

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden und Dr. Peter Meister als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Dr. Rupert Mayr und Dipl.-Ing. Christian Löw in der Finanzstrafsache gegen 1. A, geb. xxxa, Biotechnologe, Gesellschafter-Geschäftsführer und Unternehmensberater, 2. B, geb. xxxb, Fachärztin für Innere Medizin, beide whft. XXXAB, 3. C-GmbH, FNc, XXXC, als belangter Verband, alle vertreten durch TPA Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 62-64, 1020 Wien, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 2. März 2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 10. Dezember 2015, Strafnummern (StrNrn.) 091/2012/00533-001 bis 003, in der Sitzung am 2. Dezember 2019 nach in Anwesenheit des Steuerberaters Mag. Sebastian Haupt für die Verteidigerin und des Amtsbeauftragten Mag. Dr. Wolfgang Pagitsch, jedoch in teilweiser Abwesenheit (am 2. Dezember 2019) der Beschuldigten und eines handelsrechtlichen Vertreters des belangten Verbandes bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin D-GmbH, FNd, sowie im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrle am 31. Jänner 2017 und am 2. Dezember 2019 durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates (ausgefertigt in drei Einzelentscheidungen) wird teilweise Folge gegeben und das - hinsichtlich der Verfahrenseinstellungen betreffend die Zweitbeschuldigte B zur Gänze und betreffend den Erstbeschuldigten A und den belangten Verband, die C-GmbH, FNc, im Übrigen unverändert in seinem Rechtsbestand verbleibende - Erkenntnis betreffend den Erstbeschuldigten A und den belangten Verband, die C-GmbH, FNc, dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat wie folgt:

1. A ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt im Jahre 2010 als für die steuerlichen Angelegenheiten der C-GmbH, FNc, verantwortlicher Geschäftsführer fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch

Einreichung unrichtiger Umsatzsteuererklärungen betreffend die Veranlagungsjahre 2008 und 2009 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 37.592,07 (2008: € 37.047,65 + 2009: € 544,42) bewirkt, indem er unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt nicht zustehende Vorsteuern in Zusammenhang mit der Errichtung und Unterhaltung eines privat genutzten Einfamilienhauses an der Anschrift YYY geltend gemacht hat, und hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG idF BGBl I 2010/104 begangen,

weshalb über ihn gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 18.000,00

(in Worten: Euro achtzehntausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** in Höhe von

einem Monat

verhängt werden.

A hat auch pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 und allfällige Kosten eines Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit Bescheid der Finanzstrafbehörde festgesetzt werden würden, zu tragen.

2. Die C-GmbH, FNc, ist schuldig, sie trägt die Verantwortung gemäß § 3 Abs. 2 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) iVm § 28a FinStrG dafür, dass A als ihr Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 VbVG iVm § 28a FinStrG zugunsten des Verbandes und unter Verletzung der den Verband treffenden abgabenrechtlichen Pflichten die in Pkt. 1. beschriebenen fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen hat,

weshalb der D-GmbH, FNd, als Rechtsnachfolgerin im Sinne des § 10 VbVG der C-GmbH, FNc, gemäß §§ 28a Abs. 2, 34 Abs. 4 iVm § 21 Abs. 1 und 2 eine **Geldbuße** in Höhe von

€ 12.000,00

(in Worten: Euro zwölftausend)

auferlegt wird.

Zusätzlich hat die D-GmbH, FNd, pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 zu tragen.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

III. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Mit Erkenntnis vom 10. Dezember 2015, StrNr. 091/2012/00533-001 bis 003, hat der Spruchsenat I beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ dieses Finanzamtes als Finanzstrafbehörde nach durchgeführter Verhandlung die Finanzstrafverfahren gegen A als Erstbeschuldigten, seine Ehegattin B als Zweitbeschuldigte, sowie gegen die C-GmbH, FNC, als belangten Verband wegen des Verdachtes, A und B hätten als verantwortliche Geschäftsführer der C-GmbH, sohin als Wahrnehmende deren steuerlichen Interessen, [in den Jahren 2009 bis 2011] im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich a) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 eine Verkürzung an Umsatzsteuer [in Form bescheidmäßig zu hoch festgesetzter Umsatzsteuergutschriften] in Höhe von € 62.488,87 (2007: € 24.896,80 + 2008: € 37.047,65 + 2009: € 544,42) bewirkt, sowie b.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, indem derartige unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht worden wären, betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2011 eine Verkürzung an Umsatzsteuer [in Form zu Unrecht geltend gemachter Umsatzsteuer-Gutschriften] in Höhe von insgesamt € 502,88 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und hiedurch Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 (Fakten Pkt. a) und Abs. 2 lit. a (Fakten Pkt. b) FinStrG begangen, wobei die C-GmbH die finanzstrafrechtliche Verantwortung gemäß § 3 Abs. 2 VbVG iVm § 28a FinStrG dafür getragen hätte, dass die genannten Beschuldigten als ihre Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 VbVG iVm § 28a FinStrG zu ihren Gunsten und unter Verletzung der den Verband treffenden abgabenrechtlichen Pflichten die beschriebenen Abgabenhinterziehungen begangen hätten, gemäß § 136 [Abs. 1] FinStrG im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten bzw. den belangten Verband eingestellt (schriftliche Ausfertigungen des Erkenntnisses, Finanzstrafakt Bl. 261 bis 275).

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat - im Wesentlichen gestützt auf die Einlassungen der Beschuldigten und der Zeugenaussagen des E und des F (Finanzstrafakt Bl. 239 ff) - folgende Feststellungen zugrunde:

Der Erstbeschuldigte A wurde am xxxa in XAX geboren, er sei von Beruf Chemiker und [finanzstrafrechtlich] unbescholten. Er ist verheiratet mit B.

Die Zweitbeschuldigte B wurde am xxxb in XBX geboren; sie ist von Beruf Ärztin und ebenfalls finanzstrafrechtlich unbescholten.

Gesellschafter des belangten Verbands, der C-GmbH, deren jeweils einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer seit Herbst 2007 [neben G bis 15. Jänner 2009] die Beschuldigten sind, waren nach deren Gründung im Sommer 2007 zunächst die Eltern des Erstbeschuldigten gewesen. Im Herbst 2007 [im Firmenbuch jeweils eingetragen am 17. November 2007] erwarben die Beschuldigten im Zuge einer Kapitalerhöhung Gesellschaftsanteile, im Jahr 2008 wurden dem Erstbeschuldigten die Anteile seiner Eltern übertragen [Firmenbucheintragung vom 15. Jänner 2009].

Der Verband sei Eigentümer eines Objekts [einer Liegenschaft] in XCX, in dem sich nach dem Umbau insgesamt acht Wohnung befinden, die vermietet sind. Dieses Objekt hatte der Erstbeschuldigte von seinen Eltern im Zuge einer vorgezogenen Nachlassregelung erhalten und entwickelt, wobei [er] von Rechtsanwalt E beraten wurde, welcher auch als Hausverwalter und Immobilienentwickler tätig sei.

Des weiteren stehe dem belangten Verband aufgrund eines am 19. November 2007 errichteten Vertrags das Baurecht an der Liegenschaft YYY für den Zeitraum von 41,6 Jahren zu. Eigentümer dieser Liegenschaft seien seit 2005 die Beschuldigten. Auf dieser Liegenschaft in XYX habe der Verband vornehmlich in den Jahren 2007 und 2008 (mit kleineren Fertigstellungsarbeiten im Jahr 2009) ein Haus mit einer Gesamtwohnfläche von rund 190 m² errichtet, in welchem unter anderem fünf Schlafräume mit insgesamt 10 Betten zur Verfügung stünden. Die Errichtungskosten betrugen netto rund € 400.000.

Schließlich verfüge der belangte Verband seit ein paar Jahren über ein weiteres Vermietungsobjekt in XAX.

Mitte der Nullerjahre des 21. Jahrhunderts [Um 2005] wäre der Erstbeschuldigte gerade von einem jahrelangen berufsbedingten Auslandsaufenthalt in der Schweiz nach Österreich zurück gekommen, die Zweitbeschuldigte war (und ist) als Ärztin für ein US-amerikanisches Unternehmen tätig. Aus diesem Grund wäre damals für die beiden Beschuldigten nicht klar gewesen, wie sich ihr beruflicher Werdegang weiter entwickeln würde, insbesondere ob sie überhaupt in Österreich bleiben würden. Unter anderem aus diesem Grund stellte sich für die beiden die Frage, wie sie zum einen die Liegenschaft in XYX zeitweise auch für sich nutzen konnten, zum anderen aber mitberücksichtigen könnten, dass sie möglicherweise in absehbarer Zeit Österreich überhaupt verlassen und diese Liegenschaft dann überhaupt nicht selbst nutzen würden. Aufgrund persönlicher Erfahrungen im Ausland wären die Beschuldigten in diesem Zusammenhang auf die Idee gekommen, auf der Liegenschaft ein Haus zu errichten, welches auch vermietet werden sollte; dies vor allem in den Ferienzeiten, handelt es sich doch bei der Region um den XYX eher um ein touristisches Umfeld.

Sie hätten sich mit dieser Idee zunächst an E, in weiterer Folge dann aber auch an F, einen Steuerberater in Wien, gewandt.

Informiert wäre auch der Vater des Erstbeschuldigten G gewesen, der damals noch Gesellschafter und Geschäftsführer des Verbands war.

Weder der Genannte, der ursprünglich selbst Steuerberater gewesen war, noch die Steuerberatungskanzlei, die G und auch den Verband in steuerlichen Angelegenheiten vertrat, wären jedoch maßgeblich in die Projektentwicklung eingebunden gewesen.

Aufgrund der Überlegungen der Beschuldigten und der beiden Berater E und F wäre es sodann zur Einbringung der Liegenschaft in XYX in den Verband, zum Abschluss des erwähnten Baurechtsvertrags und zur Errichtung des Hauses gekommen. Geplant war dabei, dass dieses Haus nicht nur von den Beschuldigten, sondern insbesondere auch von Verwandten, Freunden und Bekannten („Freundesfreunden“) der beiden, aber auch von sonstigen Personen genutzt werden sollte, wobei alle Personen, also auch die Beschuldigten, für diese Nutzung fremdübliche Mieten an den Verband bezahlen sollten. Die Planung sei dabei von einer Auslastung des Hauses von zunächst rund 20% aus, die in weiterer Folge auf 30 bis 35% steigen sollte, ausgegangen.

In den Gesprächen betreffend die Planung dieses Vorhabens, aber auch im Zuge seiner Realisierung hätten die Beschuldigten von allen Beteiligten, insbesondere auch von E und F, die Auskunft erhalten, dass das Vorhaben insbesondere auch in abgabenrechtlicher Hinsicht in Ordnung sei; auch von G beziehungsweise dessen Steuerberatungskanzlei, die in der Folge den Verband weiter vertrat, hätten die Beschuldigten ebenfalls keinerlei Hinweise darauf erhalten, dass es diesbezüglich irgendwelche Probleme geben könnte. Sowohl E als auch F wären für sich der Meinung gewesen, dass aufgrund der von ihnen angestellten überaus erfreulichen Prognoserechnungen, der tatsächlich eingesetzten Baukosten hinsichtlich des Hauses und unter Berücksichtigung der Fremdüblichkeit der Vermietung das Vorhaben weder abgabenrechtlich noch in wirtschaftlicher Hinsicht Probleme aufwerfen könnte. Insbesondere F hätte dabei auch in den Gesprächen mit den Beschuldigten nachdrücklich auf den Umstand Wert gelegt, dass die bezahlten Mieten fremdüblich sein müssten. Vor diesem Hintergrund wären die Beschuldigten der Auffassung gewesen, mit diesem Vorhaben weder abgabenrechtliche noch sonstige verwaltungsrechtliche Vorschriften zu verletzen; E, F und auch G hätten die Idee und deren Umsetzung sogar vernünftig gehalten. Es könne jedenfalls nicht festgestellt werden, dass die Beschuldigten auch nur daran gedacht hätten, mit diesem Vorhaben Abgaben zu verkürzen, oder dass sie solches auch nur für möglich gehalten hätten.

Ab dem Jahr 2008 hätten die Beschuldigten das Haus nach dessen annähernder Fertigstellung Verwandten, Freunden und „Freundesfreunden“ zur Verfügung gestellt, hätten es aber auch regelmäßig selbst genutzt. Dabei stehe nicht fest, dass eine Vermietung immer nur dann stattgefunden hätte, wenn auch die Beschuldigten vor Ort waren.

Als Gegenleistung für all diese Nutzungen wären an den Verband fremdübliche Mieten bezahlt worden, wobei diese Zahlungen regelmäßig über die Beschuldigten gelaufen wären.

Es wäre aber auch vorgekommen, dass Gäste, wie etwa E, diese Zahlungen mittels eines Überweisungsvorgangs tätigten. Den Gästen, aber auch sich selbst, stellten die Beschuldigten jeweils Rechnungen aus, die fortlaufend nummeriert waren und 10 % Umsatzsteuer auswiesen [siehe jedoch die anderslautenden Feststellungen des Betriebsprüfers].

Bei einem Viertel bis zu einem Drittel der Übernachtungen wäre es dabei auch vorgekommen, dass nicht die Gäste selbst bezahlten, sondern die Beschuldigten die Einzahlungen aus der eigenen Tasche vornahmen. In solchen Fällen wären die Gäste eben „eingeladen“ gewesen, die Mietentgelte wären jedoch tatsächlich dem Verband zugekommen.

In allen Fällen wären die Übernachtungen an die Gemeinde XYX gemeldet worden, welche die Tourismusabgabe gesammelt vorgeschrieben habe; den Gästen wurde diese nie in Rechnung gestellt.

Die Vermietung wurde nicht als Gewerbe angemeldet. Grund hierfür wäre gewesen, dass F den Beschuldigten mitgeteilt hatte, dass man bei bis zu zehn Betten keine entsprechende Berechtigung benötige.

Die Beschuldigten hätten an sich ursprünglich geplant gehabt, auch Werbemaßnahmen zu setzen; tatsächlich seien diese allerdings aufgrund der guten Auslastung des Hauses bereits in den Anfangszeiten unterblieben. Dies wäre den beiden auch durchaus recht gewesen, wären sie doch davon ausgegangen, dass Verwandte und Freunde eher auf das Haus aufpassen würden als völlig fremde Personen. Es könne dabei allerdings nicht festgestellt werden, dass Fremde, die zufällig von der Mietmöglichkeit Kenntnis erlangt hätten, nicht als Gäste akzeptiert worden wären.

In jenen Zeiten, in denen das Haus leer stand, also vor allem außerhalb der Ferienzeiten, war zwar ein Schlüssel bei Nachbarn hinterlegt, zu einer Betreuung des Hauses kam es in diesen Zeiten jedoch nicht. Wenn sich nach längerer Leerstandszeit Gäste ansagten, sorgten die Beschuldigten dafür, dass das Haus gereinigt und allenfalls geheizt wurde.

Bett- und Tischwäsche wurden in Wien gereinigt, wobei diesbezüglich immer größere Mengen zusammengekommen seien, weil genügend frische Wäsche vor Ort vorhanden war.

Grundsätzlich wäre den Gästen das gesamte Haus für eine bestimmte Zeit vermietet worden, es sei aber auch vorgekommen, dass alleinstehende Personen nur ein oder zwei Zimmer oder nur eines der beiden Stockwerke mieteten. Für diese Fälle habe es gesonderte Preiskategorien gegeben.

Auch wenn Gäste im Haus waren, die Beschuldigten jedoch nicht anwesend waren, habe es keine versperrten Zimmer beziehungsweise Privaträumlichkeiten der beiden gegeben. In einzelnen Kästen befanden sich auch deren Privatsachen, Wertgegenstände waren jedoch keine vorhanden. Die Gäste erhielten immer Schlüssel für das gesamte Haus.

Der Verband habe unter Berücksichtigung der Einnahmen einerseits und der Abschreibung, der Betriebskosten und des Baurechtszinses andererseits bereits ab dem dritten Jahr (2009) einen Überschuss erzielt, der auch ordnungsgemäß versteuert wurde. Auch in den weiteren Jahren bis einschließlich 2014 wäre — mit Ausnahme des Jahres 2011 - jeweils ein Überschuss erzielt worden.

Gegenstand der Finanzstrafverfahren sei die Geltendmachung der im Zuge der Errichtung des Hauses angefallenen Umsatzsteuer aus den Jahren 2007 bis 2009 als Vorsteuer im Gesamtbetrag von knapp € 63.000 (80% der tatsächlich berücksichtigten Umsatzsteuer). Im Jahr 2011 habe nämlich beim Verband eine abgabenbehördliche Außenprüfung stattgefunden (Bericht vom 5. Juni 2012, ABxxx), welche zu der Auffassung gekommen war, dass das Haus in XYX lediglich der Nutzung durch die Beschuldigten sowie deren Familienangehörige und Verwandte diene. Das Objekt sei nicht dem Unternehmensbereich des Verbands zuzuordnen, weshalb unrechtmäßig Vorsteuern lukriert worden seien.

Zu Beginn der Prüfung sei versucht worden, glaubhaft zu machen, dass es sich um die Errichtung eines Wohnhauses mit Beherbergung handle, was jedoch durch die Betriebsprüfung widerlegt worden sei.

Es habe nämlich festgestellt werden können, dass keine Vermietung an gänzlich fremde Dritte erfolgte und zudem Aufenthalte anderer Personen meist gemeinsam oder zeitgleich mit Aufhalten der Familie erfolgt seien.

Des weiteren seien Belegungen bzw. Übernachtungen vorwiegend in den (Wiener) Semester-, Oster-, Sommer- und Weihnachtsferien erfolgt.

Die Ausgestaltung der Mieterlöse sei nicht fremdüblich gewesen, weil regelmäßig die Miete von der Beschuldigten oder ihrem Ehemann auf das Bankkonto des Verbands überwiesen wurde und nicht von Dritten, es seien deshalb auch keine Zahlungsbelege, Quittungen und Grundaufzeichnungen vorgelegt worden.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung habe kein Hinweis auf eine gewerbliche Nutzung des Hauses vorgefunden werden können, vielmehr habe die Einrichtung des Hauses auf eine Privatnutzung hingedeutet.

Schließlich habe auch kein nach außen aufscheinender Auftritt festgestellt werden können, welcher auf eine Vermietungsabsicht hingedeutet hätte.

Aufgrund [der Feststellungen] dieser Betriebsprüfung habe die Abgabenbehörde das Abgabenverfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 wieder aufgenommen, wobei sie - an sich trotz dieser Ausführungen der Betriebsprüfung - einen betrieblich genutzten Anteil von 20 % annahm.

Nachdem der belangte Verband Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben hatte, wurden die Beschuldigten als dessen Geschäftsführer von der zuständigen RichterIn darauf hingewiesen, dass sie den Feststellungen der Betriebsprüfung folgen werde und es deshalb doch „verfahrensökonomisch“ wäre, die Beschwerde zurückzuziehen. Da auch eine mögliche Verschlechterung (infolge Streichung des 20%igen Anteils betrieblicher Nutzung) im Raum stand, zog der Verband in weiterer Folge die Beschwerde auch tatsächlich zurück.

Der Schaden wurde zwischenzeitig zur Gänze wieder gut gemacht.

Eine endgültige gerichtliche Klärung der abgabenrechtlichen Beurteilung der Finanzstrafsache im korrespondierenden Steuerverfahren sei somit unterblieben.

Einer tiefer schürfenden Beurteilung bedürfe die abgabenrechtliche Seite in diesem Finanzstrafverfahren jedoch vor allem deshalb nicht, weil mit der für eine Verurteilung notwendigen Sicherheit nicht festgestellt werden könne, dass die Beschuldigten wussten oder es zumindest für möglich hielten, dass ihr Vorhaben abgabenrechtlich nicht halten würde; sie also Steuern, insbesondere Umsatzsteuer, hinterziehen würde. Für den Spruchsenat erscheine es nämlich völlig hinreichend, wenn sich ein Abgabepflichtiger, der selbst nicht einmal Jurist oder Betriebswirt ist oder sonst eine entsprechende Ausbildung im Abgabenrecht hat, bei der Planung eines - wenn auch durchaus gewollt steuerschonenden - Modells eines Projektentwicklers, eines Rechtsanwalts und eines Steuerberaters bedient und diese von der abgabenrechtlichen Unbedenklichkeit des Modells selbst überzeugt sind und es für vernünftig halten. Dass den Beschuldigten jemals irgendwelche Bedenken dargestellt worden wären, aufgrund deren er möglicherweise weitere Erkundigen hätte einholen sollen oder gar müssen, hat das Beweisverfahren nicht erbracht.

Jedenfalls mangels subjektiver Vorwerfbarkeit eines (allenfalls) abgabenrechtlich unzulässigen Verhaltens wäre somit das gegenständliche Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG einzustellen gewesen.

B. Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist vollumfänglich Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben (Finanzstrafakt Bl. 282 bis 284), wobei ausgeführt wurde wie folgt:

Nach seiner Ansicht habe der Spruchsenat eine ungenügende Feststellung des Sachverhaltes und eine unrichtige Beweiswürdigung vorgenommen. Der Inhalt der Bescheide erweise sich daher aufgrund von Verletzung von Verfahrensvorschriften als rechtswidrig. Hätte nämlich der Spruchsenat den Sachverhalt und alle Beweise richtig und ausreichend gewürdigt, wäre er zum Ergebnis gekommen, dass keine Fremdüblichkeit der Vermietung vorliegt bzw. eine solche nur vorgetäuscht wurde, um Vorsteuer zu lukrieren.

Im konkreten Fall würden in einer Gesamtschau eine Vielzahl von Tatsachen und Umstände beweisen, dass von einer Nutzungsüberlassung zu marktkonformen Bedingungen - wie vom Verwaltungsgerichtshof gefordert - keine Rede sein kann (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046), so bspw.

- dass das Mietobjekt ausschließlich nach den Wünschen und Wohnbedürfnissen der Beschuldigten errichtet wurde,
- die völlig fremdunübliche Ausgestaltung des Baurechtsvertrages, welcher zudem noch nachträglich, d.h. nach der Baubewilligung, erstellt wurde,
- dass der Einreichplan und die Baubewilligung für die Errichtung eines Einfamilienhauses auf die Grundeigentümer und Bauwerber A und B lautet,
- dass das Angebot für das XYX-Haus (=Vermietungsobjekt) auf „Familie B und A" und demnach auf die Beschuldigten lautet,
- diverse Ausstattungen (z.B. Armaturen Bad, WC, Türen, Küche) von den Beschuldigten bzw. Mietern selbst angeschafft wurden,
- Privatgegenstände und -dokumente der Beschuldigten nicht versperrt und daher für alle Mieter frei zugänglich bzw. einsehbar waren
- kein marktüblicher Auftritt nach außen erfolgt ist und das Vermietungsobjekt dem freien Markt auch nicht angeboten wurde (z.B. keine Eintragung im Branchenbuch bzw. im Telefonbuch, kein Internetauftritt, keine Anbahnung über Tourismusverband),
- dass die ausschließliche Vermietung des Gebäudes an die Beschuldigten oder an deren Bekannte oder Freunde unter größtenteils gleichzeitiger Anwesenheit der Beschuldigten erfolgte,
- der unübliche Zahlungsmodus, indem die Miete - wenn überhaupt von den Beschuldigten auf das Konto der GmbH einbezahlt wurde bzw überhaupt von den Beschuldigten aus der eigenen Tasche für die anderen Mieter übernommen bzw. bezahlt wurde,
- keine Rechnung oder Beleg an den Mieter ausgestellt wurde und dies von den anderen Mietern auch nie verlangt wurde und daher nur ein Eigenbeleg erstellt wurde (Aussage A vom 8. Februar 2012),
- die beschuldigten Gesellschafter über keine Gewerbeberechtigung für das Beherbergungsgewerbe verfügen,
- das teilweise Fehlen bzw. nachträgliche Erstellen von Grundaufzeichnungen (z.B. Zahlungsbelege, Quittungen),

- der erst nach der Betriebsprüfung erstellte Werbefolder, welcher dem Tourismusverband XYX gänzlich unbekannt war,
- die unübliche Verrechnung bzw. Bezahlung der Reinigungskosten direkt von den Mietern an die Reinigungskraft,
- dass die Schlüssel der Innentüren abgezogen wurden und somit die Schlafzimmer für die Mieter nicht versperrbar waren oder,
- dass die Bettwäsche im 300 km entfernten Wien gewaschen wurde.

In subjektiver Hinsicht gestanden die Beschuldigten selbst ein, dass diese Konstruktion ihre eigene Idee war und sie sich bei den Rechtsberatern nur um die steuerlichen Rahmenbedingungen erkundigt haben. Dabei wurden sie mehrmals auf die zwingende Voraussetzung der Fremdüblichkeit der Nutzungsüberlassung hingewiesen, wobei es aber nicht Aufgabe der Berater war, die Fremdüblichkeit tatsächlich bzw. vor Ort zu überprüfen.

Im Wissen, dass ein Vorsteuerabzug von immerhin rund € 75.000,00 nur lukriert werden kann, wenn eine GmbH dazwischengeschaltet ist und eine Nutzungsüberlassung zu marktkonformen Bedingungen vorliegt, wäre von den Beschuldigten dieses Konstrukt missbräuchlich gewählt worden. Die oben beispielhaft angeführte Tatsachen belegten, dass die Mietverhältnisse nur konstruiert bzw. vorgetäuscht wurden, um die Vorsteuer ungerechtfertigt geltend zu machen. Diese Vorgangsweise lasse keine andere Schuldform als die des Vorsatzes zu.

Rechtliche Gestaltungen wie diese, die darauf abzielten, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich, denn mit dieser willkürlichen Vermietungskonstruktion soll oftmals (wie auch in diesem Fall) ein Vorsteuerabzug für den privaten Wohnraum erreicht werden. Wenn die regelmäßig größte private Konsumausgabe im Leben eines Menschen ohne Obergrenze durch willkürliche Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft in erheblichen Ausmaß endsteuert werden kann, laufe dies dem verfolgten Ziel der Besteuerung des Letztverbrauchers zuwider (vgl. *Mayr*, SWK 14/2012; VwGH 23.5.2007, 2003/13/0120; VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056). Vor allem wegen generalpräventiver Gesichtspunkte erscheine es deswegen wichtig, solchen Konstruktionen entgegenzuwirken und die Betroffenen entsprechend zu sanktionieren.

C. Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat der Erstbeschuldigte A vor dem Bundesfinanzgericht am 31. Jänner 2017 auf Befragen angegeben wie folgt:

Er sei ausgebildeter technischer Chemiker und nunmehr tätig als Unternehmensberater im Bereich der pharmazeutischen Forschung, wobei als Schwerpunkt wissenschaftliche Projekte in konkrete Produkte umgesetzt werden sollten unter Einsatz von Risikokapital und in der

Hoffnung, dass diese Produkte später dann verkauft oder lizenziert werden können. Er sei dabei Partner in der Unternehmensberatergesellschaft H-GmbH mit Sitz in Wien. Sein Gewinn in dieser Betätigung habe laut ESt-Erklärung 2015 etwa € 40.000,00 betragen; die Umstände hätten sich nicht wesentlich geändert, sodass ihm für seine privaten Zwecke etwa monatlich € 3.000,00 zur Verfügung stünden. Weitere nennenswerte Einkünfte habe er nicht.

Er sei [am 31. Jänner 2017] auch Geschäftsführer-Gesellschafter der C-GmbH, des belangten Verbandes, welcher das verfahrensgegenständliche Haus in YYY und die Beteiligung an der D-GmbH in seinem Eigentum hat. [Anmerkung: Der Erstbeschuldigte hält laut Firmenbuch eine Beteiligung von 75 % an der D-GmbH.] Diese GmbH wiederum halte 20 Mietobjekte, davon drei Geschäftslokale, in ihrem Eigentum.

Als Geschäftsführer der C-GmbH beziehe er derzeit [am 31. Jänner 2017] keinen Gehalt und keine Aufwandsentschädigung. Müssten die Beschuldigten die C-GmbH veräußern, würden sie etwa € 4 bis 5 Mio. als Kaufpreis erzielen.

Er sei auch geringfügig beteiligt an I-GmbH und JX, zwei Unternehmen, welche sich mit einem Grippeforschungsprojekt beschäftigt haben. Wenn ich diese Beteiligungen verkaufen würde, bekäme er dafür kein Geld.

Er wohne gemeinsam mit seiner Ehegattin in einer Eigentumswohnung im 19. Bezirk in Wien. Er habe keine Schulden und hafte lediglich für etwa 1 Mio. € in Zusammenhang mit Betriebsverbindlichkeiten der D-GmbH.

Seine Gattin und er seien sorgepflichtig für einen 14jährigen Sohn.

Gesundheitlich gehe es ihm den Umständen entsprechend.

D. Hinsichtlich ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat die Zweitbeschuldigte B vor dem Bundesfinanzgericht am 31. Jänner 2017 auf Befragen angegeben wie folgt:

Sie sei Fachärztin für Innere Medizin mit dem Schwerpunkt Onkologie und Hämatologie und arbeite zwei Tage in der Woche in der onkologischen Ambulanz bei den KX in Wien, den Rest arbeite sie als freie Mitarbeiterin bei LX. Dies ist ein internationales Unternehmen mit Hauptsitz in der USA, der europäische Sitz ist in der Schweiz. Sie arbeite dabei hauptsächlich als Studienärztin, soll heißen, sie betreue medizinische Studien. Sie sei dabei in dem Bereich XXXX tätig, dass sei die Phase nach der Zulassung eines Medikaments. Es gehe um Sicherheitsstudien, um Fragestellungen, beispielsweise weil bestimmte Auflagen bei einer Zulassung eines Medikamentes beachtet werden müssen. Aus diesen Betätigungen stünden ihr monatlich etwa € 5.000,00 zur Verfügung.

Sie sei [am 31. Jänner 2017] an der C-GmbH mit 25 % beteiligt und dort auch Geschäftsführerin. Ihr Ehemann sei mehr zuständig für das Tagesgeschäft, die grundsätzlichen

Entscheidungen würden sie aber gemeinsam treffen [siehe aber das Vorbringen ihres Verteidigers am 2. Dezember 2019]. [...]

E. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Umstände des belangten Verbandes haben die Beschuldigten [am 31. Jänner 2017] auf das oben Gesagte verwiesen. Der Sitz der C-GmbH sei nunmehr in XXXC, das sei die Geschäftsadresse des Steuerberaters. Die GmbH sei wohlsituiert und - wie oben ausgeführt - auch mit entsprechendem Kapital unterlegt.

F. Die Beschuldigten und der belangte Verband haben in ihren Einlassungen vorerst eine Bestätigung der Entscheidung des Spruchsenates bzw. eine Abweisung der Rechtsmittel des Amtsbeauftragten begehrt.

G. Alle Verfahrensparteien haben vorerst umfangreiche Beweisanträge gestellt.

H. Die dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Finanzstrafsache war nach Vertagung der mündlichen Verhandlung am 31. Jänner 2017 in einem Zwischenverfahren Gegenstand umfangreicher Erörterungen.

I. Schlussendlich haben die Beschuldigten und der belangte Verband in der am 2. Dezember 2019 fortgesetzten mündlichen Verhandlung ihre bisherige Verantwortung abgeändert, weshalb ihr Verteidiger in ihrem Namen folgende Prozessklärung abgegeben hat:

Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt werde in objektiver Hinsicht außer Streit gestellt, weshalb auch die erhobenen Beweisanträge der Verteidigung zurückgezogen werden.

Zur subjektiven Tatseite erfolgte im Namen der beiden Beschuldigten und des belangten Verbandes bzw. seiner Rechtsnachfolgerin, der D-GmbH [siehe unten]nachstehende Einlassung:

Der spiritus rector in der gegenständlichen Finanzstrafsache sei der Erstbeschuldigte A gewesen, welcher auch als diesbezüglich tatsächlicher Entscheidungsträger des belangten Verbandes, der C-GmbH, zu betrachten sei. Tatsächlich nicht in den Entscheidungsprozess eingebunden gewesen sei die Zweitbeschuldigte B.

Der Erstbeschuldigte räume ein, dass er in diesem Zusammenhang [bezüglich der Geltendmachung der nicht zustehenden Vorsteuern] die ihm auferlegte, gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat, weshalb er hinsichtlich der festgestellten Verkürzungen an Umsatzsteuer bezüglich der Veranlagungsjahre 2008 und 2009 fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten habe.

Auf Grund seines fachlichen Wissens als Unternehmensberater und der eingeholten Informationen von Beraterseite hätte er eigentlich im Grundsätzlichen die Regeln gekannt, nach welchen eine Abgrenzung zwischen unternehmerischem und privaten Bereich bei

Unternehmen zu erfolgen gehabt hätte. Ursprünglich wäre auch im verfahrensgegenständlichen Projekt selbstverständlich eine abgabenredliche Vorgangsweise geplant. Im tatsächlichen Leben aber habe sich die Sache anders entwickelt, sodass in steuerrechtlicher Hinsicht die verfahrensgegenständlichen Vorsteuern nicht abzugsfähig waren, was aber der Erstbeschuldigte mangels ausreichender Sorgfalt nicht wahrgenommen habe. Keineswegs aber habe der Erstbeschuldigte vorsätzlich gehandelt.

Aus der Sicht der Verteidigung werde also betreffend den Erstbeschuldigten eine fahrlässige Vorgangsweise eingeräumt, wobei die nunmehrige geständige Verantwortung als ein entsprechender Milderungsgrund zu werten sei. Ebenso sei der zwischenzeitig eingetretene Zeitablauf, aus welchem sich ein nunmehriges finanzstrafrechtliches Wohlverhalten des Erstbeschuldigten ergebe, zu bedenken. Der Erstbeschuldigte sei im Übrigen ein angesehener Bürger, der mit den rechtlichen Werten der Gesellschaft vertraut sei und auch nach diesen lebe.

Hinsichtlich der Zweitbeschuldigten werde das Finanzstrafverfahren einzustellen sein.

Bezüglich des belangten Verbandes bzw. deren Rechtsnachfolgerin werde eine entsprechende Verantwortlichkeit für die oben eingestandenen Finanzvergehen des Erstbeschuldigten eingeräumt. Im Falle einer Verhängung einer Geldbuße werde auf den Umstand Bedacht zu nehmen sein, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits mit einer entsprechenden Geldstrafe belegt ist.

J. Der Verteidiger am 2. Dezember 2019 auf Befragen: Hinsichtlich der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschuldigten habe sich zu ihren am 31. Jänner 2017 abgegebenen Darlegungen nichts Wesentliches geändert.

Bezüglich des belangten Verbandes, der C-GmbH, sei insoweit eine Veränderung eingetreten, als mit Generalversammlungsbeschluss vom 20. September 2018 die genannte GmbH mit der D-GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen worden ist. Die D-GmbH hat daher gemäß § 10 VbVG die Rechtsnachfolge nach der C-GmbH angetreten. Die Vermögensbasis der D-GmbH umfasse nun den Vermögensbestand beider GmbHs.

K. Auch der Amtsbeauftragte hat seinen ursprünglichen Standpunkt zur Sache abgeändert und nunmehr in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 2. Dezember 2019 ausgeführt wie folgt:

In Anbetracht einer auch zu beachtenden Verfahrensökonomie werde die geständige Einlassung des Erstbeschuldigten und ein sich darauf in Verbindung mit der Aktenlage gründender Schuldspruch wegen lediglich fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG akzeptiert.

In Anbetracht der Außerstreitstellung der objektiven Tatseite durch die Verteidigung werden ebenfalls sämtliche Beweisanträge zurückgezogen.

In subjektiver Hinsicht sei nach Meinung der Amtsbeauftragten jedenfalls von einer groben Fahrlässigkeit des Erstbeschuldigten auszugehen, bedenkt man die tatsächliche Ausbildung des Sachverhaltes, wie zusammenfassend von ihm in seiner Beschwerdeausführung dargestellt.

Auch wenn sich A nunmehr laut Aktenlage [seit Begehung der verfahrensgegenständlichen Verkürzungen] in finanzstrafrechtlicher Hinsicht wohlverhalten habe, sei festzuhalten, dass er weiterhin die Geschäftsführung in der D-GmbH ausübt und entsprechende Gelegenheiten [zur Abgabenvermeidung] vorhanden sind. Die Beachtung einer Generalprävention sei aus der Sicht des Amtsbeauftragten ohnehin ein Muss. Zu bedenken sei auch, dass sowohl der Erstbeschuldigte als auch der belangte Verband sehr vermögend seien.

Er beantrage daher auf Basis des abgelegten Geständnisses des Erstbeschuldigten und der sich nunmehr erschließenden Aktenlage eine tat- und schuldangemessene Bestrafung des Erstbeschuldigten und die Verhängung einer entsprechenden Geldbuße bei der Rechtsnachfolgerin des belangten Verbandes unter Beachtung der von mir oben gegebenen Darlegungen.

L. Der Verteidiger noch replizierend: Man müsse aber schon sehen, dass das verfahrensgegenständliche Objekt, bei welchem eine Vermietung im Familien- und Freundesverband stattfinden sollte, etwas anderes war als die nunmehrigen, von der D-GmbH betreuten Vermögensgegenstände. Das gegenständliche Verfahren werde seinem Mandanten sicher eine Lehre sein, welche ihn von weiteren derartigen Verfehlungen abhalten werde.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige und die Wahrnehmenden deren steuerlichen Interessen (hier: der Unternehmensberater A und B als Geschäftsführer der C-GmbH) die für den Bestand und Umfang ihrer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und auch wahrheitsgemäß erfolgen; so darf etwa auch nichts Unrichtiges behauptet werden wie bspw., dass - im gegenständlichen Fall relevant - Vorsteuer geltend gemacht werde, welche sich aus Umsatzsteuer ableite, die in Rechnungen für Leistungen für das Unternehmen der GmbH ausgewiesen sei. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg. cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu – bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen – auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

2. Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hatte ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen auch jeweils

spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Dabei waren selbstverständlich nur diejenige Vorsteuer abzuziehen, für welche auch die rechtlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung vorgelegen waren. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

3. Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres auch zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende März des Folgejahres bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte. Auch in diesen Umsatzsteuererklärungen hatte der Unternehmer bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen in gleicher Weise wahrheitsgemäße Angaben zu machen.

4. Zu den rechtlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung von Vorsteuer bei Erstellung der Abgabenerklärungen im Bereich der Umsatzsteuer gehört, dass gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 ein Unternehmer nur dann die von anderen Unternehmern in Rechnungen (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen darf, wenn diese Leistungen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche nachhaltige Tätigkeit des Unternehmers zur Einnahmenerzielung (§ 2 Abs. 1 UStG 1994), wobei Leistungen im wirtschaftlichen Sinn ausgeführt werden. Erfolgen diese Aktivitäten eines Unternehmers jedoch nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern aufgrund anderweitiger Veranlassung, ist der Vorgang nicht der unternehmerischen, sondern der nichtunternehmerischen Sphäre des Unternehmers zuzuordnen. Derartige anderweitige Veranlassungen bei juristischen Personen wären bspw. bei Vereinen die Erfüllung der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben oder generell Leistungen, die nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Dieser "innere Gehalt" kann nur aus objektiven Gegebenheiten erschlossen werden, wozu ein entsprechender Fremdvergleich anzustellen ist. Auch juristische Personen (hier: die C-GmbH) besitzen Unternehmereigenschaft nur insoweit, als sie zum Zweck der Einnahmenerzielung tätig werden.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z. 4 UStG 1994 (in der zu den Tatzeitpunkten geltenden Fassung) ist die Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks für die in § 3a Abs. 1a Z. 1 UStG 1994 genannten Zwecke steht. Im § 3a Abs. 1a Z. 1 UStG 1994 genannten Zwecke sind u.a. solche, die außerhalb des Unternehmens liegen (vgl. für viele z.B. *Melhardt*, USt-Handbuch 2013, Rz 2000).

5. Aus den Feststellungen des Betriebsprüfers (Bericht vom 5. Juni 2012 und Niederschrift vom 19. April 2012, ABxxx, Finanzstrafakt Bl. 12 bis 22) zuzüglich Arbeitsbogen erschließt sich für das Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit der Errichtung und insbesondere der späteren Nutzung des Gebäudes nun tatsächlich ein Sachverhalt, bei welchem von einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten des Hauses YYY zu marktkonformen Bedingungen im Beherbergungsgewerbe, wie vom Amtsbeauftragten zitiert, nicht oder im Zweifel zu einem nur geringen Teil gesprochen werden kann:

A und B haben offensichtlich ihren Wunsch nach einem Wochenend- und Feriendomizil für sich und ihre Familie im Salzkammergut realisiert, indem sie - nach erhaltener Baubewilligung vom 17. September 2007 - am 10. August 2007 die Fa. XYX-Haus beauftragten, auf dem bereits am 4. Mai 2005 erworbenen Baugrund mit der Anschrift YYY ein Einfamilienhaus mit einer bebauten Fläche von 148,5 m² und einem Gästezimmer im Erdgeschoß und drei Zimmern im Obergeschoß, wovon eines als Schlafzimmer geplant war, zu errichten (Finanzstrafakt Bl. 156). In weiterer Folge wurde zwischen die Vertragspartner die C-GmbH geschoben. Die Schlussrechnung an den belangten Verband erging am 31. Oktober 2008 (Arbeitsbogen).

Die Einbindung der im Eigentum der Beschuldigten befindlichen C-GmbH sollte es ihnen wohl ermöglichen, sich der auf den Bauleistungen liegenden Umsatzsteuerlast zu entledigen, wenngleich es damit im Gegenzug erforderlich gewesen wäre, die ursprünglich geplante rein familiäre und freundschaftliche Nutzung des Hauses anders zu gestalten und dies nicht nur pro forma, sondern auch im tatsächlichen Leben.

Laut einem von Rechtsanwalt E entworfenen Baurechtsvertrag zwischen den Beschuldigten und der C-GmbH vom 11. August 2008 sollte dieses bereits fertig konzipierte Einfamilienhaus für Zwecke einer Zimmervermietung, Frühstückspension zur Vermietung als Ferienwohnung, sowie für eigene Zwecke der GmbH als Büro oder Firmensitz verwendet werden (Arbeitsbogen).

Es ist lebensnah, dass A und B sich hinsichtlich der Einrichtung dieser steuerminimierend gedachten Konstruktion besprochen haben und vereinbart haben, dieses Konzept auch umzusetzen. Es ist ebenso naheliegend, dass beide Beschuldigte im Grundsätzlichen über die erforderliche Gestaltung der Nutzung des Objektes zwecks steuerlicher Absetzbarkeit von ihren Beratern E und F in Kenntnis gesetzt worden sind. Im Weiteren ist die diesbezüglich treibende Kraft zur Umsetzung des Konzeptes A gewesen (geänderte Verantwortung der Beschuldigten, siehe oben), was auch seiner beruflichen Qualifikation als Unternehmensberater entsprochen hat. Hat sich der Erstbeschuldigte auch mit den Details der Umsetzung beschäftigt, war er aber auch - anders als die Zweitbeschuldigte - notwendigerweise beständig angehalten, die ihm von der Beratern erteilten Ratschläge mit dem tatsächlichen Geschehen in Verbindung zu bringen.

Offenkundig wurde dem Erstbeschuldigten zur Umsetzung des Steuerschonungsmodells nicht nur geraten, die Nutzung des verfahrensgegenständlichen Hauses in einer bestimmten Weise zu gestalten, sondern auch, dieses entsprechend zu dokumentieren. Beides vermochte er tatsächlich aber nur unzulänglich umzusetzen:

So hat sich die tatsächliche Nutzung des Einfamilienhauses nicht wesentlich vom ursprünglichen Wunsch der Beschuldigten unterschieden, ein eigenes Ferienhaus im Salzkammergut zu besitzen, um dort mit Familienangehörigen und guten Freunden den Urlaub verbringen zu können. So wurde keinerlei Außenwerbung durchgeführt (kein Hinweisschild, keine Listung im Internet, kein Hinweis im Telefonbuch oder Branchenbuch etc.; dem Prüfer vorgelegte Werbefolder enthielten eine fehlerhafte Telefonnummer und waren nachträglich, ersichtlich an Hand eines Fotodatums, offenbar lediglich für den Betriebsprüfer vom Erstbeschuldigten fabriziert worden - siehe Arbeitsbogen), wurde entgegen der Rechtslage kein Gewerbe angemeldet und das Fremdenverkehrsamt nicht kontaktiert. Auch von den Nachbarn wurde das Objekt lediglich als "privat" angesehen. Die Aufenthalte fanden während der Wiener Ferienzeiten statt, weshalb auch das Haus im September (im Salzkammergut Hochsaison) größtenteils leer gestanden ist (Finanzstrafakt Bl. 160).

Vor Ort waren hauptsächlich nur die Beschuldigten selbst und die von ihnen eingeladenen Familienangehörigen und Verwandten (Bruder, Schwester, Nefte, Nichte, Mutter, etc.), bei welchen es wohl in der Praxis schwierig gewesen wäre, tatsächlich ein Entgelt zu verlangen ("So liebe Mama, zahlst Du bar oder mit Kreditkarte?"). Lediglich etwa 19 % der Gäste waren nicht mit den Beschuldigten eng verwandte Personen, aber auch hier vermochte der Prüfer eine Auffälligkeit wahrzunehmen, als bis auf eine Person alle im gleichen Alter wie die Beschuldigten gewesen sind (Finanzstrafakt Bl. 158). Die restlichen Personen waren also wohl tatsächlich enge Freunde, welche - auf Basis der freundschaftlichen Verbundenheit - nach XYX eingeladen worden sind. Auch hier hätte es wohl für Verstimmung gesorgt, wenn die guten Freunde nach erfolgtem Besuch mit zu bezahlenden Rechnungen konfrontiert worden wären. Die Ausnahme, welche diese Überlegung bestätigt hätte, wäre natürlich E, welchem man natürlich das Geschäftliche nahebringen konnte: Dieser hat laut Spruchsenat ein Übernachtungsentgelt überwiesen. Den "Gästen" wurden auch tatsächlich laut Aussage des Erstbeschuldigten keine Quittungen oder Rechnungen ausgestellt (Finanzstrafakt Bl. 280).

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass ein Großteil der "Hausgäste" gar nicht realisiert hat, dass sie einen Beherbergungsvertrag abgeschlossen hätten oder irgendjemand für ihren Aufenthalt bezahlt hätte, sondern dass lediglich im nachhinein vom Erstbeschuldigten allenfalls eine Zahlung erfolgt ist, um - wie ihm geraten - einen (tatsächlich nicht gegebenen) entgeltlichen Beherbergungsvertrag zu dokumentieren.

Auch die Besichtigung der Räumlichkeiten des Hauses durch den Betriebsprüfer am 29. Februar 2012 ergab das Bild einer gemeinsamen Nutzung im Familienverband: So fand sich am Gang im Obergeschoss in einem unversperrten Kasten Privatkleidung der Beschuldigten, fanden sich in den einzelnen, nicht versperrbaren Zimmern Familien- bzw. Privatfotos, eine Besorgungsliste auf einer Kreidetafel, Spielzeug der Kinder, das Schlagzeug des Sohnes, sonstige Spielsachen, Schreibtisch mit offen zugänglichem Drucker, sowie im Obergeschoss in einem Zimmer private sensible Unterlagen ("XXXXX" von der Fa. XYX-Haus, "XXXXXX") (Finanzstrafakt Bl. 166).

Es erschließt sich daher in der Gesamtschau der Eindruck, dass überhaupt im Handeln des belangten Verbandes mittels der ihm Willen gebenden Beschuldigten als deren Geschäftsführer bereits der Abschluss des Baurechtsvertrages durch die C-GmbH, vertreten durch ihre Gesellschafter-Geschäftsführer, mit eben diesen Gesellschafter-Geschäftsführern und der gesamte weitere Sachverhalt lediglich dadurch veranlasst gewesen ist, dass die Gesellschafter des belangten Verbandes für sich und ihre Familie kostengünstig ein privates Wochenend- und Ferienhaus im Salzkammergut errichten lassen, wobei sie ihren Vermögensstand nicht durch Umsatzsteuer belasten müssen, und dieses Ferienhaus dann auch, wie schon immer vorgesehen, von den Beschuldigten als Ort der Begegnung für ihre Großfamilie, Angehörigen und auch guten Freunden benützt worden ist. So gesehen unterscheidet sich nach dem wahren Gehalt des Geschehens der Sachverhalt durch nichts von den anderen tausenden Vorgängen, bei welchen vermögende Wiener Großstädter in diesem schönen Tourismusgebiet sich für ihre Sommerfrische ein eigenes Ferienhaus errichten lassen, welches sie dann gemeinsam mit Familie und Freunden für Urlaubszwecke nutzen, wobei natürlich den Familienmitgliedern und eingeladenen Freunden kein Beherbergungsentgelt verrechnet wird.

Damit aber wäre der verfahrensgegenständliche Sachverhalt zu Gänze im nichtunternehmerischen Bereich der C-GmbH anzusiedeln und die vom belangten Verband in Zusammenhang mit der Errichtung und dem nachfolgenden Betrieb des Ferienhauses insgesamt geltend gemachte Vorsteuer zur Gänze als nicht abzugsfähig zu qualifizieren. Dem Amtsbeauftragten ist also insoweit zuzustimmen, als die zum Vorwurf gemachten Verkürzungen an Umsatzsteuer infolge bescheidmäßiger Festsetzung bzw. Geltendmachung nicht zustehender Vorsteuern tatsächlich zutreffend sind.

6. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstraßbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden.

Dabei ist aber der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

7. Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich ein Unternehmer bzw. die Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bzw. eine Verkürzung von Umsatzsteuer durch Geltendmachung nicht zustehender Umsatzsteuergutschriften bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat. Dabei waren derartige Abgabenverkürzungen bewirkt, wenn die Zahllasten ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet wurden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG) bzw. wenn diese nicht bescheidmäßig festzusetzenden Gutschriften zu Unrecht geltend gemacht wurden (§ 33 Abs. 3 lit. d FinStrG).

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite wurden somit gefordert: Einerseits bedingter Vorsatz in Bezug auf die Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtung zur zeitgerechten Einreichung von ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldungen und andererseits Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages erfolgte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. in Bezug auf die Unrichtigkeit der beanspruchten Umsatzsteuergutschriften.

8. Anstelle von Hinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machten sich derartige Personen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkten, indem sie beispielsweise die Festsetzung der Umsatzsteuergutschrift für das diesbezügliche Veranlagungsjahr in zu großer Höhe anstrebten und zu diesem Zwecke im steuerlichen Rechenwerk und in der Umsatzsteuerjahreserklärung auch die in Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern für Leistungen an den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers zu Unrecht als Vorsteuern zum Ansatz brachten, damit die Abgabebehörde einen Bescheid mit zu hoher Umsatzsteuergutschrift erlassen möge, was auch geschieht (§ 33 Abs. 3 lit. c FinStrG).

9. Bedingt vorsätzlich handelte dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügte es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat.

Wissentlich handelte gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss gehalten hat.

Absichtlich sogar handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB derjenige Täter, dem es darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

10. Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG in der zu den Zeitpunkten des Ergehens der verfahrensgegenständlichen zu hohen Umsatzsteuerbescheide (am 7. Mai 2009, am 16. März 2010 und am 21. Oktober 2010) und des Erkenntnisses des Spruchsenates (am 10. Dezember 2015) geltenden Fassung BGBl I 2010/104 (§ 4 Abs. 2 FinStrG) macht sich statt einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in der oben beschriebenen Form einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig - unter Verletzung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt - etwa als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen einer juristischen Person, z.B. als verantwortlicher Geschäftsführer einer GmbH, dem nichtunternehmerischen Bereich der GmbH zuzuordnende Vorsteuern unzulässigerweise im steuerlichen Rechenwerk und in der Folge in der der Abgabenbehörde übermittelten Umsatzsteuererklärung für ein Veranlagungsjahr als Abzugsposten zum Ansatz bringt, sodass mit dem ergehenden Umsatzsteuerbescheid eine entsprechend zu hohe Steuergutschrift festgesetzt wird.

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2010/104 handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht (unbewusste Fahrlässigkeit). Fahrlässig handelt aber auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (bewusste Fahrlässigkeit): Aufgrund der Außerachtlassung der ihm möglichen, gebotenen und zumutbaren Sorgfalt handelt er aber im Vertrauen darauf, dass der deliktische Erfolg nicht eintreten werde.

Strafbar ist solcherart nach der hier anzuwendenden Rechtslage bereits die normale (leichte) Fahrlässigkeit. Dieses Verschulden kann eine Steigerung erfahren hin zur groben Fahrlässigkeit.

Zur groben Fahrlässigkeit findet sich nunmehr im § 8 Abs. 3 FinStrG, angefügt durch das StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016, eine ausdrückliche Definition, welche aber inhaltlich schon zuvor angewendet werden kann:

Von einer groben Fahrlässigkeit spricht man sohin etwa, wenn der Täter derart ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, dass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar gewesen ist (hier: dass für die C-GmbH nicht zustehende Umsatzsteuer-Gutschriften festgesetzt werden).

11. Werden Vorauszahlungen an Umsatzsteuer (grob) fahrlässig verkürzt oder werden Umsatzsteuergutschriften in einer Voranmeldung während des Veranlagungsjahres lediglich (grob) fahrlässig zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht, erfüllt dies keinen strafbaren Tatbestand des FinStrG.

12. Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit von Finanzvergehen (hier in Frage kommend: eine schuldhafte Verkürzung der Umsatzsteuern betreffend die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 und eine wissentliche Geltendmachung nicht zustehender Umsatzsteuergutschriften für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2011) durch Verjährung. Der Fristenlauf zur Verjährung beginnt bei Erfolgsdelikten (Verkürzungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 oder § 34 Abs. 1 FinStrG) mit Eintritt des Erfolges zu laufen; bei ungerechtfertigter Geltendmachung nicht bescheidmäßig festzusetzenden Abgabengutschriften beginnt der Fristenlauf mit Abschluss der mit Strafe bedrohten Tätigkeit, also mit Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung. Dabei beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG jeweils fünf Jahre, wobei jedoch in diesen Fristenlauf die Zeit der Verfahrensführung wegen dieser Taten bei einer Finanzstrafbehörde gemäß § 31 Abs. 4 lit. b FinStrG nicht eingerechnet wird (hier: die Zeit ab Einleitung der Finanzstrafverfahren am 28. Jänner 2015 bzw. am 10. März 2015, Finanzstrafakt Bl. 70, 73, 76).

Begeht der Finanzstraftäter während der Verjährungsfrist betreffend ein Finanzvergehen ein weiteres vorsätzliches, nicht geringfügiges Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor nicht auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Finanzvergehen, zu deren Verfolgung Finanzstrafbehörden zuständig sind, verjähren aber gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG jedenfalls, wenn seit Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die Zeit von damit in Zusammenhang stehenden Verfahren vor den Höchstgerichten (letzteres hier nicht relevant) verstrichen sind.

Da der deliktische Erfolg bei einer schuldhaften Verkürzung an Umsatzsteuer für 2007 laut Aktenlage am 7. Mai 2009 bzw. am 10. Mai 2009 eingetreten ist, wäre solcherart bei bloß fahrlässiger Begehungsweise bereits vor Einleitung der Finanzstrafverfahren am 10. Mai 2014 die Verjährung der Strafbarkeit eingetreten. Selbst aber bei nachfolgend vorsätzlichen Verkürzungen an Umsatzsteuer ist jedenfalls bereits am 10. Mai 2019 diesbezüglich eine absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten, weshalb hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Verkürzung an Umsatzsteuer bezüglich der C-GmbH und betreffend das Veranlagungsjahr 2007 dem Begehren des Amtsbeauftragten auf Bestrafung der Beschuldigten und Verhängung einer Verbandsgeldbuße gegenüber der Rechtsnachfolgerin des belangten Verbandes nicht entsprochen werden kann.

13. Von Seite der Beschuldigten bzw. des belangten Verbandes wird nunmehr vorgebracht, dass die Zweitbeschuldigte kein Verschulden an den verfahrensgegenständlichen Verkürzungen an Umsatzsteuer treffe; man entscheide zwar gemeinsam, im Verhältnis

zwischen den beiden Eheleuten sei jedoch in Bezug auf die steuerliche Gestaltung des Lebenssachverhaltes im Zusammenhang mit der Errichtung des bewussten Ferienhauses der Familie in XYX tatsächlich A der "spiritus rector", die treibende Kraft, gewesen sei.

Dieses Vorbringen steht im Einklang mit der Lebensgeschichte und dem beruflichen und fachlichen Werdegang der beiden Beschuldigten, soweit aus den Akten erschießbar. Es wäre durchaus möglich, dass tatsächlich der mit beruflichem Spezialwissen als Unternehmensberater ausgestattete Erstbeschuldigte im Innenverhältnis die Planung und Umsetzung des von den externen Beratern beschriebenen Steuersparmodells übernommen hat und die in ihrem Beruf als Fachärztin für Innere Medizin schwer arbeitende Zweitbeschuldigte lediglich seinen Vorschlägen gefolgt ist und sie sich dabei in ihrer kargen Freizeit nicht auch noch mit der Prüfung der Frage, ob denn das tatsächliche Geschehen noch in Einklang mit den auch von ihr zumindest eingangs vernommenen grundsätzlichen Belehrungen der externen Berater stehen könnte. Möglicherweise vermochte auch ihr Ehemann aufkommende Bedenken zu zerstreuen.

Konkrete Anhaltspunkte, wonach ihr vorzuwerfen wäre, dass ihr in einer derartigen zurückgezogenen Position ein Überwachungsverschulden anzulasten wäre, sind der Aktenlage mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht zu entnehmen.

Im Zweifel zu Gunsten für die Zweitbeschuldigte ist daher betreffend ihre Person die Verfahrenseinstellung des Spruchsenates zu bestätigen.

Damit entfällt insoweit auch eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit des belangten Verbandes.

14. Bezüglich der Frage, in wieweit dem Erstbeschuldigten nun die zu Unrecht erfolgte verfahrensgegenständliche Geltendmachung der Vorsteuern aus der nichtunternehmerischen Sphäre des belangten Verbandes als Finanzvergehen anzulasten ist, ist weiters auszuführen wie folgt:

Anders als der entscheidende Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes in Pkt. 5. hat der Betriebsprüfer diesem strafrelevanten Vorsteuerabzug eine betriebliche Veranlassung insoweit zugeordnet, als eine Nutzung des Ferienhauses durch eingeladene Freunde der Familie festzustellen war, wobei er dieses Ausmaß mit einem Durchschnittswert von 20 % berechnete (Prüfungsbericht Tz. 1, Finanzstrafakt Bl. 14).

Die Abgabenbehörde und ebenso der Amtsbeauftragte in seiner Stellungnahme an den Spruchsenat (Finanzstrafakt Bl. 179 ff) sind dieser Berechnung gefolgt; insoweit wurden die Verkürzungen letztendlich auch von den Verfahrensparteien außer Streit gestellt (Pkt. I.).

Eine Bindung des Bundesfinanzgerichtes in der Finanzstrafsache ergibt sich daraus fürs Erste zwar nicht, weil - anders als im strafgerichtlichen Finanzstrafverfahren - das strikte

Anklageprinzip in einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nicht zur Anwendung gelangt.

Im Zweifel zu Gunsten für den Erstbeschuldigten kann aber zumal in Anbetracht dieser steuerlichen Würdigung im korrespondierenden Steuerverfahren mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht ausgeschlossen werden, dass der Erstbeschuldigte bei Anwendung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt ebenfalls zu der - wenngleich wohl objektiv verfehlten - Ansicht gelangt wäre, dass eine Abzugsfähigkeit der Vorsteuern in diesem begrenzten Ausmaß zulässig wäre.

15. In gleicher Weise lässt dieser Bewertungsgegensatz zwischen den Behörden das Bundesfinanzgericht auch zögern, den Erstbeschuldigten wegen vorsätzlich herbeigeführter Verkürzungen der Umsatzsteuern im bereits entsprechend der Stellungnahme des Amtsbeauftragten reduziertem Ausmaß schuldig zu sprechen.

Ob nun A als im Innenverhältnis mit der verfahrensgegenständlichen steuerlichen Angelegenheit betrauter Geschäftsführer der C-GmbH im Wissen um die Rechtswidrigkeit gehandelt hat, es nur ernstlich für möglich gehalten hat und sich damit abgefunden hat, allenfalls rechtswidrig zu handeln, oder ob er dann - infolge entsprechender Sorglosigkeit - diese Möglichkeit wieder ausgeschlossen hat oder ob er überhaupt mangels völliger Sorglosigkeit die abgabenrechtliche Problematik ausgeklammert hat, also, ob und welche Art des Verschuldens im zweifelsfrei nachzuweisen ist, hängt in einem wesentlichen Ausmaß davon ab, welche Intensität die Einwirkungen der Berater zum Zeitpunkt der Erstellung des steuerlichen Rechenwerkes bis hin zur Freigabe der Steuererklärungen erreicht haben. Dies aufzuklären, erweist sich nach so langer Zeit als schwierig. Die Finanzstraßbehörde hat gegen diese Personen keinen Tatverdacht entwickelt, andernfalls diese bei korrekter Verfahrensführung nicht als Zeugen behandelt hätten werden dürfen (Finanzstrafakt Bl. 239, 241). Unterstellt man diesen Beratern Abgabenredlichkeit und entsprechend sorgfältiges Verhalten, so leitet sich daraus ab, dass einerseits zumindest die ursprünglichen Belehrungen vor Umsetzung des Projektes eine ausführliche Darstellung enthalten haben, auf welche tatsächliche Weise es umgesetzt werden müsste, um den Vorsteuerabzug rechtens werden zu lassen. Andererseits hätte aber der spätere Informationsfluss zwischen dem Erstbeschuldigten und etwa dem Steuerberater des belangten Verbandes eingeschränkt gewesen sein müssen, weil andernfalls der Steuerberater bei Erstellung von Steuererklärungen auf Basis der unrichtigen Sachverhaltsannahmen als Beitrags- oder Bestimmungstäter gehandelt hätte. War die spätere Kommunikation aber unzulänglich, erhöht sich in diesem Ausmaß die Wahrscheinlichkeit, dass A von dieser Seite bei der Projektumsetzung tatsächlich nicht mehr sehr intensiv beraten worden ist.

Bei seiner Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht hat der Erstbeschuldigte den Eindruck einer selbstbewussten, sachlichen Persönlichkeit von hoher Intelligenz erweckt, welche

gewohnt ist, Entscheidungen zu treffen und umzusetzen. Gerade diese Selbstständigkeit mag ihm im gegenständlichen Fall auch zum Verhängnis geworden sein, sodass er - das tatsächliche Erscheinungsbild des realisierten Sachverhaltes im Vergleich zur von den Beratern empfohlenen Vorgangsweise ausblendend - offensichtlich keine weiteren Informationen eingeholt hat.

Hätte er diese Informationen, sei es bei seinen Beratern oder sei es bei der Abgabenbehörde selbst, unter Schilderung des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes eingeholt, hätte er die Auskunft erhalten, dass der Vorsteuerabzug unzulässig ist. Hätte er dann aber dennoch entgegen diesem nunmehrigen Wissen die Einreichung der hier vorliegenden unrichtigen Abgabenerklärungen veranlasst, hätte er wohl absichtliche Abgabenhinterziehungen zu verantworten.

Geht man aber von einem Wissensdefizit aus Seite des Erstbeschuldigten aus, ist ihm aber weiter vorzuhalten, dass es Anlässe für die Einholung einer derartigen Information im Tatzeitraum zuhauf gegeben hat, weil es gerade für einen hoch intelligenten, auch wirtschaftlich denkenden und mit steuerlichen Angelegenheiten zumindest im Grundsatz vertrauten Wirtschaftstreibenden wie den Erstbeschuldigten in beständiger Befassung mit der Sache höchst bedenklich sein musste, dass gerade bei ihm und seiner Ehegattin Aufwendungen für die beschriebene private Angelegenheit - anders als offensichtlich bei allen andern - plötzlich steuerlich absetzbar geworden war. Wenn es so einfach wäre, Aufwendungen der privaten Lebensführung als unternehmerisch veranlasst abzusetzen, wieso wurden dann überhaupt noch Steuern in nennenswertem Ausmaß bezahlt? Indem er diese markante Auffälligkeit unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und auch zumutbaren Sorgfalt - wohl jahrelang - ignoriert hat, war es - aus der Sicht eines verständigen Dritten gesehen - geradezu wahrscheinlich, dass auf diese Weise letztendlich Vorsteuern in beträchtlicher Höhe zu Unrecht geltend gemacht werden würden, was auch tatsächlich geschehen ist.

A hat daher - im Zweifel zu seinen Gunsten - eine grob fahrlässige Vorgangsweise bezüglich der verfahrensgegenständlichen zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern, eingeschränkt auf die Nutzung des Ferienhauses durch ihn und seine Familie bzw. Angehörigen, zu verantworten, wenngleich dies bezüglich der rechtswidrig in den Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2011 geltend gemachten Vorsteuern nicht strafbar ist.

Der Erstbeschuldigte muss sich aber bewusst sein, dass eine solche Abmilderung eines Hinterziehungsverdacht im Zweifel bei etwaigen zukünftigen gleichartigen Verfehlungen wohl nicht mehr stattfinden würde. Derartige schuldhaftes Verkürzung als Abgabenhinterziehungen sind übrigens gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, wenn erforderlich, auch mit Straftat bedroht.

Die Beschwerde des Amtsbeauftragten erweist sich daher insoweit als berechtigt, als der Erstbeschuldigte als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der C-GmbH - in Übereinstimmung mit dem nunmehr abgelegten Geständnis - eine fahrlässige Verkürzung an Umsatzsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2008 und 2009 in Höhe von insgesamt € 37.592,07 (2008: € 37.047,65 + 2009: € 544,42) nach § 34 Abs. 1 FinStrG idF BGBl I 2010/104 zu verantworten hat.

16. Zusätzlich trifft auch die C-GmbH gemäß § 3 Abs. 2 VbVG iVm § 28a FinStrG insoweit eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit, als A als ihr Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 VbVG iVm § 28a FinStrG zugunsten des Verbandes und unter Verletzung der den Verband treffenden abgabenrechtlichen Pflichten die oben beschriebenen fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

17. Zur Bemessung der Strafe betreffend den Erstbeschuldigten ist auszuführen:

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

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Es gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Es ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Es ist realistisch, dass dann, wenn die Betriebsprüfung nicht eingeschritten wäre, die auch ausbezahlten, zu Unrecht beanspruchten Steuergutschriften auf Dauer für den Fiskus verloren gewesen wären.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur bei Vorliegen besonderer Gründe zulässig; die in Frage kommenden Umstände rechtfertigen eine außerordentliche Milderung trotz der mildernden Aspekte zumal in Anbetracht der zu beachtenden Spezial- und Generalprävention jedoch keineswegs (siehe nachstehend).

Fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen der ungerechtfertigten Abgabengutschriften geahndet.

Dabei ist nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe in Form der Summe dieser Strafdrohungen zu berechnen.

Der vom Gesetzgeber beim Erstbeschuldigten vorgesehene Strafrahmen für die zu verhängende Geldstrafe beträgt daher € 37.047,65 + € 544,42 = € 37.592,07.

Wäre beim Erstbeschuldigten - bezogen auf die verbleibenden Vorwürfe - nur ein durchschnittliches Verschulden vorgelegen gewesen, hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und wären ebenfalls nur durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Umstände beim Finanzstraftäter vorgelegen gewesen, wäre solcherart eine Geldstrafe von gerundet € 18.000,00 zu verhängen gewesen. In Anbetracht der Vermögenslage des Erstbeschuldigten erhöht sich dieser Ausgangswert auf € 24.000,00.

Zusätzlich ist aber in Bezug auf seine persönlichen Umstände auch auf das geschilderte Sorgerecht Bedacht zu nehmen.

Wie oben dargestellt, hat A grob fahrlässig gehandelt.

Dem Erschwerungsgrund der Mehrzahl der deliktischen Angriffe stehen als mildernd gegenüber das letztlich abgelegte Geständnis und so gesehen auch zu guter Letzt eine Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, die erfolgte Schadensgutmachung, sowie der Zeitablauf seit Tatbegehung, wodurch der Verfolgungsanspruch der Republik entsprechend abgeschwächt ist.

Zumal in Anbetracht der Schwere der Sorgfaltsverletzung wäre an sich im Rahmen der Strafdrohung eine entsprechend strenge Geldstrafe zu verhängen, um den Erstbeschuldigten von der Begehung zukünftiger gleichartiger abgabenrechtlicher Verfehlungen abzuhalten. Dieser Aspekt wird aber durch den Umstand abgeschwächt, dass sich A zwischenzeitig laut Aktenlage in abgabenrechtlicher Hinsicht wohlverhalten hat.

Zusätzlich hat das Bundesfinanzgericht auch zu berücksichtigen, welche Wirkung die gegenständliche Entscheidung bei ihrem Bekanntwerden in anonymisierter Fassung bei anderen Entscheidungsträgern in der Lage des Erstbeschuldigten zu erzeugen vermag. Die Geldstrafe ist in einer derartigen Höhe auszumessen, dass sie auch diese Personen von ähnlichen Finanzstraftaten abhalten kann und klarstellt, dass ein solch grob fahrlässiges Fehlverhalten einen nicht zu tolerierenden deliktischen Störwert entfaltet, welcher durchaus mit empfindlicher Strafe belegt sein kann.

In gesamthafter Abwägung dieser Argumente erweist sich eine Geldstrafe von € 18.000,00 als tat- und schuldangemessen.

Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Aspekt der günstigen Vermögenslage beim Finanzstraftäter außer Ansatz zu lassen ist.

So gesehen ist spruchgemäß lediglich eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat zu verhängen.

18. Die obigen Argumente sind auch für die Bemessung der Verbandsgeldbuße bei der ebenfalls sehr vermögenden Rechtsnachfolgerin des belangten Verbandes, der D-GmbH (siehe oben Pkt. J.), heranzuziehen.

Zusätzlich existiert aber hier auch noch der wesentliche Milderungsgrund, dass nämlich bei der Rechtsnachfolgerin des belangten Verbandes der Gesellschafter-Geschäftsführer, eben der Erstbeschuldigte, bereits den Rechtsnachteil seiner Bestrafung zu tragen hat. Dieser Umstand ist mit einem Abschlag um ein Drittel zu berücksichtigen.

19. Zu guter Letzt war jeweils dem Erstbeschuldigten und der Rechtsnachfolgerin des belangten Verbandes auch ein pauschaler Kostenersatz nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG aufzuerlegen. Deren Höhe gründet sich auf die zitierte Gesetzesstelle, wonach ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe, die Verbandsgeldbuße und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung (also ein Monat nach Verkündung der Entscheidung) fällig gewesen und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und (rein hypothetisch) bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre 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. Es liegt vielmehr eine gesicherte Rechtslage vor, wobei für die Entscheidung die Würdigung der Aktenlage und das anzuwendende Ermessen wesentlich gewesen ist.

Salzburg-Aigen, am 2. Dezember 2019