenommen.

Die Einkommensteuererklärung 2017 war bis 30.6.2018 einzureichen gewesen. Nach einem Schätzungsauftrag vom 22.3.2019 wegen Nichtabgabe der Erklärung erging am 27.3.2019 ein Erstbescheid. Nach Wiederaufnahme und Abhaltung einer Prüfung ergab sich am 2.2.2022 eine Festsetzung mit Null.

Zur Umsatzsteuer 2018:

Mit Ersuchsschreiben vom 4.3.2019 wurde die Beschuldigte aufgefordert, die Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2018 einzureichen, bzw. bekannt zu geben, warum keine Voranmeldungen einzureichen seien. Für den Fall der Nichtbeantwortung des Vorhaltes wurde eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 BAO angedroht.

Wegen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ergingen am 11.4.2019 Festsetzungen für die vier Quartale des Jahres 2018 mit jeweils € 1.000,00, wobei der Abgabenbehörde kein Kontrollmaterial als Basis der Schätzung zur Verfügung stand.

Die Umsatzsteuererklärung 2018 war bis spätestens 30.6.2019 einzureichen. Wegen Nichtabgabe wurde am 14.1.2020 ein Schätzungsauftrag erlassen. Am 25.6.2021 wurde die Umsatzsteuererklärung eingebracht. Mittels Umsatzsteuerjahreserklärung wurde eine Restschuld von € 1.276,73 einbekannt.

Am 2.2.2022 erging nach einer abgabenbehördlichen Prüfung ein Bescheid mit einer Nachforderung von € 3.203,89 zu den festgesetzten Vorauszahlungen von € 4.000,00. Somit beträgt die Gesamtzahllast € 7.203,89.

Zur Einkommensteuer 2018:

Die Einkommensteuererklärung 2018 war bis spätestens 30.6.2019 einzureichen. Am 22.8.2019 erging ein Ersuchsschreiben die Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit offen zu legen, gegebenenfalls eine Betriebsaufgabe bekannt zu geben. Sollte dies nicht erfolgen, werde die Abgabenbehörde schätzen.

Die Einkommensteuererklärung 2018 wurde erst am 25.6.2021 eingereicht. Es wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit von € 4.334,34 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 19.476,67 erklärt, daraus ergab sich eine voraussichtliche Abgabennachforderung von € 3.763,00, die jedoch nicht festgesetzt wurde.

Nach der abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Einkommensteuer 2018 in der Höhe von € 8.300,00 mit Bescheid vom 2.2.2022 festgesetzt.

Zur Umsatzsteuer 2019:

Es wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung war bis spätestens 31.8.2020 einzureichen.

Die Umsatzsteuererklärung 2019 wurde am 25.6.2021 eingereicht. Es wurden Umsätze in der Höhe von € 57.713,58 erklärt und Vorsteuern von € 1.038,84 geltend gemacht.

Der Bescheid 2019 wurde am 8.2.2022 mit einer Nachforderung von € 10.503,88 festgesetzt.

Zur Einkommensteuer 2019:

Die Einkommensteuererklärung war bis spätestens 31.8.2020 einzureichen.

Die Einkommensteuererklärung 2019 wurde ebenfalls am 25.6.2021 eingereicht.

Der Bescheid dazu erging am 8.2.2022 mit einer Nachforderung von € 11.202,00.

### **Zum objektiven Tatbestand:**

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 nach der Fallvariante 1. mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe zu niedrig festgesetzt wurde bewirkt*

*oder nach der Fallvariante 2. wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnte.*

*Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.*

*Abs. 2: Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere*

- a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer*
  - 1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;*
  - 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.*

Die Abgabenansprüche für die angelasteten Verkürzungen der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer 2018 und 2019 sind somit mit Ablauf des Jahres 2018, hinsichtlich des Jahres 2018 und mit Ablauf des Jahres 2019 hinsichtlich des Jahres 2019 entstanden.

Zur „Kenntnis der Behörde von der Entstehung des Abgabenanspruches“ gibt es aktuell - in hier allerdings nicht entscheidungswesentlichen Teilprüfungspunkten - unterschiedliche Rechtsprechung der Höchstgerichte.

So hat der OGH in einer Grundsatzentscheidung vom 9.5.2018 wie folgt ausgeführt:

„OGH 13Os40/18h (13Os56/18m) v 09.05.2018:

Es wird hinsichtlich zu veranlagender Abgaben nach ständiger Judikatur (RIS-Justiz RS0086590 und RS0124712) – bezogen auf ein Steuersubjekt – mit Abgabe einer unrichtigen Jahressteuererklärung je Steuerart (unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrags) ein Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begründet. Solcherart bildet die Jahressteuererklärung – allenfalls als Bündel mehrerer steuerlich trennbarer Einzelaspekte – das kleinste (nicht mehr teilbare) Element des Sachverhalts, also eine selbständige Tat im materiellen Sinn (13 Os 142/08v, JBl 2010, 318; RIS-Justiz RS0086590 [T2] und RS0124712). Entsprechendes gilt für das Unterlassen der Abgabe einer Jahressteuererklärung: Selbständige Tat ist die Nichtabgabe bis zum gesetzlich vorgesehenen Endzeitpunkt (13 Os 58/13y, SSt 2013/48; RIS-Justiz RS0086590 [T4] und RS0124712 [T6]; siehe auch § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Fall FinStrG).

Nach § 33 Abs. 3 lit. a erster Fall FinStrG ist die Abgabenverkürzung bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden. Angesprochen ist damit der Fall der Abgabefestsetzung in Entsprechung einer unrichtigen Abgabenerklärung. Wenn die Behörde einer solchen unrichtigen - mit korrespondierendem Verkürzungsvorsatz abgegebenen - Erklärung nicht folgt, sondern die Abgaben aufgrund amtswegiger Prüfung sogleich in der richtigen Höhe festsetzt, ist die Tat im Sinn des § 13 Abs. 2 FinStrG versucht (SSt 52/59, RIS-Justiz RS0087158).

Im Fall der Nichtabgabe von Jahressteuerklärungen ist die Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Fall FinStrG dann bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs mit Ablauf der Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten. Dabei ist – ausgehend vom bereits dargelegten finanzstrafrechtlichen Tatbegriff – auch die Frage nach der (Un-)Kenntnis der Abgabenbehörde von der Anspruchsentstehung auf eine bestimmte Abgabenart je Veranlagungsjahr zu beziehen (Lässig in WK2 FinStrG § 33 Rz 35 mwN). Insoweit stellte der Oberste Gerichtshof jüngst klar, dass ein im Sinn des § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Fall FinStrG vollendetes Finanzvergehen auch dann nicht ins Versuchsstadium zurücktritt, wenn die Behörde die in Rede stehenden Abgaben nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (ganz



oder teilweise) in der richtigen Höhe festsetzt (RIS-Justiz RS0126994 [T1]; mit eingehender Begründung 13 Os 79/17t, JSt-NL VÖStV 2018/7, 6; siehe auch Schmoller, Grundsatzjudikatur des OGH – Verhältnis zwischen Versuch und Vollendung bei Finanzvergehen, ZWF 2018, 93).“

Es ist demnach im gerichtlichen Finanzstrafverfahren darauf abzustellen, dass die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres auch tatsächlich Kenntnis davon erlangt hat, dass für ein bestimmtes Jahr als Tatzeitraum eine Umsatzsteuer oder Einkommensteuerzahlungspflicht gegeben ist.

Nach alter Judikatur des VwGH hat bereits eine steuerliche Erfassung „Kenntnis von der Entstehung von Abgabenansprüchen dem Grunde nach“ bedeutet. Der durch steuerliche Erfassung ausgelöste Anspruch auf „Ertragsteuern“ begründet eine Art Dauerschuldverhältnis.

Der VwGH hat sich in der Tatdefinition - Verkürzung einer bestimmten Abgabe für einen bestimmten Zeitraum als kleinste nicht mehr teilbare Einheit - dem OGH angeschlossen.

Zur Auslegung der aktuellen Ansicht des VwGH zur „Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches“ gibt es folgende Erkenntnisse:

VwGH v. 28.3.2023, Ra 2021/16/0097:

Da bei § 33 Abs. 1 FinStrG das Tatbild nicht mit einem schlichten Unterlassen vertyppt und damit als unechtes Unterlassungsdelikt konzipiert ist (vgl. dazu Lehmkuhl in Höpfel/Ratz Hrsg] WK2 StGB (2023), § 2 Rz 9 ff; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, 11 Lfg, Rz 58 zu § 33), setzt die Vollendung der Abgabenhinterziehung den Eintritt des tatbestandsmäßigen Erfolges, somit der Abgabenverkürzung, voraus. Mit der schlichten Unterlassung der Einreichung der Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2015 des X.Y. entgegen §§ 133, 134 BAO konnte der Revisionswerber das Tatbild der Abgabenhinterziehung somit nicht erfüllen. Der tatbestandsmäßige Erfolg trat erst mit der Bewirkung der Abgabenverkürzung ein. Nach den - von der Revision nicht bestrittenen Feststellungen - erging im Jahr 2015 ein Bescheid über die Einkommensteuervorauszahlung 2015, sodass der Annahme der Vollendung des Delikts der Abgabenhinterziehung nach der zweiten Alternative des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG die Kenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Anspruches entgegenstand (vgl. etwa VwGH 25.4.2016, Ro 2014/16/0068).

VwGH 25.4.2016, Ro 2014/16/0068:

Mit der Begründung, dass die Abgabenbehörde zum Ablauf der Erklärungsfrist keine Kenntnis vom Betrieb der Vermittlungsagentur gehabt habe, ging das Bundesfinanzgericht von der Vollendung der Abgabenverkürzung nach der zweiten Alternative des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG aus. Dem stehen allerdings die oben wiedergegebenen, bereits vor dem 30. Juni 2009 vom Finanzamt geführten, auch das Jahr 2008 betreffenden Ermittlungen entgegen, sodass nicht

eine Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches und damit auch hier keine Vollendung des Delikts der Abgabenhinterziehung angenommen werden kann.

Der VwGH sah damit durch ein Rechtsmittelverfahren zu Vorauszahlungen, das vor der Entstehung des Abgabenanspruches für das verfahrensgegenständliche Jahr abgehalten wurde oder durch vor Eintritt der Erklärungsverpflichtung begonnene Ermittlungen, bereits die Kenntnis von der Entstehung eines Abgabenanspruches als gegeben an.

Diesen Judikaten folgend ist zwar demnach auch nach Rechtsansicht des VwGH eine tatbezogene Prüfung vorzunehmen, aber es genügt eine Entstehung des Abgabenanspruches an Einkommensteuer „dem Grunde nach“ für eine der Einkunftsarten die dem einheitlichen Abgabenanspruch zugrundeliegen.

Dazu ist nunmehr fallbezogen auszuführen:

### **Abgabenhinterziehungen:**

*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.*

*Gemäß § 19 Abs. 2 lit. a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.*

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

*§ 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*Abs. 2: Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.*

*Abs. 3: Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.*

Die Beschuldigte hat zu den gesetzlichen Terminen für 2018 keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und auch keine Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet.

In der Folge wurde auch zum 30.6.2019 keine Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht.

Die Behörde war bei Eintritt der Erklärungsverpflichtung nicht in Kenntnis von der Entstehung eines Abgabenanspruches mit Ablauf eines Voranmeldungszeitraumes des Jahres 2018, da die Schätzungen nicht auf Kontrollmaterial basierten.

Ein Finanzvergehen hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer ist hinsichtlich der Finanzvergehen im Voranmeldungszeitraum prävalierend.

Es ist daher zu Recht objektiv von einer Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer 2018 ausgegangen worden.

Diese liegt allerdings als vollendete Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 3 lit. a, zweite Fallvariante vor, da die Behörde bei Eintritt der Erklärungsverpflichtung eben nicht in Kenntnis der Entstehung eines Abgabenanspruches war.

Die verspätete Bekanntgabe einer die Schätzung übersteigenden Zahllast von € 1.276,23 stellt ein Nachtatverhalten dar.

Es verbleibt wegen der Teilrechtskraft jedoch der Schuldspruch zur versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2018 im Ausmaß von € 7.103,82. Siehe in der Folge die Ausführungen zur Strafbemessung.

Zur Einkommensteuer 2018:

Die Beschuldigte war zwar steuerlich erfasst, jedoch war die Behörde bei Eintritt der Erklärungslegungsverpflichtung am 30.6.2019 nicht in Kenntnis, dass ein Abgabenanspruch auch tatsächlich mit Ablauf des Jahres 2018 entstanden ist.

Es liegt der neueren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend eine vollendete Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a, zweite Fallvariante mit einem Verkürzungsbetrag von € 8.300,00 vor. Die verspätete Einreichung der Jahreserklärung ist ein nicht mehr hinsichtlich einer Strafbarkeit zu berücksichtigendes Nachtatverhalten und kein teilweiser Rücktritt vom Versuch.

Da jedoch hinsichtlich des von den Behörde angenommenen strafbestimmenden Wertbetrages von lediglich € 7.296,45 Teilrechtskraft eingetreten ist, ist auch bei der Strafneubemessung von diesem Betrag auszugehen.

Zur Umsatzsteuer 2019 und Einkommensteuer 2019.

Die Behörde war bei Eintritt der Erklärungsverpflichtung nicht in Kenntnis von der Entstehung der Abgabenansprüche.

Die Nachreichung der Jahreserklärungen stellt ein Nachtatverhalten dar, dem kein Einfluss auf die Strafbarkeit mehr zukommen kann.

Es liegen objektiv vier Finanzvergehen der vollendeten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 3 lit. a, zweite Fallvariante vor und nicht Versuche der Verkürzung bescheidmäßiger Abgaben, wobei bei Annahme von Finanzvergehen im Versuchsstadium (alte Rechtsansicht) die Nachreichungen der Jahreserklärungen jeweils als Rücktritte vom Versuch anzusehen gewesen wären.

#### **Finanzordnungswidrigkeiten:**

Es liegen hinsichtlich der Nichtabgabe der Jahreserklärungen 2016 und 2017 bei Eintritt der Erklärungspflicht objektiv zwei Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG vor, da in Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- und Offenlegungsverpflichtung zu den gesetzlichen Terminen keine Einkommensteuererklärungen eingereicht wurden.

#### **Täterin und subjektiver Tatbestand**

Die Beschuldigte traf als Abgabepflichtige die Verantwortung zu den gesetzlichen Terminen Steuererklärungen einreichen zu müssen. Sie hatte bei Eintritt der Erklärungsverpflichtung auch keinen steuerlichen Vertreter mit der Einreichung der Erklärungen beauftragt.

Es liegt ein Geständnis vor, d.h., dass sich die Beschuldigte dazu bekennt, dass sie es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass sie Meldeverpflichtungen verletzt und damit auch für 2018 und 2019 bescheidmäßig festzusetzende Abgaben verkürzt hat.

**Strafbemessung:**

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

*§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob es dem Täter darauf angekommen ist, sich oder einem Verband, als dessen Entscheidungsträger er gehandelt hat, durch die wiederkehrende Begehung der Tat eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Eine wiederkehrende Begehung liegt vor, wenn der Täter bereits zwei solche Taten begangen hat oder einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist. Ebenso ist bei der Bemessung der Strafe darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.*

*§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.*

*§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.*

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

*§ 51 Abs. 2 FinStrG: Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 5 000 Euro geahndet.*

*§ 20 Abs. 1 FinStrG: Wird auf eine Geldstrafe oder auf Wertersatz erkannt, so ist zugleich die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen.*

*§ 20 Abs. 2 FinStrG: [...] Bei Finanzvergehen, deren Ahndung in den Fällen des § 58 Abs. 2 lit. a dem Spruchsenat vorbehalten ist, dürfen die Ersatzfreiheitsstrafen das Höchstmaß von je drei Monaten und bei den übrigen Finanzvergehen das Höchstmaß von je sechs Wochen nicht übersteigen.*

Bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 36.196,15 mit einer Strafdrohung bis zu € 72.392,30 und zwei Finanzordnungswidrigkeiten mit einer Strafdrohung von € 5.000,00, die bei der Strafbemessung nach § 33 Abs. 5 FinStrG mitzubersücksichtigen sind, wurde eine Geldstrafe von € 10.800 verhängt.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit, das Geständnis, die zu 18 % erfolgte Schadensgutmachung, die angespannte wirtschaftliche und persönliche Lage, den Versuch sowie die Sorgepflichten für ein Kind, als erschwerend hingegen den langen Tatzeitraum.

Die Umsatzsteuer 2018 wurde bereits entrichtet, die Einkommensteuer 2018 ist noch im Ausmaß von € 6.074,75 offen, die Einkommensteuer 2019 und die Umsatzsteuer 2019 haften zur Gänze aus.

Der nunmehr höheren Schadensgutmachung steht gegenüber, dass keine Versuche zu Abgabenhinterziehungen, sondern vollendete Abgabenhinterziehungen vorliegen. Die angespannte wirtschaftliche Lage der Beschuldigten und ihre Bemühungen um Schadensgutmachung hat der Spruchsenat bereits berücksichtigt und eine außerordentlich niedrige Geldstrafe ausgesprochen, die im Bereich der Spruchpraxis bei vollständiger Schadensgutmachung liegt.

Der Senat des Bundesfinanzgerichts ist zu dem Schluss gekommen, dass die verhängte Geldstrafe und die für den Fall deren Uneinbringlichkeit zwingend auszusprechende Ersatzfreiheitsstrafe tat- und schuldangemessen sind und spezialpräventiven Erfordernissen (Abhalten der Beschuldigten von weiteren Finanzvergehen) und generalpräventiven Erfordernissen (Abhalten potentieller Nachahmungstäter) entsprechen.

### **Kostenentscheidung**

Die Verfahrenskosten ergeben sich aus § 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 ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Eine solche Rechtsfrage lag verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 8. Oktober 2024