

BUNDESFINANZGERICHT bearbeitet von Eva-Maria Vögerl

■ JSt-Slg 2021/14, 86

Sachverhalt (gekürzt)

Aufgrund der zwischenzeitigen absoluten Verjährung sowie des Günstigkeitsprinzips in Bezug auf die Gewerbsmäßigkeit neu zu bemessende Geldstrafe

<https://doi.org/10.33196/jst202101008601>

§ 4 Abs 2, § 31, § 33 FinStrG

1. Ist die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erklärungsfrist des § 134 BAO in Kenntnis der Steuerpflicht eines Steuerpflichtigen (etwa aufgrund im Rahmen einer Hausdurchsuchung erlangter Unterlagen), kann sie eine Schätzung der Steuerlast vornehmen. Bei Nichtabgabe der Steuererklärung für das betroffene Jahr kann der Steuerpflichtige somit nicht mehr von einer möglichen Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bzw einer Verkürzung iS des § 33 Abs 1 FinStrG ausgehen.
2. Die Nichtabgabe einer Abgabenerklärung kann eine vollendete oder versuchte Abgabenhinterziehung darstellen, insb je nachdem, ob der Abgabenbehörde die Entstehung des Abgabenspruchs dem Grunde nach bekannt ist oder nicht. Hat ein Steuerpflichtiger keine Abgabenerklärung eingereicht, und kannte die Abgabenbehörde die Einkunftsquellen des Steuerpflichtigen nicht, ist die Behörde nicht zur Vornahme einer Schätzung der Steuerlast in der Lage. Es ist daher aufgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärung vom Versuch der Abgabenhinterziehung auszugehen.
3. Der Günstigkeitsvergleich gem § 4 Abs 2 FinStrG betreffend die Gewerbsmäßigkeit nach § 38 FinStrG (alte Rechtslage bis 22.7.2019) und den Straf-Erschwerungsgrund der wiederkehrenden Begehung iSd § 23 Abs 2 FinStrG (neue Rechtslage ab 23.7.2019) führt – wenn Gewerbsmäßigkeit sowohl nach alter wie neuer Rechtslage vorliegt – dazu, dass die neue Rechtslage günstiger und damit anzuwenden ist: Die Geldstrafandrohung „alt“ beträgt das Dreifache, die Geldstrafandrohung „neu“ das Zweifache des maßgeblichen Verkürzungsbetrages (§ 33 Abs 5 FinStrG), dies bei gleichbleibender Ersatzfreiheitsstrafandrohung (§ 20 Abs 2 FinStrG) und ebenso gleicher Freiheitsstrafandrohung (§ 15 Abs 3 FinStrG).

Der Bf erklärte im Tatzeitraum 2005 bis 2013 keine Einkünfte gegenüber dem Finanzamt, sodass das Finanzamt die Einkunftsquellen des Bf nicht kannte. Im Rahmen von Hausdurchsuchungen beschlagnahmte Unterlagen führten zu folgenden Feststellungen: Im Tatzeitraum ging der Bf unterschiedlichen Betätigungen nach, aus denen er Einnahmen lukrierte, welche er nicht gegenüber den Abgabenbehörden erklärte und hierauf keine Einkommensteuern abführte.

Die Finanzstrafbehörde beurteilte das Verhalten des Bf für die bis zur Entscheidung nicht verjährten Zeiträume 2007 bis 2013 als gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 und § 38 Abs 2 (alt) FinStrG. Gegen diese Entscheidung erhob der Bf Beschwerde sowohl betreffend den Schuldspruch als auch die Strafhöhe.

Aus den Entscheidungsgründen

Das BFG gab der Beschwerde teilweise statt und stellte das Finanzstrafverfahren betreffend die Jahre 2007 bis 2009 wegen Eintritt der absoluten Verjährung nach § 31 Abs 5 FinStrG zum Zeitpunkt der Entscheidung ein. Betreffend das Jahr 2009 wirkte sich im Übrigen die Corona-Krise günstig für den Bf aus, zumal für diesen Zeitraum die absolute Verjährung aufgrund einer pandemiebedingten Verhandlungsverschiebung eintrat.

Auch für das Jahr 2013 war das Finanzstrafverfahren einzustellen: Die Abgabenbehörde war im Zeitpunkt der Erklärungsfrist des § 134 BAO durch die bei der Hausdurchsuchung erlangten Unterlagen in Kenntnis der Steuerpflicht des Bf für das Jahr 2013. Die Abgabenbehörde konnte daher eine Schätzung der Steuerlast vornehmen. Bei Nichtabgabe der ESt-Erklärung für das Jahr 2013 konnte der Bf somit nicht mehr von einer möglichen Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bzw einer Verkürzung iS des § 33 Abs 1 FinStrG ausgehen. Nur für die nicht-verjährten Jahre 2010 bis 2012 bestätigte das BFG das Verhalten des Bf als versuchte ESt-Hinterziehung nach § 13 iVm § 33 Abs 1 FinStrG:

Zur objektiven Tatseite: Die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen kann eine vollendete oder versuchte Abgabenhinterziehung darstellen, insb je nachdem, ob der Abgabenbehörde die Entstehung des Abgabenspruchs dem Grunde nach bekannt ist oder nicht. Da der Bf im Tatzeitraum weder Abgabenerklärungen eingereicht hat noch die Abgabenbehörde sämtliche Einkunftsquellen des Bf kannte, war die Abgabenbehörde nicht in der Lage, bei Versäumen der Termine zur Abgabe der Abgabenerklärungen eine Schätzung der ESt-Last

BFG vom 9.11.2020, RV/5300028/2019
(Revision nicht zulässig)

vorzunehmen. Es war daher vom Versuch der Abgabenhinterziehungen durch die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen durch den Bf auszugehen.

Zur subjektiven Tatseite: Aus dem gesamten Verhalten des Bf könne nur abgeleitet werden, dass der Bf nur ja keine Abgaben entrichten und keine abgabenrechtlichen Pflichten erfüllen wollte. Seit Jahren habe der Bf keine Steuererklärungen eingereicht, obwohl er wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen in der Vergangenheit bereits gerichtlich wegen einer Abgabenhinterziehung verurteilt wurde.

Angesichts seiner „Erfahrungen“ mit der Finanzstrafbehörde sei dem Bf somit vorzuwerfen, dass er die mit der Nichtabgabe der Erklärung im Sinne des § 33 Abs 3 lit a Fall 2 FinStrG verbundene versuchte Verkürzung der damit einhergehenden ESt zumindest ernstlich für möglich hielt und sich damit abgefunden hat, sodass die für eine versuchte Abgabenhinterziehung iS des §§ 13, 33 Abs 1 FinStrG geforderte subjektive Tatseite gegeben ist. Bei der Strafbemessung wirkte sich der Günstigkeitsvergleich gem § 4 Abs 2 FinStrG zu Gunsten des Bf aus: Verglichen wurden die Strafbestimmungen betreffend die gewerbsmäßige Begehung im Tatzeit- und Entscheidungsstrafrecht. Nach dem Tatzeitrecht erfüllte das Verhalten des Bf die Voraussetzungen der Gewerbsmäßigkeit nach dem bis 22.7.2019 geltenden § 38 FinStrG (Qualifikation zu § 33 FinStrG). Im Zeitpunkt der Entscheidung war das Verhalten des Bf hingegen „nur“ erschwerend als wiederkehrende Begehung iS des § 23 Abs 2 FinStrG bei der Strafbemessung zu werten. Die Strafbestimmungen des Entscheidungsstrafrechtes (neue Rechtslage) waren insgesamt günstiger und damit anzuwenden. Die Strafbemessung richtete sich daher alleine nach § 33 Abs 5 FinStrG und den allgemeinen Strafzumessungsgründen, sodass die gewerbsmäßige Vorgangsweise „nur“ als Erschwerungsgrund zu werten war. Eine Revision sprach das BFG als nicht zulässig aus.

■ JSt-Slg 2021/15, 87

Sichert der steuerliche Vertreter die gesetzeskonforme Besorgung von steuerlichen Angelegenheiten zu, kann der Vertretene hierauf auch dann vertrauen, wenn der steuerliche Vertreter bereits ein steuerliches Versäumnis verursachte

<https://doi.org/10.33196/jst202101008701>

§ 49 Abs 1 lit a, § 33 Abs 2 lit a, § 136, § 157 FinStrG

Beauftragt ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten einen steuerlich kompeten-

ten Dritten (zB einen ausgebildeten Buchhalter), kann der steuerlich unerfahrene und mit den genauen steuerlichen Pflichten nicht vertraute Steuerpflichtige auch dann auf die korrekte Abwicklung seiner Steuerangelegenheiten durch den Dritten vertrauen, wenn ihm ein steuerliches Versäumnis des Dritten bekannt wird, der Dritte aber daraufhin die korrekte steuerliche Abwicklung zusichert.

BFG vom 6.10.2020, RV/7300020/2020
(Revision nicht zulässig)

Sachverhalt (gekürzt)

Der Bf, ein Bauunternehmer, hat einen selbständigen Bilanzbuchhalter zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten umfassend beauftragt. Im (ersten) Tatzeitraum wurden weder UVAs abgegeben noch USt-Vorauszahlungen entrichtet. Das Finanzamt führte daraufhin im gleichen Kalenderjahr eine USt-Sonderprüfung beim Bf durch. Noch vor Prüfungsbeginn reichte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter für die relevanten Monate UVAs ein. Die darin erklärten USt-Vorauszahlungen wurden nicht entrichtet. Die USt-Sonderprüfung stellte fest, dass die UVAs zudem falsch waren und zu geringe USt-Lasten auswiesen. Im (zweiten) Tatzeitraum wurden durch den Bf bzw den steuerlichen Vertreter erneut keine oder nur verspätet UVAs eingereicht und keine USt-Vorauszahlungen entrichtet. Aufgrund einer zweiten USt-Sonderprüfung wurden die USt-Vorauszahlungen bescheidmäßig im Schätzungsweg festgesetzt. Der Bf wurde in der Folge erstinstanzlich von der Finanzstrafbehörde als Spruchsenat wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG schuldig gesprochen. Gegen dieses Erkenntnis legte der Bf Beschwerde ein.

Aus den Entscheidungsgründen

Das BFG schwächte den erstinstanzlichen Schuld- und Strafspruch ab: Für einen Teil des Tatzeitraums wurde das Verfahren gänzlich eingestellt; für den restlichen Tatzeitraum wurde das Verhalten des Bf als Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG qualifiziert und die Geldstrafe aufgrund des geringeren Strafrahmens entsprechend reduziert. In objektiver Hinsicht erfüllte das Verhalten des Bf die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG: es wurden keine oder falsche UVAs eingereicht und keine USt-Vorauszahlungen geleistet, wodurch es zu einer Abgabenverkürzung kam. In subjektiver Hinsicht mangelte es dem Bf aber am Vorsatz zur Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe gesetzeskonformer UVAs iS des § 33 Abs 2 lit a FinStrG. Das BFG unterschied dabei zwischen dem ersten und dem zweiten Tatzeitraum:

Im ersten Tatzeitraum beruhten die Abgabenverkürzungen auf Buchungsfehlern und falschen UVAs, beides verursacht durch den steuerlichen Vertreter. Bedient sich ein

Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten Dritter, hat er nach der Rspr bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und diese – je nach der Zuverlässigkeit und Fachkunde des Dritten – zu beaufsichtigen. Der steuerliche Vertreter besaß im gegenständlichen Fall die erforderliche Ausbildung zur Erstellung und Abgabe von UVAs. Hinweise auf einen Vorsatz oder Wissentlichkeit des Bf zur Abgabe von falschen UVAs ergab das Beweisverfahren nicht. Ein Auswahlverschulden des Bf in Form einer Fahrlässigkeit scheidet aus, da § 33 Abs 2 lit a FinStrG Vorsatz verlangt. Betreffend den ersten Tatzeitraum wurde das Finanzstrafverfahren daher eingestellt (§ 136 iVm § 157 FinStrG).

Auch im zweiten Tatzeitraum verursachte der steuerliche Vertreter die verspäteten Einreichungen der UVAs. Hier beurteilte das BFG aber die subjektive Vorwerfbarkeit des Bf anders: Aufgrund der ersten USt-Sonderprüfung hatte der Bf Kenntnis über die Versäumnisse des steuerlichen Vertreters. Der steuerlich unerfahrene und hinsichtlich der genaueren Vorschriften über die UVA Abgabe nicht vertraute Bf konnte aber grds weiterhin auf die Zusicherung der steuerlichen Vertretung zur fortan korrekten UVA-Abgabe vertrauen. Dem Bf sei, nicht zuletzt aufgrund seiner eigenen hohen Arbeitsbelastung im Tatzeitraum, ein Vorsatz in Bezug auf die Nichtabgabe der UVAs im zweiten Tatzeitraum mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht erweisbar, weil er davon ausging, seine steuerliche Vertretung würde das für ihn gesetzeskonform erledigen. Eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG scheidet damit aus. Sehr wohl aber habe der Bf die verspätete Entrichtung von geschuldeten USt-Vorauszahlungen im zweiten Tatzeitraum zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, zumal der Bf selbst einräumte, dass er eine verspätete Bezahlung der geschuldeten USt-Vorauszahlungen zumindest billigend in Kauf genommen hat. Insofern war sein Verhalten als Finanzordnungswidrigkeit iS des § 49 Abs 1 lit a FinStrG zu qualifizieren. Eine Revision sprach das BFG als nicht zulässig aus.

■ JSt-Slg 2021/16, 88

Einbringung von rechtsverbindlichen Eingaben per E-Mail unwirksam und nicht durch Mängelbehebungsverfahren sanierbar

<https://doi.org/10.33196/jst202101008801>

§ 56 Abs 2 FinStrG

§ 85 Abs 1 bzw § 86a Abs 1 BAO

E-Mail-Eingaben bei der Finanzverwaltung sind grundsätzlich unwirksam. Es handelt sich bei einer mittels

E-Mail eingebrachten Beschwerde um kein Anbringen iS der § 85 Abs 1 BAO oder § 86a Abs 1 BAO, wodurch auch kein mittels Mängelbehebungsverfahren (§ 156 Abs 2, 4 FinStrG) behebbares Formgebrecen vorliegt. Rechtswirksam sind hingegen die Einbringung auf dem Post- oder Faxweg.

BFG vom 15.5.2020, RV/7300008/2017
(Revision nicht zulässig)

Sachverhalt (gekürzt)

Die Einspruchsfrist des Bf gegen eine von der Finanzstrafbehörde verhängte Strafverfügung endete zum 30.11.2016. Der Bf (bzw sein steuerlicher Vertreter) richtete am 1.12.2016 an die zuständige Finanzstrafbehörde eine E-Mail (datiert mit 30.11.2016), mit welcher der Bf der Finanzstrafbehörde die Erhebung eines Einspruchs gegen die Strafverfügung mitteilte. Am gleichen Tag informierte die Finanzstrafbehörde den Bf, dass rechtsverbindliche Eingaben nicht per E-Mail, sondern nur postalisch oder per Telefax eingebracht werden können. Den daraufhin per Telefax eingebrachten Einspruch des Bf wies die Finanzstrafbehörde als verspätet, weil nicht fristgerecht, zurück.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf Beschwerde und brachte insb vor, dass die Eingabe betreffend den Einspruch bereits am 30.11.2016 persönlich im Amtspostkasten eingeworfen wurde, die E-Mail vom 1.12.2016 habe nur zur Information der Finanzstrafbehörde gedient. Der Einspruch sei somit rechtzeitig (im Amtspostkasten) an die Finanzstrafbehörde übermittelt worden.

Aus den Entscheidungsgründen

Das BFG wies die Beschwerde aufgrund folgender Beurteilung als unbegründet ab: Mit Verweis auf die Rspr des VwGH sind E-Mail-Eingaben bei der Finanzverwaltung grundsätzlich unwirksam. Es handelt sich bei einer mittels E-Mail eingebrachten Beschwerde um kein Anbringen iS der § 85 Abs 1 BAO oder § 86a Abs 1 BAO. Dadurch liege auch kein mittels Mängelbehebungsverfahren iS des § 156 Abs 2, 4 FinStrG behebbares Formgebrecen vor.

Das Vorbringen des Bf betreffend das persönliche Einwerfen der Einspruchseingabe in den Amtspostkasten beurteilte das BFG als im Widerspruch mit der Aktenlage und nicht glaubhaft. Gegenständlich erfolgte die Einbringung eines Einspruchs tatsächlich erst durch die Faxeingabe am 1.12.2016. Diese Einbringung habe die Finanzstrafbehörde zu Recht als nicht fristgerecht, weil außerhalb der Einspruchsfrist bis 30.11.2016, zurückgewiesen. Eine Revision sprach das BFG als nicht zulässig aus.