

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Herrn ***Bf1***, geb., ***Bf1-Adr*** vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Julian Motamedi, Baumannstraße 9/12A, 1030 Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 25. Juli 2018 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim ehemaligen Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des ehemaligen Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 4. Juni 2018, Strafnummer 007, SpS-I, nach Durchführung von mündlichen Verhandlung am 13. April 2021 und am 27. Mai 2021 jeweils in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Mag. Julian Motamedi, der Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Das nunmehr beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde zur Strafnummer 007 gegen Herrn ***Bf1*** geführte Finanzstrafverfahren wird wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Umsatzsteuervorauszahlung 12/2012 iHv € 266,50 und die Umsatzsteuervorauszahlungen für 01-02/2013 iHv € 6.364,58 sowie wegen des Verdachts der versuchten Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 2012 von € 154,81 sowie an Einkommensteuer 2013 von gesamt (€ 4.330,20 + € 4.315,11 + € 4.598,05 =) € 13.243,36 gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

Über Herrn ***Bf1*** wird für die verbleibenden Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 4.800,00 verhängt.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe wird gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwölf Tagen festgesetzt.

Die Kosten werden in Höhe von € 480,00 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim ehemaligen Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des ehemaligen Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 4. Juni 2018, Strafnummer 007, wurde Herr ***Bf1*** schuldig befunden, er habe als faktischer Machthaber der Firma KG im Amtsbereich des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vorsätzlich

I) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden (richtigen) Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) für
USt 12/2012 in der Höhe von € 532,99
USt 1-2/2013 in der Höhe von € 12.729,16
insgesamt somit € 13.262,15

bewirkt, wobei er dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, sowie

II) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht – nämlich durch Abgabe unrichtiger Feststellungserklärungen für die Jahre 2012 und 2013 – zu bewirken versucht, dass im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung bei den Beteiligten festzusetzende Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 in folgender Höhe zu niedrig festgesetzt worden seien und zwar:

EST 2012 in der Höhe von € 309,62
ESt 2013 in der Höhe von € 26.486,71
insgesamt somit € 26.796,33.

Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt insgesamt € 40.058,48.

Bf1 habe hiedurch die Finanzvergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung zu I) nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu II) nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG begangen und wird hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 12.000,00, im Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 30 Tagen, verurteilt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der Bestrafte ***Bf1*** die Kosten des Finanzstrafverfahrens sowie des allfälligen Vollzuges in der Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Der 1976 geborene ***Bf1*** ist derzeit ohne Beschäftigung und finanzstrafbehördlich unbescholten. Seit der Gründung der Firma KG am 31.7.2012 bis zu deren Löschung am 25.2.2016 war der Beschuldigte faktischer Machthaber, ab 9.4.2015 Komplementär. Geschäftszweig der KG war die Arbeitskräfteüberlassung mit letztlich einem einzigen Auftraggeber, nämlich der AG.

Aufgrund Ermittlungen der Staatsanwaltschaft Wien gegen D. ergab sich, dass dieses Unternehmen, das die Firma KG angeblich als Subunternehmen beauftragt hatte und den an die Firma KG fakturierten Rechnungen nur 20 % tatsächlich erbrachte, die restlichen 80 % Fakturen stellen reine Scheinrechnungen dar. Diese Scheinrechnungsbeträge sind im Wege der Kickbackzahlungen an den Beschuldigten zurückgeflossen, was insbesondere die umgehenden Barbehebungen sämtlicher Rechnungseingänge vom Geschäftskonto D. indizieren. Auf diese Weise erlangte der Beschuldigte Schwarzgeld, mit dem er Dienstnehmer seines Unternehmens, die nur als geringfügig Beschäftigte bei der Sozialversicherung gemeldet waren, nach dem tatsächlichen Beschäftigungsmaß aber als Vollzeitarbeitskräfte anzusehen waren, zum Großteil entlohnte. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die einzelnen bei der AG tätigen Personen mit Zeiterfassungskarten gelistet wurden, woraus sich ergibt, dass die Mitarbeiter der Firma KG deutlich mehr Stunden bei der AG tatsächlich leisteten, als dann in das Rechnungswesen der Firma KG eingingen. Aus einer Gegenüberstellung der aus den Zeiterfassungskarten der AG abzuleitenden von der Firma KG geleisteten Stunden und jenen, die den abgabenrechtlichen Berechnungen zugrunde gelegt wurden, ergibt sich, dass 92 % der selbst geleisteten Arbeitsstunden mit Scheinrechnungen abgedeckt wurden. Dem gegenständlichen Erkenntnis wurde aber entsprechend dem Sachverständigengutachten „nur“ zugrunde gelegt, dass 80 % der geleisteten Stunden mit Scheinrechnungen abgedeckt wurden.

Die Zeiterfassung bei der AG funktionierte derart, dass Mitarbeitern von Leiharbeitsfirmen (bis 2014 ausschließlich die Firma KG - außer in ganz extremen Notfällen mit ganz besonderem Personalbedarf) von der Personalstelle der AG eine personalisierte Zeiterfassungskarte ausgestellt wurde. Mitarbeiter der Firma KG, die lediglich einige wenige Male eingesetzt wurden, erhielten eine „Besucherkarte“. Mit dieser meldete sich der Mitarbeiter bei dem Portier an, hatte einen Ausweis vorzuzeigen und wurde dann namentlich in einer Liste der Nummer der Besucherkarte zugeordnet. Derart konnte die AG in übersichtlichen Tabellen darstellen, wie viele Stunden welcher Mitarbeiter der Firma KG erbrachte.

Es kann nicht festgestellt werden, dass personalisierte Zeiterfassungskarten weitergegeben wurden, oder dass andere Personen als Mitarbeiter der Firma KG mit der Besucherkarte der Firma KG in dem Zeiterfassungssystem festgehalten wurden. Durch die Aufnahme der Scheinrechnungen der Firma D. und die „Schwarzumsätze“ ergaben sich die im Spruch genannten Abgabenhinterziehungen.

Dabei hielt es der Beschuldigte ***Bf1*** hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen für gewiss, dass eine Abgabenverkürzung eintritt, hinsichtlich der Einkommensteuer hielt er dies zumindest ernstlich für möglich und fand sich damit ab. Letztlich kam es ihm durch die Scheinrechnungen aber geradezu auf eine Abgabenverkürzung an.

Diese Feststellungen gründen sich auf die Erhebungen der Finanzstraßbehörden, basierend auf jenen der Staatsanwaltschaft Wien zu 10, der Verantwortung des Beschuldigten, der Zeugin H. (Betriebsprüferin), sowie der Zeugen A., B, C, E und F.

Die Feststellungen des Zeiterfassungssystems der AG ergeben sich aufgrund der glaubwürdigen und ausführlichen Darstellung des Zeugen B, die durch keine Beweisergebnisse erschüttert oder gar widerlegt wurden. Er stellte die Zeiterfassung wie in der Feststellung geschildert dar. Die von der Verteidigung namhaft gemachten Zeugen C, E und F, die beweisen sollten, dass sie mit nicht personalisierten Ausweisen oder Ausweisen von anderen Personen bei der AG tätig waren, konnten dies in keiner Weise bestätigen. Insbesondere gaben sie nicht an, jemals mit personalisiertem Ausweis einer anderen Person tätig gewesen zu sein. Vielmehr behaupteten sie, teilweise ohne jedwede Zeiterfassung mittels einer Zeiterfassungskarte für die KG bei der AG tätig gewesen zu sein, was die Schuld des Beschuldigten noch agravierender erscheinen lässt, da ersichtlich nicht nur jene Stunden, die mittels Zeiterfassungssystem der AG für die Firma KG erfasst wurden, von der KG geleistet wurden, sondern weitere darüber hinaus.

Die subjektive Tatseite gründet sich auf die Lebenserfahrung, zumal der Beschuldigte Scheinrechnungen zukaufte, die Rechnungseingänge bei der Firma D. wurden ja unmittelbar behoben, woraus sich zwanglos eine Kickbackzahlung ableiten lässt.

Der Beschuldigte hat hiedurch die im Spruch genannten Finanzvergehen begangen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat mildernd: der bisher ordentliche Lebenswandel und die teilweise Schadensgutmachung, erschwerend: keinen Umstand.

Bei einem Strafraum von etwas mehr als € 80.000,-- ist die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen.

Die übrigen Entscheidungen gründen sich auf die bezogenen Gesetzesstellen.“

In der dagegen fristgerecht am 25. Juli 2018 eingebrachten Beschwerde wird das Erkenntnis zur Gänze angefochten wie folgt:

„1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war zuletzt Komplementär der Personalvermittlung KG und beschäftigte seinerseits im Jahre 2013 nachweislich gesamt 37 Mitarbeiter in diesem Unternehmen. Durch

eine Rahmenvereinbarung ausschließlich mit der AG stellte der Beschwerdeführer für diese regelmäßig Personal bzw. musste der Beschwerdeführer zur vollständigen Auftragserfüllung ebenso Personal aus externen, mit der KG in keinerlei sonstigem Zusammenhang stehenden, Subunternehmen beauftragen, deren Struktur und Unternehmensführung dem Beschwerdeführer weder bekannt, noch eine Einflussnahme darauf seinerseits möglich war.

Im Zuge einer Betriebsprüfung der D., einem jener Subunternehmen, dessen sich auch der Beschwerdeführer zur Arbeitskräftestellung an die AG bedient hatte, wurden Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit Abrechnungen von Personalbereitstellungen sowie angebliche Abgabenhinterziehungen festgestellt.

Aufgrund der Feststellungen bei der D. wurde sohin fälschlicherweise auch die damalige KG mit den finanzstrafrechtlich relevanten Machenschaften der D. in Verbindung gebracht.

Das derzeit noch anhängige Strafverfahren zu GZ 10 weist im Gutachten des SV Dr. G auch weitere Unternehmen aus, die Personal von der D. bezogen haben, wobei auf Seite 7 des gegenständlichen Gutachtens der im Vergleich zu den übrigen Unternehmen auffallend geringe Zahlungsbetrag von Rechnungen im Jahre 2013 über lediglich rund € 50.000 durch die KG ausgewiesen ist. Dieser Betrag erweist sich angesichts der hohen Anzahl an Arbeitskräften, die die AG vom Beschwerdeführer regelmäßig benötigt hatte und die er mit seinen eigenen Mitarbeitern oftmals nicht abdecken konnte, als überaus realistisch.

Die übrigen Unternehmen bezahlten lt. selbigem Gutachten ebenfalls im Jahr 2013 zwischen rund € 100.000 und € 370.000 aufgrund von Rechnungen der D..

Im Zuge von darauffolgenden zweier weiterer Prüfungen der KG wurde dort die angebliche Vornahme von Schwarzzahlungen an geringfügig angemeldete Mitarbeiter, die Vollzeit gearbeitet hatten, durch den Beschwerdeführer als Komplementär festgestellt. All dies wurde in Verbindung mit den bei der D. sichergestellten angeblichen Scheinrechnungen letztlich dem Beschwerdeführer derart nachteilig ausgelegt, dass ihm nach angeblichen Feststellungen im Zuge der Lohnsteuerprüfung und einer weiteren abgabenrechtlichen Prüfung, durchwegs rechtens geltend gemachte Vorsteuerbeträge willkürlich zu 80% gekürzt worden sind und ihm daher überdies auch noch der Versuch der Einkommensteuerhinterziehung in beträchtlichem Ausmaß angelastet worden ist.

Angeblich hatte der Beschwerdeführer all dies derart zu Wege gebracht, indem er einerseits Scheinrechnungen an die bedienten Subunternehmer, insbesondere an die D. bezahlt, die Vorsteuer entsprechend geltend gemacht und unrichtige Feststellungserklärungen eingebracht hatte. Ebenso soll der Beschwerdeführer die Zahlungen aufgrund der angeblichen Scheinrechnungen in Form sog. Kickbackzahlungen retour erhalten haben. Diese Beträge waren vor Rückzahlung an den Beschwerdeführer nämlich durch die D. bar behoben worden und mit diesen Summen hatte der Beschwerdeführer Schwarzarbeiten finanziert. Dies hatten

Divergenzen im Vergleich von den Aufzeichnungen der Zeiterfassungssysteme der AG mit den Berechnungen des Beschwerdeführers ergeben.

Nachdem der Rechtsvertreter die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt hatte, erging nach deren Stattfinden am 04.06.2018 das nunmehr angefochtene Erkenntnis des Spruchsenats beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg (Team 7) sowie davor die Stellungnahme des Amtsbeauftragten, worin der Verdacht über die Verkürzung von Umsatzsteuer durch die vorsätzliche Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen (§ 33 Abs. 2 lit a FinStrG) seitens des Beschwerdeführers und auch der Verdacht der vorsätzlichen Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Vorlage angeblich falscher Feststellungserklärungen (§§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG) für die Jahre 2012 und 2013, wobei dem Beschwerdeführer aus dem Jahr 2013 erheblich höhere Hinterziehungsbeträge zur Last gelegt wurden, dargelegt wurden.

Im Erkenntnis vom 04.06.2018 wurde der Beschwerdeführer sodann hinsichtlich beider Straftatbestände für schuldig erkannt.

2. Zulässigkeit

Gemäß § 150 Abs. 1 FinStrG ist die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht das Rechtsmittel im Finanzstrafverfahren. Im gegenständlichen Fall wird die Rechtswidrigkeit vorgebracht.

4. Rechtzeitigkeit der Beschwerde

Das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenats als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (Team 7) wurde dem Beschwerdeführer am 29.06.2018 zugestellt. Die Beschwerde ist daher fristgerecht erhoben (§ 150 Abs. 2 FinStrG).

5. Beschwerdepunkt

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch das angefochtene Erkenntnis in seinem einfachgesetzlich gewährleisteten subjektiven Recht auf Nichtbestrafung bei Nichtverwirklichung des gesetzl. Tatbildes der §§ 33 Abs. 2 lit a, 33 Abs. 1, 13 FinStrG verletzt. Aus diesem Grund wird die beschwerdegegenständliche Entscheidung ihrem gesamten Umfang nach angefochten, wobei die angefochtene Entscheidung insbesondere Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften leidet.

6.1. Aktenwidrigkeit

Die belangte Behörde stellt auf Seite 3 des angefochtenen Erkenntnisses fest: „aus einer Gegenüberstellung der aus den Zeiterfassungskarten der AG abzuleitenden von der Firma KG geleisteten Stunden und jenen, die den abgabenrechtlichen Berechnungen zugrunde gelegt

wurde, ergibt sich, dass 92% der selbst geleisteten Arbeitsstunden mit Scheinrechnungen abgedeckt wurden, ...“

Hätte die belangte Behörde die angeführte Feststellung aktengemäß getroffen, so wäre sie zu einer anderen Entscheidung gekommen, nämlich jener, dass die von der AG aufgezeichneten Zeitnehmungen zu den vorliegenden Abrechnungen des Beschwerdeführers in keinem Widerspruch stehen.

Wie ebenso im anhängigen Strafverfahren zu GZ 10 vorliegend, zeigen die Abrechnungen des Beschwerdeführers an die AG eindeutig die jeweils erbrachte Gesamtstundenanzahl, wovon darunter in weiteren Posten noch jene Stunden, welche Zuschläge enthalten haben, angeführt waren. Die AG hat in ihren offengelegten Aufzeichnungen sodann die geleisteten Stunden durch Arbeitskräfte des Beschwerdeführers, welche Zuschläge enthalten hatten (Nachzuschlag, 100% Überstunden zu 1,5 Std.) der Gesamtstundenanzahl in ihre Darstellung mithineingenommen.

Tatsächlich waren die in den Abrechnungen des Beschwerdeführers dargestellten Extraposten von Zuschlägen in Form von Stunden jedoch nicht noch zusätzlich zu den abgerechneten Stunden hinzuzuzählen, wie dies die Prüferin der belangten Behörde fälschlicherweise verstanden hat. Jene Stunden mit Zuschlägen waren bereits in der gesamt abgerechneten Stundenanzahl durch den Beschwerdeführer zahlenmäßig enthalten.

Dies geht aus den Abrechnungen des Beschwerdeführers insbesondere hinsichtlich der beanstandeten Abrechnungen aus dem Jahre 2013 eindeutig hervor und wich daher die belangte Behörde in ihrer Begründung gleichsam zitierend vom wahren Wortlaut eines Aktenstückes ab (H). Diese Aktenwidrigkeit ist insoweit wesentlich, als damit die zuvor bereits im Rahmen der Betriebsprüfungen der KG bzw. der Ermittlungen im Unternehmen der D. falsch getroffenen Annahmen, der Beschwerdeführer hätte mehr an Leistungen verrechnet, als laut den Zeiterfassungssystemen der AG erfasst worden waren und die sich angeblich nach Feststellung der belangten Behörde ergebenden Differenzen, waren durch Schwarzarbeit von Beschäftigten seitens des Beschwerdeführers erbracht worden, weiter fortgeführt und letztlich der Beschwerdeführer zu Unrecht für schuldig erkannt worden ist.

Tatsächlich jedoch steht auch von Seite der AG die Richtigkeit der Abrechnungen außer Streit, da diese die vom Beschwerdeführer eingebrachten Rechnungen anstandslos bezahlt und die jeweiligen Zuschläge betreffend die Arbeitsstunden auch entsprechend richtig und so wie laut Rechnung gemeint, bei sich gebucht hat.

Lediglich die belangte Behörde hat die Abrechnungen und deren Aufnahme in die Aufzeichnungen der AG derart missinterpretiert, sodass sich die Feststellungen in der Begründung der belangten Behörde aus dem Akt nicht bzw. nicht in der angenommenen Weise ergibt.

Hierzu folgte die belangte Behörde nämlich den falschen stundenmäßigen Summen, wie diese (siehe unten auszugsweise) durch die Prüferin der belangten Behörde in einer Liste erstellt wurden.

Tabelle mit Stunden laut BP für 1-11/2013 gesamt: 50.295 Stunden

Tatsächlich jedoch wurden gemäß den Abrechnungen im besonders beanstandeten Jahr 2013 gemäß untenstehender Tabelle verrechnet.

Tabelle mit Stunden laut Beschuldigtem (tatsächlich an AG verrechnete Stunden inkl. Zuschlägen) für 1-11/2013 gesamt: 46.745,50 Stunde

Sohin ist der belangten Behörde ein Irrtum in der Wertung und Darstellung einer wesentlichen Tatsache und eines Beweisergebnisses durch falsche Informationsaufnahme unterlaufen, der jedoch aus den Akten erkennbar und behebbar ist.

6.2. Ergänzungsbedürftiger Sachverhalt

Die Behörde hat großteils lediglich aufgrund von Ermittlungen in einem Subunternehmen, nämlich der D., dessen sich der Beschwerdeführer zur Stellung von weiteren Arbeitskräften immer wieder bediente, (insbesondere falsche) Schlüsse betreffend die Gebarung und die Richtigkeit der Abrechnungen durch den Beschwerdeführer sowie auch hinsichtlich der tatsächlichen Inanspruchnahme von externen Arbeitskräften der D., wie verrechnet, gezogen.

Die belangte Behörde hat es unterlassen, den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und festzustellen sowie die notwendigen Beweise aufzunehmen. Die belangte Behörde führt in ihrem Erkenntnis auf Seite 3 lediglich an, die KG hatte schlichtweg Scheinrechnungen an die D. bezahlt und wären im Wege von Kickbackzahlungen die bezahlten Beträge wieder an den Beschwerdeführer, vorwiegend zur Finanzierung von Schwarzarbeit, verwendet worden.

Hierbei übersieht die belangte Behörde insbesondere, dass die summenmäßig vom Beschwerdeführer offengelegten notwendigen Arbeitsstunden mit dessen eigenen Mitarbeitern nicht zu bewältigen gewesen wären und dieser jedenfalls externe Mitarbeiter bezogen hatte und dies musste. Dies alles in einem Ausmaß, welches mit den Darlegungen über die monatlich von den eingesetzten Arbeitskräften (eigens beschäftigte AN und externe AN) erbrachten Stunden an Arbeitsleistungen übereinstimmt und durchwegs schlüssig ist.

Es geht nämlich überdies aus dem im derzeit anhängigen Strafverfahren zu GZ 10 erstatteten Gutachten des SV Dr. G hervor, dass der Beschwerdeführer im Vergleich zu anderen Unternehmen „lediglich“ den Betrag über rund € 50.000,00 insgesamt an Rechnungen der D. bezahlt hat. Diese Summe entspricht, gemessen an den weiteren Ausführungen und Feststellungen des Sachverständigen letztlich der Anzahl an vom Beschwerdeführer tatsächlich

auch verzeichneten Arbeitsstunden, für welche er externe Mitarbeiter beziehen musste. In diesem Zusammenhang sei weiters darauf verwiesen, dass übrige Unternehmen im Zuge der Ermittlungen gegen die D. mit weitaus höheren Beträgen aufscheinen, deren Grundlage weitaus fraglicher ist und bis zu Summen von über € 360.000,00 reichen. Die Tatsache, dass die belangte Behörde hier ohne weitere amtswegige Ermittlungstätigkeit, bei jedoch ständig vorhandener Mitwirkung und Bereitschaft zur Offenlegung von Daten sowie der Beantwortung von Fragen seitens des Beschwerdeführers, eine Beteiligung dessen an Scheingeschäften der D. mit weiteren anderen Unternehmen annimmt, bewirkt eine erhebliche Verletzung der Verfahrensvorschriften und zeigt den von der belangten Behörde amtswegig festzustellenden Sachverhalt hier mehr als ergänzungsbedürftig.

Die belangte Behörde wäre bei sorgfältigem Studium der vorgelegten Urkunden zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich um keinerlei Begleichung von Scheinrechnungen, der Vornahme von Schwarzarbeiten und falscher Abrechnungen des Beschwerdeführers handeln könne. Der Pflicht zur amtswegigen Feststellung des gesamten relevanten Sachverhaltes ist die belangte Behörde nicht nachgekommen. Der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt reicht nicht aus, um zum Schluss zu kommen, der Beschwerdeführer wäre im Sinne der hier herangezogenen finanzstrafrechtlich relevanten Tatbestände für schuldig zu erkennen. Die belangte Behörde hatte das Ermittlungsverfahren nicht lediglich auf Vorprüfungen der KG oder gar allein auf Ermittlungen bei der D. basierend beschließen dürfen, es wäre hier dieses jedenfalls zu ergänzen gewesen.

Zudem hat die belangte Behörde das Ermittlungsverfahren einseitig gestaltet. Mit den für den Beschwerdeführer günstigen Elementen hat sich die Behörde, wenn überhaupt, dann nur teilweise und in nicht nachvollziehbarer Weise beschäftigt. „Die Behörden haben die zum Vorteil od. Nachteil des Steuerpfl. dienenden Umständen mit gleicher Sorgfalt zu ermitteln u. mit gleicher Objektivität, Unvoreingenommenheit u. Gewichtung zu würdigen. Ihre Erheblichkeit u. Bedeutsamkeit für die Sachentscheidung vorausgesetzt, zu berücksichtigen.“ (VwGH 16.6.76, 2065/75A).

Die belangte Behörde hat es unterlassen, den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Abgabenhinterziehung, aber auch betreffend die Verdächtigungen der Schwarzarbeit und Falschverrechnung entscheidungswesentlichen Tatsachen amtswegig zu ermitteln und entsprechende konkrete Feststellungen zu treffen. Die belangte Behörde hat ihrer Entscheidung lediglich vorgelegte Berichte über div. Prüfungsvorgänge und über Ermittlungen bei der D. zugrunde gelegt ohne weitere amtswegige Sachverhaltsfeststellungen, insbesondere über die tatsächlich gegebene Vereinbarkeit der abgerechneten Arbeitsstunden sowohl gegenüber der AG als auch hinsichtlich der bezahlten Rechnungen an die D., zu tätigen.

Gerade diese dargelegten verabsäumten Erhebungen sind für die Position des Beschwerdeführers entscheidend. „Ein Fall der Willkür ist das Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt (VfSlg 8808/1980).“

6.3. Mangelhafte Begründung

Die belangte Behörde hat nicht begründet, wie sie zur festgestellten Erkenntnis gelangt ist, dass der Beschwerdeführer mit angeblichen Kickbackzahlungen aufgrund zuvor bezahlter Scheinrechnungen, Schwarzarbeiten entlohnt habe. Die belangte Behörde führt lediglich genauestens die Funktionsweise des Zeiterfassungssystems der AG aus und den Umstand, dass aufgrund dieser Zeiterfassungssysteme der AG, die Berechnungen des Beschwerdeführers nicht stimmen würden. Zu verweisen, worauf diese Feststellung konkret gründet, bleibt die belangte Behörde schuldig. Wie bereits dargelegt, hat die AG zu keiner Zeit die Abrechnungen des Beschwerdeführers beanstandet oder diese nicht bezahlt.

„Die Behörde hat schlüssig im Sinne der Denkgesetze vorzugehen VwSlg 2778A, 8619A, VwGH 18.5.93, Zl.92/05/98; 17.6.93, Zl. 92/06/0228, alle bei der Beweismittelwürdigung nach der Lebenserfahrung u. den Denkgesetzen zu berücksichtigenden Umstände einzubeziehen u. diese zutreffend zu gewichten (H, 222).“ Die belangte Behörde hat diesfalls allerdings auch im Zusammenhang mit den angeblich getilgten Scheinrechnungen in Höhe von über € 50.000,00 an die D. durch den Beschwerdeführer wie bereits oben dargelegt, völlig verkannt, dass diese Beträge sehr wohl realistisch und (hatte die Behörde die getätigten Abrechnungen und Angaben des Beschwerdeführers entsprechend gewürdigt) im Verhältnis zu den beanspruchten Arbeitskräften von diesem Subunternehmen stimmig sind.

„Die bel. Beh. hat es diesbezügl. unterlassen, bei jedem Beweismittel im Einzelnen auszuführen, welche Tatsachen auf dieser Grundlage als feststehend erachtet werden (VwGH 30.05.63, 95/63) sowie schlüssig darzutun, weshalb sie diesen Beweismitteln folgte u. welche Umstände sie zu diesem Urteil veranlasst haben.“

„Die Begründung eines Besch. bedeutet somit die Bekanntgabe der Erwägungen, aus denen die Beh. zur Überzeugung gelangt ist, dass ein bestimmter SV vorliegt u. dass damit der Tatbestand einer best. Rechtsnorm verwirklicht ist (VwSlg 1004 F). Der Inhalt jeder Begründung muss zunächst den im konkreten Fall festgestellten SV mit den hierbei festgestellten Tatsachen zum Ausdruck bringen. Die Beh. hat darzulegen, auf Grund welcher SV-Annahmen sie zu ihrem Besch. gelangt. Sie muss dartun, welcher SV der Entscheidung zugrunde gelegt wurde u. auf Grund welcher Erwägungen sie zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser SV vorliegt (VwGH 22.9.88, 85/8/82).“

Der Beschwerdeführer stellt daher nachstehende Anträge:

Das Bundesfinanzgericht möge

1. in der Sache eine mündliche Verhandlung gem. § 274 BAO durchführen;
2. in der Sache selbst entscheiden und das Erkenntnis ersatzlos aufheben,
3. in eventu die Sache zur neuerlichen Entscheidung zurückverweisen.“

Im Vorlagebericht der Amtsbeauftragten vom 29. August 2018 wird festgehalten, dass „im Zuge der GPLA-Prüfung das Zeiterfassungssystem der AG - welches auf personalisierten Zeitkarten beruht - in Bezug auf die an die AG überlassenen Dienstnehmer der KG ausgewertet wurde.

Dabei stellte die Prüferin H. fest, dass diverse Dienstnehmer der KG zwar nur als geringfügig Beschäftigte bei der Sozialversicherung gemeldet waren, nach dem tatsächlichen Beschäftigungsausmaß jedoch als Vollzeitarbeitskräfte anzusehen waren.

In Hinblick auf den Verdacht der Scheinrechnungslegung durch das Subunternehmen D. legte die im Spruchsenatsverfahren als Zeugin geladene Lohnsteuerprüferin ergänzende Berechnungen zu den Arbeitsstunden (siehe Anhang) - basierend auf dem Zeiterfassungssystem der AG - vor. Aus diesen Berechnungen ergibt sich, dass im Jahr 2012 tatsächlich 100% der geleisteten Arbeitsstunden durch das Eigenpersonal der KG erbracht wurden und dementsprechend 0% durch das Subunternehmen D.. Die Rechnungen der D. stellen daher 2012 zur Gänze Scheinrechnungen dar. Das angefochtene Spruchsenatserkenntnis geht hingegen – basierend auf dem Sachverständigengutachten – lediglich von einem 80%igen Scheinrechnungsbetrag aus. (Anm.: Die Auswertungen des Zeiterfassungssystems der AG durch die Lohnsteuerprüferin erfolgten zeitlich erst nach dem Sachverständigengutachten und standen dementsprechend dem Sachverständigen nicht zur Verfügung).

Für das Jahr 2013 ergibt sich aus den oben angeführten Berechnungen der Prüferin, dass 92% der geleisteten Arbeitsstunden durch das Eigenpersonal der KG erbracht wurden und somit lediglich 8% durch Subunternehmen abzudecken waren. Konkret wurden laut Berechnungen der Prüferin 4.483 Stunden durch Subunternehmen im Jahr 2013 geleistet (siehe Anhang), wobei anzumerken ist, dass im gegenständlichen Zeitraum neben D. auch die Firma K GmbH als Subunternehmen für die KG tätig war.

Legt man den Stundensatz aus dem geltenden Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlassung von € 9,67 zugrunde, so können maximal € 43.350,61 von D. im Jahr 2013 zu Recht in Rechnung gestellt worden sein. Die darüber hinaus verrechneten Beträge stellen hingegen wiederum Scheinrechnungsbeträge dar.“

Zu Beginn der mündlichen Verhandlung am 13. April 2021 verwies der Verteidiger auf ein Urteil des Landesgerichtes Wien vom 12. Juli 2019, 18, in dem rechtskräftig festgestellt wurde, dass den von D. an die KG ausgestellten Rechnungen im Umfang von 40% keine Leistungen zugrunde lagen, daher in diesem Ausmaß überhöht waren.

Bedauerlicher Weise stand weder dem Bundesfinanzgericht noch der Finanzstrafbehörde vor der ersten mündlichen Verhandlung diese Information zur Verfügung.

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

Gemäß § 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 § 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.

Objektive Tatseite:

Das Gerichtsverfahren gegen D. u.a wurde wegen Ortsabwesenheit der Beschuldigten am 25.06.2019 vom LG für Strafsachen Wien abgebrochen. Gleichzeitig wurde D. zur Aufenthaltsermittlung im Inland ausgeschrieben – bis dato erfolglos.

In diesem gerichtlichen Strafverfahren wurde von Dr. G zur GZ. 10 zur Frage, ob die von D. vermeintlich an die K GmbH, die L KG, die KG und die M GmbH vornehmlich im Jahr 2013 verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht worden oder sind die Rechnungen vielmehr als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind, ein Sachverständigengutachten vom 12. Oktober 2010 erstattet, dem auszugsweise Folgendes zu entnehmen war:

Dem Akt liegen keine Ausgangsrechnungen für die Nummern 11-15 vor. Aufgrund der der Finanzverwaltung vorliegenden Kontrollmitteilung der Firma KG wurden im Jahr 2012 von D. Ausgangsrechnungen in Höhe von EUR 32.881,02 netto gestellt. Der Sachverständige geht daher davon aus, dass die Ausgangsrechnungen Nr. 11-15 an die KG gelegt wurden.

Dem Jahr 2013 wurden von der Finanz infolge von Kontrollmitteilungen folgende Ausgangsrechnungen zugeordnet

KG netto EUR 50.006,35 bezahlt durch Bankeingang

Die Rechnungen an die [...] KG sind weitgehend dem Akt entnehmbar und decken sich auch weitgehend mit den auf dem Bankkonto festgestellten Zahlungseingängen.

Zusammenfassung:

Die verrechneten Leistungen beziehen sich auf Dienstleistungen, die in dem verrechneten Ausmaß aufgrund der bei D. angemeldeten Dienstnehmer nicht erbracht hätten werden können. Der Sachverständige geht davon aus, dass tatsächlich Dienstleistungen durch die angemeldeten Dienstnehmer erbracht worden sind. Unterstellt man die Richtigkeit der bei der Sozialversicherung durchgeführten Anmeldung würde sich ergeben, dass die Ausgangsrechnungen von D. um das ca. Fünffache erhöht worden sind bzw. im Ausmaß von 4/5 Scheinrechnungen darstellen.

Im Rahmen der nachfolgenden abgabenrechtlichen Außenprüfungen wurde Folgendes festgestellt:

Aus dem Bericht vom 18.10.2016, AB16 über eine Außenprüfung bei der KG ergibt sich Folgendes:

„Tz. 2 VORSTEUER

nicht anerkannter Vorsteuerabzug aus Subunternehmerrechnungen

Aufgrund eines in der Strafsache D. gerichtlich beauftragten Sachverständigengutachten werden die Vorsteuern aus dem Subunternehmerrechnungen von der Firma D. im Ausmaß von einem Fünftel und die Vorsteuern aus dem Subunternehmerrechnungen von der Firma K GmbH bzw. N GmbH im Ausmaß von 32% anerkannt.

Tz. 3 EINKOMMENSTEUER

nicht anerkennen von Subunternehmerrechnungen

Die sich im Aufwand befindlichen Eingangsrechnungen der Firma D. und der Firma K GmbH bzw. Firma N GmbH werden im selben Ausmaß (ein Fünftel bzw. 32%) anhand des Sachverständigengutachtens anerkannt.

Aufwand nicht anerkannt: 2012: € 2.664,96, 2013: € 258.806,48

Davon D. 2012 vier Fünftel 2012: € 2.664,96, 2013 € 63.645,80.

Dem Bericht vom 19.04.2016 über eine abgeschlossenen GPLA-Prüfung AB15 ist Folgendes zu entnehmen:

Im Zuge einer Hausdurchsuchung bei der AG wurden Stundenaufzeichnungen beschlagnahmt, die bestätigen, dass dort in der Zeit von Ende 2012 bis Anfang 2015 Leasingpersonal der Fa. KG tätig war. Diese Leiharbeiter haben, lt. den übermittelten Unterlagen, viel mehr Stunden gearbeitet als sie tatsächlich angemeldet wurden.

Die Dienstnehmer der Fa. KG waren ausschließlich für die AG, in den Verteilerzentren 1005 (1220) u. 1700 (1230) tätig.

Die elektronische Zeiterfassung erfolgte mittels Zutrittskarte, die den Arbeitern vor Arbeitsantritt (von einem Büromitarbeiter der AG) ausgehändigt wurde. Dadurch sind die tatsächlichen Komm- u. Gehzeiten sowie die geleisteten Stunden/Tag/Arbeiter nachvollziehbar.

Auch die Zeugenaussagen div. ehem. Arbeiter - bei Einvernahmen durch die Finanzpolizei (im März 2015) - deuten darauf hin, dass die Entlohnung durch die Fa. KG nicht korrekt erfolgte. Bei den Befragten handelt es sich um ehemalige Flüchtlinge aus Afghanistan, die großteils nicht wussten, für wieviele Stunden sie angemeldet wurden. Die Arbeiter sagten ebenfalls aus, dass sie während des Urlaubs und Krankenstandes keinen Lohn erhalten haben. Als ihre Ansprechperson bei d. Fa. KG wurde immer der Beschwerdeführer genannt.

Im Zuge der GPLA wurden die Beitragsgrundlagen aller Dienstnehmer, entsprechend der tatsächlichen Arbeitszeit neu berechnet, berichtigt und nachverrechnet.

Der Anmeldezeitraum stimmt, mit einigen Ausnahmen, genau mit dem Tätigkeitszeitraum überein; deshalb waren diesbezüglich kaum Korrekturen notwendig. Aufgrund d. tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden, wurden alle geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer zu Vollversicherten umgemeldet. Die bereits abgeführten Beiträge für geringfügig Beschäftigte wurden gutgeschrieben.

Bei der Grundlagenermittlung wurde, mit Hilfe der von der AG geführten Aufzeichnungen, wie folgt vorgegangen:

1. Die Summe aller geleisteten Arbeitsstunden/DN wurde für jedes Prüfungsjahr (10/12 bis 12/12, 2013 u. 2014) berechnet
2. Die im jeweiligen VZ (Verteilerzentrum) geleisteten Gesamtstunden/Jahr wurden %uell (je VZ) ermittelt; die (wie im Pkt. 1) errechneten Jahresstunden/DN wurden, entsprechend diesem %satz, aufgeteilt.
3. Es wurde ein durchschnittlicher %Satz für die Nachtarbeitsstunden/VZ/Jahr berechnet; als Berechnungsbasis wurden pro Jahr zwei Monate herangezogen.

Dafür wurde ein "starkes" Monat mit vielen Arbeitsstunden sowie ein "schwaches" Monat mit wenig Arbeitsstunden ausgewählt. Somit konnte eine Anzahl an Nachtstunden/VZ u. DN ermittelt werden.

4. Die jährlichen Gesamtstunden/DN wurden mit dem entsprechenden Stundensatz lt. KV multipliziert; danach wurde der anteilige Sonderzahlungsanspruch/DN, und somit die Beitragsgrundlage-SZ/DN/Jahr, ermittelt.

5. Für jeden DN wurden die Nachtstunden/VZ und Jahr (Berechnung - siehe Pkt. 3) mit dem jew. Stundensatz für Nachtarbeit (Anspruch lt. KV AG Neu) multipliziert und zu der bereits errechneten Beitragsgrundlage (Pkt. 4.) addiert. Dadurch ergibt sich die laufende Beitragsgrundlage/DN/Jahr.

Vier Fünftel aus Rechnungen der Fa. D. wurden nicht anerkannt: Vorsteuer 2012: € 532,99, 2013: € 12.729,16.

Anmerkung: Die nicht anerkannte Vorsteuer von € 39.032,14 der K GmbH bzw. N GmbH wurden im Finanzstrafverfahren nicht berücksichtigt und sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Im Rahmen der Beschuldigtenvernehmung vor der Staatsanwaltschaft am 7. Jänner 2016 gab der Beschuldigte u.a. an, dass die Beträge, die der Sachverständige an „Leistungen“ der D. errechnete, wohl stimmen werden.

Die Aussage des Beschuldigten vor dem Spruchsenat in der mündlichen Verhandlung am 5. Dezember 2017, dass A. die Rechnungen der Firma D. auf ihre Richtigkeit geprüft hat, werden vom Zeugen A. (unter Wahrheitspflicht) in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 19. Februar 2018 eindeutig widerlegt: *„Ich kenne die Firma D. nicht und habe niemals Rechnungen dieser Firma auf ihre Richtigkeit geprüft. ... Ich hatte niemals Rechnungen der Fa. KG in der Hand.“*

Die Glaubwürdigkeit der Aussagen des Beschuldigten ist unter dieser Prämisse zu würdigen.

Zu Beginn der mündlichen Verhandlung am 13. April 2021 verwies der Verteidiger auf ein Urteil des Landesgerichtes Wien bzw. Oberlandesgericht Wien als Berufungsgericht, wonach in diesem Strafverfahren festgestellt worden sein soll, dass es sich bei den Rechnungen der D. um „nur“ 40% Scheinrechnungen gehandelt haben soll, somit wesentlich weniger als der Sachverständige in seinem Gutachten vermeinte.

Dem Urteil des Landesgerichtes Wien vom 12. Juli 2019, 18, ist Folgendes auszugsweise zu entnehmen:

„Im Zeitraum Dezember 2012 bis Juni 2013 legte D. den Unternehmen [...] und KG zahlreiche Rechnungen, in denen sie Leistungen für die Überlassung von Personal in Rechnung stellte (Rechnungen in ON 7 AS 183 - 385).

Diesen von D. ausgestellten Rechnungen lagen im Umfang von 40% keine Leistungen zugrunde, waren daher in diesem Ausmaß überhöht.

[...]

Zu Faktum II./ (KG - Viertangeklagter ***Bf1***)

Die KG wurde im August 2012 in das Firmenbuch eingetragen und war im Bereich Personalvermittlung tätig. Alleinige Komplementärin war von der Eintragung der KG bis Mai 2014 P, die Stieftochter des Viertangeklagten, der ab Mai 2014 alleiniger Komplementär war. Kommanditisten im Tatzeitraum waren Mag. Q, Neffe der Ehefrau des Viertangeklagten, sowie R, Stiefsohn des Viertangeklagten (FB Auszug ON 29 in ON 113).

Die Komplementärin P war in die Geschäftsführung der KG nicht involviert, vielmehr leitete der Viertangeklagte die KG. Er prüfte Eingangsrechnungen, plante den Personaleinsatz, war auf den Firmenkonten einzelzeichnungsberechtigt (ON 96 AS 219, AS 221, AS 223) und tätigte Überweisungen.

Mag. Q half dem Viertangeklagten etwa einmal im Monat bei Banküberweisungen, weil der Viertangeklagte mit dem Onlinesystem für Überweisungen nicht gut umgehen konnte.

Der Viertangeklagte war auf den Firmenkonten der KG einzelzeichnungsberechtigt (ON 96 AS 219, AS 221, AS 223) und hatte solcherart die Befugnis, über das Vermögen der KG zu verfügen oder diese zu verpflichten, was er wusste. Neben dem Viertangeklagten war im Tatzeitraum die Komplementärin P auf den Firmenkonten der KG einzelzeichnungsberechtigt.

Der Viertangeklagte hatte keine Erlaubnis der Gesellschafter der KG, Rechnungen, denen keine oder nur teilweise Leistungen zugrunde lagen, aus liquiden Mitteln der KG zu bezahlen, was der Viertangeklagte wusste.

Einzigster Kunde der KG war die AG (idF kurz: AG), die von der KG überlassenes Personal in zwei Verteilerzentren einsetzte. Der Rahmenvertrag zwischen der AG und der KG, in dem die Bedingungen der Personalüberlassung festgehalten waren, wurde am 6. Oktober 2012 geschlossen. P und Mag. Q unterzeichneten den Vertrag für die KG (ON 10 AS 83). Neben den beiden waren auch der Viertangeklagte und A., gewerberechtlicher Geschäftsführer der KG, bei der Vertragsunterzeichnung anwesend. Ansprechpartner für die AG war im Fall von Klärungsbedarf hauptsächlich der Viertangeklagte. Im Rahmenvertrag findet sich kein Hinweis darauf, mit welchem Personalbedarf der AG der Viertangeklagte als Verantwortlicher der KG in etwa rechnen konnte.

Die AG meldete dem Viertangeklagten täglich den Personalbedarf für den nächsten Tag, der daraufhin täglich eine Mitarbeiterliste über den Personaleinsatz, auf der die geplanten Arbeitszeiten und Namen der der AG überlassenen Mitarbeiter ersichtlich sind (Liste über den Personaleinsatz Beilage ./1 zum Hv-Prot ON 207; ON 209 AS 3 ff), erstellte und der AG übermittelte. Ein Duplikat dieser Liste verblieb bei der KG. Diese täglich geführten Listen über den Personaleinsatz waren die einzigen internen Aufzeichnungen der KG über die der AG überlassenen Mitarbeiter und deren Arbeitsstunden.

Häufig kam es vor, dass die AG während eines Tages kurzfristig weiteres Personal beim Viertangeklagten anforderte, der daraufhin Mitarbeiter der KG und – sofern nicht ausreichend eigenes Personal der KG zur Verfügung stand – auch Leihpersonal, das er von D. teils selbst anforderte, teils über den gewerberechtlichen Geschäftsführer A. anfordern ließ, bei der AG einsetzte. In diesem Fall ergänzte der Viertangeklagte die Liste über den Personaleinsatz mit den Namen der zusätzlichen Mitarbeiter der KG und hielt bei den einzelnen Arbeitszeiten fest, wieviele Personen von D. geliehen und für welche Arbeitszeit bei der AG eingesetzt wurden. Der Viertangeklagte wusste aufgrund dieser Listen, welche Mitarbeiter an welchem Tag wieviele Stunden bei der AG tätig waren. Er wusste auch genau, wieviele Stunden das von D. beigezogene Personal bei der AG im Einsatz war.

Einmal wöchentlich langten Rechnungen von D. bei der KG ein, mit denen D. die Überlassung ihrer Mitarbeiter in Rechnung stellte. Die Abrechnung erfolgte in Arbeitsstunden.

Langte eine Rechnung von D. in der KG ein, überprüfte der Viertangeklagte die Stundenanzahl und die Summen dieser Rechnungen anhand der Liste über den Personaleinsatz. Ihm fiel auf, dass D. um zumindest 40% mehr Mitarbeiterstunden verrechnete, als ihre Dienstnehmer tatsächlich geleistet hatten.

Dennoch bezahlte der Viertangeklagte im Zeitraum von Jänner 2013 bis März 2013 vom Firmenkonto der KG in acht Angriffen jeweils den vollen Rechnungsbetrag von insgesamt 32.698,05 Euro an D. (Bankkontoauszug D. ON 9 in ON 113 AS 153 ff), die D. der KG für die Überlassung von Personal in Rechnung gestellt hatte und denen im Ausmaß von 40% keine Leistungen zugrunde lagen.

Am Monatsende übermittelte die AG der KG eine Stundenaufzeichnung, in der auch die Arbeitsstunden des Personals von D. enthalten waren und in der der Name des überlassenen Mitarbeiters, Datum und Uhrzeit seiner Arbeitseinsätze sowie die Gesamtstundenanzahl dieses Mitarbeiters pro Monat ersichtlich sind (Beilage ./2 zum Hv-Prot ON 211). Der Viertangeklagte überprüfte, ob die von der AG übermittelte Stundenaufzeichnung mit der Liste über den Personaleinsatz der KG übereinstimmte. Nach Abgleich der beiden Listen wurde die Ausgangsrechnung an die AG erstellt.

Zum Zeitpunkt der einzelnen Überweisungen an D. wusste der Viertangeklagte, dass er Rechnungen bezahlte, denen im Ausmaß von 40% keine Leistungen zugrunde lagen, es sich also um 40% überhöhte Rechnungen handelte. Weiters wusste er zum Zeitpunkt der einzelnen Überweisungen, dass er von seinen Machtgebern keine Erlaubnis hatte, Rechnungen, denen keine oder nur teilweise Leistungen zugrunde liegen, von den Bankkonten der KG zu bezahlen. Der Viertangeklagte wusste zum Zeitpunkt der Überweisungen, dass er seine Befugnis, über fremdes Vermögen zu verfügen oder einen anderen zu verpflichten, nämlich seine Einzelzeichnungsberechtigung für die Firmenkonten der KG, missbraucht, wenn er Rechnungen, denen im Ausmaß von 40% keine Leistungen zugrunde liegen, vom Firmenkonto bezahlt. Er hielt es zum Zeitpunkt der Überweisungen ernstlich für möglich und fand sich damit ab, dass er durch die Bezahlung der überhöhten D-Rechnungen seinen Machtgebern einen 5.000,-- Euro übersteigenden Schaden von 13.079,22 Euro zufügte.

Zahlreiche Mitarbeiter, die bei der KG zur Sozialversicherung angemeldet waren und der AG überlassen wurden, leisteten mehr Arbeitsstunden, als sie zur Sozialversicherung angemeldet waren. Eine Aufrollung allenfalls ausbezahlter Überstunden oder eine Anpassung der Beitragsgrundlagen erfolgte nicht (Niederschrift über die Schlussbesprechung ON 169 in ON 113 AS 29 - 31).

Es kann nicht festgestellt werden, dass der Viertangeklagte zum Zeitpunkt der Anmeldung der Mitarbeiter der KG zur Sozialversicherung oder der monatlichen Übermittlung der Beitragsnachweise an die Sozialversicherung ernstlich für möglich hielt oder sich damit abfand, Mitarbeiter des Sozialversicherungsträgers über die Richtigkeit der Beitragsgrundlagen oder sonst einen Umstand zu täuschen.

Auf die Beweiswürdigung dieses Urteiles – das allen Parteien vorliegt - darf verwiesen werden

[...]

Der Viertangeklagte verantwortete sich zu beiden Anklagepunkten nicht geständig.

Er gab an, er habe das Unternehmen ursprünglich auf sich eintragen lassen wollen, hätte jedoch bei Gründung der KG nicht ausreichend lesen können und nicht gewusst, wie ein Unternehmen zu führen sei, weshalb seine Stieftochter, die sich jedoch auch nicht ausgekannt

habe, ihn unterstützt und sich als Komplementärin zur Verfügung gestellt habe. Der Viertangeklagte habe sich bei seinem gewerberechtlichen Geschäftsführer A. erkundigt, wie ein Unternehmen zu führen sei. Am Firmenkonto sei er deshalb neben der Komplementärin einzelzeichnungsberechtigt gewesen, falls diese einmal nicht könne (Viertangeklagter in Hv-Prot 203 PS 17). Der Viertangeklagte gab weiters an, die Bezahlung von Eingangsrechnungen veranlasst oder durchgeführt zu haben (Viertangekl. Hv- Prot ON 203 PS 19 ff; BV in ON 60).

Die Feststellungen zu den internen Abläufen der KG, insbesondere in Zusammenhang mit den Listen über den Personaleinsatz, die Organisation von Leihpersonal und zur Häufigkeit der D. Rechnungen, gründen auf den nicht widerlegbaren eigenen Angaben des Viertangeklagten (Viertangekl. in Hv-Prot ON 203 PS 22 f; Hv-Prot ON 207 PS 20 ff; Hv-Prot ON 211 PS 23 ff).

Der Viertangeklagte hinterließ den Eindruck, seine Verantwortung herunterspielen zu wollen, indem er angab, er habe nicht lesen oder schreiben können und diversen Personen aus dem Umfeld der KG vertraut.

Bereits im Ermittlungsverfahren gab der Viertangeklagte in seiner Beschuldigtenvernehmung durch die Staatsanwaltschaft Wien über Vorhalt von D-Rechnungen jedoch an, er habe die Stundenanzahl sowie die Summen geprüft (BV Viertangeklagter ON 60 AS 13). Weiters fiel dem Viertangeklagten das Fehlen einer UID-Nummer auf den Rechnungen von D. auf (BV des Viertangeklagten in ON 7 AS 343 f; Stellungnahme des Viertangeklagten in ON 7 AS 353), was zeigt, dass der Viertangeklagte über Kenntnisse des Umsatzsteuerrechts verfügte, D. Rechnungen offenbar äußerst genau überprüfte und nicht so ahnungslos war, wie er es im Hauptverfahren versuchte darzustellen.

Vor diesem Hintergrund, dem Umstand, dass der Viertangeklagte zwölf Jahre eine Schule besuchte, im Jahr 2012 bei Banken Unterschriften leistete (ON 96 AS 217 ff) und seinem von ihm selbst angegebenen und im Wesentlichen vom Zeugen Mag. Q (ZV ON 87) bestätigten Kompetenzbereich in der KG, ist nicht glaubwürdig, dass der Viertangeklagte im Tatzeitraum nicht lesen oder schreiben konnte.

Der Viertangeklagte gab an, nicht die Befugnis gehabt zu haben, Rechnungen, die er nicht geprüft hatte oder die nicht echt gewesen wären, mit Gesellschaftsmitteln zu bezahlen (Viertangekl. Hv-Prot ON 203 PS 18 f). Daraus folgt zwanglos, dass der Viertangeklagte auch keine Berechtigung hatte, überhöhte Rechnungen zu bezahlen. Es wäre lebensfremd anzunehmen, die Bezahlung von ungeprüften Rechnungen wurde ihm von den Gesellschaftern verboten, die Bezahlung überhöhter Rechnungen hingegen erlaubt, schließlich wäre in diesem Fall eine Überprüfung von Rechnungen von vorne herein nicht erforderlich gewesen. Daran vermag auch die Aussage des Viertangeklagten nichts zu ändern, er habe Eingangsrechnungen gemeinsam mit dem Kommanditisten Mag. Q geprüft, weil eine allfällige Berechtigung zur Bezahlung von überhöhten Rechnungen durch alle Gesellschafter, sohin auch der

Komplementärin und des weiteren Kommanditisten, erforderlich gewesen wäre, eine solche jedoch nicht ersichtlich ist.

In der Hauptverhandlung befragt zu den D. Rechnungen gab der Viertangeklagte an, einen Überblick gehabt zu haben, welche Arbeiter bei der AG im Einsatz waren und anhand der für jeden Tag erstellten Liste über den Personaleinsatz (Beilage ./1 zum Hv-Prot ON 207; ON 209 AS 3 f), in die er geschaut habe, wenn eine D. Rechnung gekommen war, gewusst zu haben, wieviele Stunden die Mitarbeiter bei der AG gearbeitet haben (Viertangeklagter in Hv-Prot ON 207 PS 22 f).

Weiters gab der Viertangeklagte zu den Listen über den Personaleinsatz an, dies seien die einzigen internen Aufzeichnungen über die Mitarbeiter gewesen und daraus würden die bei der AG geleisteten Stunden der eigenen Mitarbeiter und der Mitarbeiter der Subunternehmen, das nur D. gewesen sei, hervorgehen. Wenn eine D. Rechnung gekommen sei, habe er anhand dieser Listen geschaut, ob die Stunden mit den Listen über den Personaleinsatz übereinstimmen (Viertangekl. im Hv-Prot ON 211 PS 24 ff).

Wie bereits oben ausgeführt, setzte die KG laut deren Listen über den Personaleinsatz um ca 50% weniger Personal von D. bei der AG ein, als D. der KG in Rechnung gestellt hatte und bezahlt wurde. Weil der Viertangeklagte wiederholt angab, die D. Rechnungen anhand dieser Listen über den Personaleinsatz überprüft zu haben, folgt daraus zwanglos und ist evident, dass dem Viertangeklagten auffiel, dass den von D. in Rechnung gestellten Beträgen in erheblicher Höhe keine Leistungen zugrunde lagen und er diesen Umstand daher auch wusste.

Die während des Hauptverfahrens erstmals geäußerte Verantwortung des Viertangeklagten, er habe D. und anderen Personen aus dem Umfeld der KG vertraut, insbesondere A. und dem Steuerberater, ist daher im Hinblick auf die vom Viertangeklagten durchgeführte Prüfung der D. Rechnungen als Schutzbehauptung zu werten.

Dies auch vor dem Hintergrund, dass dem Viertangeklagten das Fehlen einer UID-Nummer auf Rechnungen auffiel und die KG ebenso wie die M GmbH und die L KG Vorsteuern in erheblicher Höhe aus Rechnungen von D. von rund 15.000,-- Euro im Jahr 2013 geltend machte (Bericht FA ON 169 in ON 113 AS 11), sohin in Höhe von ca 50% der an D. im Tatzeitraum geleisteten Zahlungen von 32.698,05 Euro.

Aufgrund der aufwendigen und fehleranfälligen Überprüfung der D-Rechnungen anhand der für jeden Tag erstellten Liste über den Personaleinsatz und um Ungenauigkeiten beim verrechneten Leistungszeitraum ausreichend zu berücksichtigen, war im Zweifel zugunsten des Viertangeklagten davon auszugehen, dass sein Wissen einen Anteil von 40% nicht erbrachter Leistungen umfasst und nicht - wie es die Zeitaufzeichnungen der AG, wonach bei D. erst im April 2013 und daher nach dem Tatzeitraum zur Sozialversicherung gemeldete Mitarbeiter bei

der AG tätig waren (ON 199), ebenso nahelegen würden – einen höheren Scheinrechnungsanteil.

Weil mit der Bezahlung von überhöhten Rechnungen mangels adäquater Gegenleistung zwangsläufig eine Verringerung des Vermögens einhergeht, hielt der Viertangeklagte bei wissentlicher Bezahlung der überhöhten D. Rechnungen auch die damit einhergehende Vermögensverringerung zumindest ernstlich für möglich und fand sich damit ab. Es liegen keine Hinweise vor, dass dem Viertangeklagten der logische Schluss, dass mit der Bezahlung von überhöhten Rechnungen mangels Gegenleistung eine Vermögensverringerung einhergeht, nicht möglich gewesen wäre.

Der gewerberechtliche Geschäftsführer A. konnte in seiner in der Hauptverhandlung einverständlich verlesenen Zeugenaussage keine Angaben zu internen Abläufen in der KG machen. Er beantwortete die meisten der ihm gestellten Fragen damit, dass er keine Ahnung habe (ZV ON 70 AS 21).

Die Komplementärin P - Stieftochter des Viertangeklagten - nahm ihr Recht, von der Aussage gemäß § 156 Abs 1 Z 1 StPO befreit zu sein, in Anspruch.

Einer der Kommanditisten, Mag. Q, gab in seiner in der Hauptverhandlung einverständlich verlesenen Zeugenvernehmung an, den Viertangeklagten ca einmal im Monat bei der Arbeit in der KG unterstützt zu haben, insbesondere bei der Onlinebezahlung von Rechnungen, weil der Viertangeklagte mit dem Online-System nicht gut umgehen habe können. Der Viertangeklagte habe D. Rechnungen bezahlt (ZV ON 87). Diese Aussage steht im Wesentlichen mit den Angaben des Viertangeklagten in Einklang. Abweichungen in den Aussagen betreffen den nicht relevanten Umstand, ob Mag. Q oder A. gemeinsam mit dem Viertangeklagten Eingangsrechnungen, so auch D-Rechnungen, prüfte und wie oft Mag. Q den Viertangeklagten unterstützte.

Auf den Angaben des Zeugen S gründet die Feststellung, dass der Viertangeklagte Ansprechperson, insbesondere bei Klärungsbedarf, während der Geschäftsbeziehung zwischen KG und der AG war. Zu den internen Abläufen der KG hatte der Zeuge S keine Wahrnehmungen, er schilderte das Zustandekommen des Rahmenvertrages zwischen der KG und der AG, die Abläufe betreffend Personalanforderungen, das Zutrittssystem zu den Verteilerzentren sowie Abrechnungsmodalitäten. Der Zeuge bestätigte im Wesentlichen die Aussage des Viertangeklagten, wonach es auch sehr kurzfristig zu Personalanforderungen durch die AG kam und konnte glaubwürdig und nachvollziehbar ausschließen, dass Mitarbeiter unter falschem Namen bei der AG im Einsatz waren (Zg S in Hv-Prot ON 211 PS 6 ff).

Dass es der Viertangeklagte ernstlich für möglich hielt und sich damit abfand, durch die unrichtige Anmeldung von Mitarbeitern zur Sozialversicherung bzw die Übermittlung unrichtiger Beitragsnachweise Mitarbeiter der Wiener Gebietskrankenkasse über die

Richtigkeit der Beitragsnachweise oder sonst einen Umstand zu täuschen, konnte nicht festgestellt werden, weil der Viertangeklagte glaubwürdig angab, dass Mitarbeiter lediglich deshalb mit niedrigerem Stundenausmaß angemeldet wurden, um flexibel auf die sehr kurzfristigen Personalanfragen der AG reagieren zu können. Weil dies aus betriebswirtschaftlicher Sicht nachvollziehbar erscheint, kann nicht mit der für das Strafverfahren erforderlichen Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der Viertangeklagte Mitarbeiter der Wiener Gebietskrankenkasse über die Richtigkeit der Anmeldungen bzw der Beitragsnachweise täuschen wollte oder dies auch nur ernstlich für möglich hielt und sich damit abfand.“

Dazu ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen entfaltet, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. etwa VwGH 24.09.1996, 95/13/0214, VwSlg 7123 F/1996; VwGH 30.01.2001, 95/14/0043, VwSlg 7578 F/2001, und VwGH 24.01.2013, 2010/16/0169, je mwN; vgl. auch Ritz, BAO5, § 116 Tz 14, mwN). Diese Bindung besteht (im Hinblick auf die Ableitung der Bindungswirkung aus der materiellen Rechtskraft des Strafurteils, vgl. hiezu etwa Lässig in Wiener Kommentar zur Strafprozessordnung, 185. Lfg., § 398 Rz 3) hinsichtlich jener Personen, denen gegenüber das Strafurteil ergangen ist (vgl. VwGH 25.03.1999, 97/15/0059, VwSlg 7379 F/1999, und VwGH 21.03.2012, 2009/16/0272; VwGH 01.09.2015, Ro 2014/15/0023).

Auch wenn sich im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfungen der Verdacht der Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen im Ausmaß von bis zu 92% aus „Scheinrechnungen“ der D., denen keine Leistungen zugrunde lagen, ergeben hat, wurde im oben dargestellten Strafverfahren eine Einschränkung insoweit vorgenommen und begründet, dass den Rechnungen, die D. der KG für die Überlassung von Personal in Rechnung gestellt hatte, im Ausmaß von „zumindest“ 40% keine Leistungen zugrunde lagen.

Da ein darüberhinausgehender Prozentsatz an Scheinrechnungen mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht nachgewiesen werden kann, ist – unabhängig von der abgabenrechtlichen Würdigung – von den erwähnten „zumindest“ 40% an Scheinrechnungen und den daraus zu Unrecht geltenden Vorsteuerbeträgen bzw. betrieblich veranlassten Aufwendungen auszugehen, wobei laut Verteidiger in der mündlichen Verhandlung am 27. Mai 2021 seine Berechnungen auch keine niedrigeren Zahlen ergeben.

Wenn daher bisher vier Fünftel der Vorsteuer aus Rechnungen der Fa. D. nicht anerkannt wurden (Vorsteuer 2012: € 532,99, 2013: € 12.729,16), reduzieren sich diese Beträge bei 40%

statt 80% auf die Hälfte, sodass sich die strafbestimmenden Wertbeträge und damit das objektive Tatbild der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit a FinStrG wie folgt darstellen:

Umsatzsteuervorauszahlungen für 12/2012 von € 266,49 (statt bisher € 532,99)

Umsatzsteuervorauszahlungen für 01-03/2013 von € 6.364,58 (statt bisher € 12.729,16)

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass sich gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein Unternehmer einer Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer schuldig macht, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG machte sich eine Person einer zu § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in Scheinkonkurrenz stehenden weiteren Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit Null oder einem zu niedrigen Betrag anstrebt, indem sie beispielsweise die Einreichung der Steuererklärung unterlässt oder in dieser einen zu niedrigen Steuerbetrag deklariert, in der Hoffnung, das Finanzamt würde ihren Angaben Glauben schenken (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative). Der Beschuldigte hat für die KG für 2012 eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung über FinanzOnline eingereicht, die dem Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung entspricht, sodass hier keine Nachforderung festgesetzt wurde, somit eine Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für 2012 nicht bewirkt wurde. Es war daher eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für 12/2012 zu verfolgen.

Eine Strafbarkeit wegen einer zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer 2013 nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG, die eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG konsumiert (vgl. VwGH 22.10.2015, Ro 2015/16/0029; BFG vom 14.01.2020, RV/7300016/2017), war auszuschließen, da die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen im Rahmen einer Außenprüfung erfolgt ist und eine (unrichtige) Umsatzsteuerjahreserklärung 2013 nicht mit Erfolg eingereicht werden hätte können, da das Ergebnis der Außenprüfung jedenfalls ein anderes gewesen wäre.

Ob es zu Kickbackzahlungen gekommen ist, ist für die Beurteilung des Vorliegens von Scheinrechnungen ohne Relevanz, da hier nur zu beurteilen war, ob und in welchem Ausmaß ein Vorsteuerabzug zu Unrecht erfolgt ist und dadurch eine Verkürzung bewirkt wurde.

Der nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand ergibt sich aus Tz.2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung. Die aus der Aufwandskürzung für nicht anerkannten Fremdleistungsaufwand resultierenden und bei den Beteiligten im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG festzusetzenden Einkommensteuernachforderungen errechnen sich bei 40% (statt ursprünglich 80%) Aufwandskürzungen wie folgt:

Einkommensteuer 2012:

Mag. Q (33,3%) anteilige Aufwandskürzung € 442,72, Einkommensteuerverkürzung (laut Durchschnittssteuersatz des Einkommensteuerbescheides von 34,89%): € 154,81

Einkommensteuer 2013:

P (33,4%) anteilige Aufwandskürzung € 10.628,85, Einkommensteuerverkürzung € 4.330,19 (Durchschnittssteuersatz: 40,74%)

R (33,3%) anteilige Aufwandskürzung € 10.597,03, Einkommensteuerverkürzung € 4.315,11 (Durchschnittssteuersatz: 40,72%)

Mag. Q (33,3%) anteilige Aufwandskürzung € 10.597,03, Einkommensteuerverkürzung € 4.598,05 (Durchschnittssteuersatz: 43,39%)

(Durchschnittssteuersatz laut jeweiligem Einkommensteuerbescheides).

Laut Akt wurde die Hinterziehung der Einkommensteuer in der oben dargestellten Höhe durch Einreichung der unrichtigen Feststellungserklärungen für beide angelasteten Jahre nur versucht, da die Erstveranlagung jeweils erst im Zuge der Betriebsprüfung erfolgt ist.

Die Erklärung für das Jahr 2012 wurde am 31.01.2014 eingebracht, die Erklärung für das Jahr 2013 wurde am 29.05.2015 an die Betriebsprüferin übergeben. Eine Korrektur des Aufwandes ist in beiden Fällen in den Feststellungserklärungen nicht erfolgt, sodass das objektive Tatbild der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 13, 33 Abs. 1 FinStrG jeweils erfüllt ist.

Subjektive Tatseite:

Zur subjektiven Tatseite ist zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Vorsatz eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters bedeutet, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur nach seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0062).

Der sogenannte bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260).

Wesentliche Tatbestandmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind in subjektiver Hinsicht das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Unterlassung der Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Voranmeldungen und von Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen.

Schon im Urteil des Landesgerichtes Wien vom 12. Juli 2019, 18, wurde zur subjektiven Tatseite ausgeführt:

Zum Zeitpunkt der einzelnen Überweisungen an D. wusste der Viertangeklagte, dass er Rechnungen bezahlte, denen im Ausmaß von 40% keine Leistungen zugrunde lagen, es sich also um 40% überhöhte Rechnungen handelte. Weiters wusste er zum Zeitpunkt der einzelnen Überweisungen, dass er von seinen Machtgebern keine Erlaubnis hatte, Rechnungen, denen keine oder nur teilweise Leistungen zugrunde liegen, von den Bankkonten der KG zu bezahlen.

Bereits im Ermittlungsverfahren gab der Viertangeklagte in seiner Beschuldigtenvernehmung durch die Staatsanwaltschaft Wien über Vorhalt von D-Rechnungen jedoch an, er habe die Stundenanzahl sowie die Summen geprüft (BV Viertangeklagter ON 60 AS 13). Weiters fiel dem Viertangeklagten das Fehlen einer UID-Nummer auf den Rechnungen von D. auf (BV des Viertangeklagten in ON 7 AS 343 f; Stellungnahme des Viertangeklagten in ON 7 AS 353), was zeigt, dass der Viertangeklagte über Kenntnisse des Umsatzsteuerrechts verfügte, D-Rechnungen offenbar äußerst genau überprüfte und nicht so ahnungslos war, wie er es im Hauptverfahren versuchte darzustellen.

Aus dem im erwähnten Urteil festgestellten Sachverhalt kann nur der Schluss gezogen werden, dass der Beschuldigte bewusst Scheinrechnungen in das Rechenwerk der KG aufgenommen hat. Bei dieser Konstellation ergibt sich ein vorsätzliches Verhalten bzw. eine Wissentlichkeit allein schon aus der Handlungsweise. Dass mit der Nichtmeldung und Nichtentrichtung der daraus errechneten Vorsteuerbeträge eine Abgabenverkürzung bewirkt wird, ergibt sich ebenfalls aus der Handlungsweise.

Das Beweisverfahren hat ergeben, dass es sich bei den Rechnungen der Firma D. im festgestellten Ausmaß um Scheinrechnungen handelt. Zum Zeitpunkt der einzelnen Überweisungen an D. wusste der Beschwerdeführer, dass er Rechnungen bezahlte, denen im Ausmaß von 40% keine Leistungen zugrunde lagen, der KG dieser Aufwand nicht zustand. Wer jedoch Scheinrechnungen im Ausmaß von 40% zukaufte und in die Buchhaltung aufnimmt, der weiß konkludent auch, dass damit die entsprechenden Abgaben verkürzt werden bzw. dieser Aufwand korrekter Weise nicht zusteht.

Für den Senat bestehen somit keine Zweifel, dass die subjektive Tatseite einer für eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geforderten Wissentlichkeit vorliegt.

Wer zudem trotz dieses Wissens über das Vorliegen von Scheinrechnungen diesen daraus resultierenden Aufwand als Ergebnis auch in den Feststellungserklärungen ausweist, nimmt auch in Kauf, dass die entsprechenden Einkommensteuerberechnungen unrichtig erfolgen werden und findet sich damit ab. Damit ist auch ein bedingt vorsätzliches Verhalten im Zusammenhang mit den versuchten Einkommensteuerhinterziehungen gemäß § 13, 33 Abs. 1 FinStrG evident.

Strafbemessung:

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

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei 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 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 Strafraum 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. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

Hat ein Täter wie im gegenständlichen Fall durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben und auch verschiedener Art begangen, ist gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG dabei auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei die Summe der sich aus den strafbestimmenden Wertbeträgen ergebenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

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

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel und die teilweise Schadensgutmachung, erschwerend: keinen Umstand.

Als weiterer Milderungsgrund ist das zwischenzeitige Wohlverhalten verbunden mit dem langen Zurückliegen der Taten sowie der Umstand zu werten, dass es sich bei den Einkommensteuerhinterziehungen jeweils um einen Versuch gehandelt hat.

Zudem wird für die lange Verfahrensdauer der Rechtsprechung des EuGH folgend ein Abschlag von € 600,00 gewährt.

Schließlich bleibt festzustellen, dass das Ausmaß der teilweisen Schadensgutmachung der angefochtenen Entscheidung nicht zu entnehmen ist. Laut Akt wurde insofern volle Schadensgutmachung der Umsatzsteuerbeträge geleistet, als am 18. November 2016 die hier relevanten Umsatzsteuerbeträge bei der KG gepfändet wurden; die Umsatzsteuerbeträge sind zwar ausgesetzt, aber auf Verwahrung gebucht, daher gelten sie zu Gunsten des Beschuldigten aktuell als entrichtet.

Die Entrichtung der Einkommensteuerbeträge lag nicht im Bereich des Beschwerdeführers.

Ausgehend vom nunmehr reduzierten Strafrahmen (Ust € 266,49 + € 6.364,58 + Est € 154,81 + € 4.330,19 + € 4.315,11 + € 4.598,05 = € 20.029,23 x 2 =) von € 40.058,46 (statt bisher € 80.116,96) war unter Berücksichtigung der aktuellen wirtschaftlichen Lage (zwischenzeitige Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens, unveränderter Bezug vom AMS), den festgestellten Strafzumessungsgründen und den Sorgepflichten für zwei Kinder im Alter von nunmehr 19 und 14 Jahren (für die monatlich € 200,0 an Unterhalt geleistet werden) die Geldstrafe mit € 4.800,00 festzusetzen.

Unter den gleichen Strafbemessungsgründen war die Ersatzfreiheitsstrafe des Beschuldigten mit zwölf Tagen neu zu bemessen. Dabei kommt den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten von € 480,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

[...]

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die in der höchstgerichtlichen Judikatur nicht einheitlich beantwortet wäre, liegt nicht vor.

Wien, am 27. Mai 2021