

weitere GZ. RV/2300007/2016

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Der Finanzstrafsenat Graz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, die Richterin Dr. Andrea Ornig und die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra Kühberger und Dipl.Tzt. Dr. Ursula Friedmann in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, kaufmännischer Angestellter und ehem. Inhaber eines Handels mit Kampfsportartikel und Nahrungsergänzungsmittel, whft. XXX, vertreten durch Dr. Wolfgang Vacarescu, Rechtsanwalt, Jakominiplatz 16/II, 8010 Graz, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden des Beschuldigten vom 2. Mai 2016 und der Amtsbeauftragten vom 10. Mai 2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 18. Jänner 2016, Strafnummer (StrNr.) 068/2013/00397-001, in der Sitzung am 29. Juni 2017 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten Hofräatin Dr. Heidrun Günther-Baumann sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführter mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird Folge gegeben und die bekämpfte Entscheidung des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

Das gegen A unter der StrNr. 068/2013/00397-001 wegen des Verdachtes, er habe als Einzelunternehmer im Amtsreich des Finanzamtes Graz-Stadt durch Inanspruchnahme ungerechtfertigter Vorsteuern aus Scheinrechnungen der B-GmbH betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis April 2012 und der C-GmbH betreffend die Voranmeldungszeiträume Mai bis Dezember 2012 gewerbsmäßig Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 95.085,51 gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. a iVm 38 Abs. 1 FinStrG hinterzogen, anhängige Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

II. Die Beschwerde der Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des genannten Finanzamtes als Finanzstrafbehörde vom 18. Jänner 2016, StrNr. 068/2013/00397-001, ist A nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung (in welcher der Beschuldigte ausführlich befragt und auch Zeugen vernommen worden sind, soweit diese für das Verfahren stellig gemacht werden konnten) schuldig gesprochen worden, er habe im Amtsbereich des genannten Finanzamtes [als Abgabepflichtiger] vorsätzlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen durch Inanspruchnahme ungerechtfertigter Vorsteuern aus Scheinrechnungen der B-GmbH betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis April 2012 und der C-GmbH betreffend die Voranmeldungszeiträume Mai bis Dezember 2012 eine Verkürzung von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 95.085,51 (01/12 € 6.635,00 + 02/12 € 6.635,00 + 03/12 € 6.870,00 + 04/12 € 7.458,01 + 05/12 € 8.126,00 + 06/12 € 7.310,00 + 07/12 € 8.106,00 + 08/12 € 8.080,00 + 09/12 € 9.700,00 + 10/12 € 8.372,50 + 11/12 € 8.700,00 + 12/12 € 9.093,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich aus der fortlaufenden Begehung ein zusätzliches Einkommen [gemeint: eine fortlaufende Einnahme] zu verschaffen, und hiedurch gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG iVm § 38 Abs. 1 FinStrG [idFd BGBI I 2010/104] begangen, weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 [Fassung BGBI I 2010/104] iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 40.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwölf Wochen verhängt worden sind.

Zusätzlich wurde dem Beschuldigten der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten nach § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG auferlegt.

Der Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der am xxxx in Y geborene Beschuldigte ist österreichischer Staatsbürger, ledig und hat keine Sorgepflichten. Der Beschuldigte ist nunmehr arbeitssuchend [zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates] und bezieht derzeit keine Arbeitslosenunterstützung.

Der Beschuldigte ist seit Juli 2008 steuerlich erfasst mit dem Betriebsgegenstand „Herstellung und Vertrieb von Nahrungsergänzungsmitteln“. Bis zum Jahr 2011 scheinen [in den Akten] nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit auf; der Beschuldigte war hauptsächlich bei diversen Sicherheitsunternehmen beschäftigt.

Ab April 2011 wurden durch den Beschuldigten Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und im Jahr 2011 mit Ausnahme von 2 kleinen Umsatzsteuerzahllasten ausschließlich kleine Umsatzsteuergutschriften beantragt.

Ab dem Voranmeldungszeitraum Jänner 2012 wurden hohe Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht und die Beträge auch an den Beschuldigten bis zur UVA betreffend Oktober 2012 rückgezahlt.

Diese hohen Umsatzsteuergutschriften waren Anlass für Umsatzsteuersonderprüfungen, die am 7. Februar 2013 und am 11. März 2013 durchgeführt wurden. Durch den Betriebsprüfer wurde festgestellt, dass es sich in Zusammenhang mit dem Ankauf von Sportartikeln für Kampfsport von den Firmen B-GmbH und C-GmbH und dem direkten Weiterverkauf an ein slowakisches Unternehmen, welches sich als Obst- und Gemüseeinzelhändler entpuppte, um Scheingeschäfte handle.

Der Beschuldigte selbst ist Kampfsportler und hat in Y in der YYY den Kampfsportartikelshop „Z“ betrieben.

Durch die Ausübung des Kampfsports hatte der Beschuldigte auch Kontakte in der Kampfsportszene. Er hat auf diesem Weg nach seinen eigenen Angaben Herrn D kennengelernt. Der Beschuldigte habe einen Großhandel aufziehen und in diesem Zusammenhang hochwertige Boxhandschuhe, Taschen, T-Shirts usw. produzieren wollen. Sein Bekannter D sollte für den Beschuldigten die Produkte vertreiben.

Aufgrund einer Ausschreibung über das Internet und über Facebook habe sich E beim Beschuldigten gemeldet, welcher in weiterer Folge für den Beschuldigten produzieren sollte.

Zunächst habe der Beschuldigte über die Firma B-GmbH Waren für sein Kampfsportartikelgeschäft bestellt und für die Monate Jänner bis April 2012 die sich aus den Rechnungen der Firma B-GmbH ergebende Umsatzsteuer als Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht.

In der Folge habe der Beschuldigte seine Waren bei der Firma C-GmbH bestellt und die aus diesen Rechnungen vom Zeitraum Mai bis Dezember 2012 sich ergebende Umsatzsteuer beim Finanzamt als Vorsteuer lukriert. Bei der C-GmbH schien E als Gesellschafter auf, der nach Angaben des Beschuldigten, diesem die Firma C-GmbH als Lieferant vermittelt habe.

An der Rechnungsadresse der Firma C-GmbH befindet sich nur ein leeres Büro, eine Geschäftstätigkeit der Firma C-GmbH habe im Rahmen des durchgeföhrten Verfahrens nicht festgestellt werden können.

Der Beschuldigte habe im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit die UID-Nummern der Firmen B-GmbH und C-GmbH überprüft und sich hinsichtlich der jeweiligen Geschäftszweige der gegenständlichen Firmen keine weiteren Gedanken gemacht.

Der Beschuldigte habe sämtliche von den Firmen B-GmbH und in der Folge bei C-GmbH bestellten Waren an die Firma FX, G, bei der es sich um einen Obst- und Gemüseeinzelhandel handelt, weiterverkauft.

Die Übergabe der Waren habe jeweils in der Form stattgefunden, dass diese auf einem Parkplatz in Wien, in der unmittelbarer Nähe des von H in der WWW betriebenen

Kampfsportstudios, auf einem größeren Parkplatz erfolgte. Der Beschuldigte habe zu den jeweiligen Übergabeterminen unter Mithilfe von anderen Personen, unter anderem I, die Waren vom LKW der Lieferfirma auf den LKW des Käufers verladen.

Die Verrechnung bzw. das Ausfüllen der jeweiligen Kassabelege erfolgte in dem von H zur Verfügung gestellten Büro in dessen Fitnessstudio. Bei sämtlichen Zahlungsvorgängen an die Firmen B-GmbH und C-GmbH bzw. von FX, G, handelt es sich um Barzahlungen, wobei sämtliche Kassaeingangs- bzw. -ausgangsbelege, die angefertigt wurden, die Handschrift des Beschuldigten A tragen würden. Sämtliche Waren aus den gegenständlichen Geschäften wurden direkt von den LKW's der Firmen B-GmbH und C-GmbH auf jene der Firma FX verladen, der Beschuldigte selbst habe keine Verfügungsgewalt über die Waren erlangt und wurden die Waren auch nicht über sein in Y in der YYY befindliches Geschäftslokal verkauft.

Beweiswürdigend sei auszuführen, dass den vernommenen Zeugen J, I und H hinsichtlich ihrer Angaben dahingehend Glaubwürdigkeit geschenkt werden könne, dass tatsächlich Warenverladungen auf einem Parkplatz in Wien in der Nähe des Kampfsportstudios des H erfolgt sind. Der Zeuge I will insgesamt fünfmal bei der Verladung von Waren geholfen haben, wobei weder durch dessen Zeugenangaben noch jene der J, die einmal mitbekommen haben will, dass eine Lieferung erfolgt ist, Feststellungen hinsichtlich der genauen Menge der Warenlieferungen getroffen werden hätten können.

Die Feststellung, dass es sich bei der Firma C-GmbH um eine Scheinfirma handle, hätte insbesondere durch die glaubwürdigen Angaben der K, wonach weder die Miete bezahlt wurde, noch in den Büroräumlichkeiten der Firma C-GmbH irgendwelche Geschäftstätigkeiten entfaltet wurden, getroffen werden können.

Die Zeugin habe auch glaubhaft angegeben, lediglich einmal eine Person von hinten gesehen zu haben, die die Post abgeholt habe. Ob es sich tatsächlich dabei um E gehandelt habe, habe nicht festgestellt werden können.

Die beantragten Zeugen D, L und M konnten trotz mehrfacher Ladungen nicht stellig gemacht werden und daher auch keinerlei Beitrag zur Wahrheitsfindung leisten.

Die Feststellung, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Geschäften, die letztlich zur Lukrierung der Vorsteuer durch den Beschuldigten geführt haben, um Scheingeschäfte gehandelt habe, sei insbesondere durch die Umstände begründet worden, dass sämtliche Geschäfte in bar abgewickelt wurden, sämtliche Kassaeingangs- und auch Kassaausgangsbelege von Beschuldigten selbst ausgefüllt worden seien und der Beschuldigte selbst nie die Verfügungsgewalt über die Waren erlangt habe, zumal diese auch laut seinen eigenen Angaben direkt von einem LKW zum anderen verladen wurden.

Diese Form der Warenübergabe und der gewählten Barverrechnung habe beim Spruchsenat [auch] erhebliche Zweifel aufkommen lassen, dass Warenlieferungen in der behaupteten Menge tatsächlich erfolgt sind. Eine Verrechnung über ein Bankkonto und eine direkte Lieferung an den Letzttabnehmer wäre wohl die im internationalen

Warenverkehr üblichere Vorgangsweise gewesen, die jedoch eine Geltendmachung von Vorsteuern durch den Beschuldigten nicht zugelassen hätte.

Aus den oben dargelegten Gründen sei der Spruchsenat daher von Scheingeschäften ausgegangen, die lediglich zum Ziel hatten, die aus den jeweilig gestellten Rechnungen ersichtliche Vorsteuer beim Finanzamt geltend zu machen. Dass es sich bei einer Lieferfirma [nach dem Firmenwortlaut] um ein Bau- und Immobilientreuhand-Unternehmen und bei der Abnehmerfirma um einen Obst- und Gemüseeinzelhandel handle, sei zwar für sich allein noch kein Indiz für ein Scheingeschäft, der Umstand runde jedoch den Gesamteindruck in eine eindeutige Richtung ab.

Die getroffenen Feststellungen gründeten sich auf das durchgeführte Beweisverfahren vor dem erkennenden Spruchsenat, insbesondere die Angaben der Zeugen K, J, I und H, sowie [auf] die Verantwortung des Beschuldigten.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Beschuldigten, als erschwerend einen langen Deliktszeitraum [wohl eher die Mehrzahl der deliktischen Angriffe] und berücksichtigte die darlegte Einkommens- und Vermögenlage des A (schriftliche Ausfertigung des Straferkenntnisses, Finanzstrafakt StrNr. 068/2013/00397-001, Bl. 57 ff).

Gegen dieses Erkenntnisses haben sowohl der Beschuldigte als auch die Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben.

Der Beschuldigte führt in seiner Beschwerde durch den Verteidiger im Wesentlichen unter anderem aus wie folgt:

Der Spruchsenat habe weitgehend unbegründet festgehalten, dass es sich bei der C-GmbH um eine Scheinfirma handle. Begründet werde dies mit der glaubwürdigen Angabe der K, wonach der genannten GmbH weder die Miete bezahlt wurde noch in den Büroräumlichkeiten der GmbH irgendwelche Geschäftstätigkeiten entfaltet wurden. Diese Zeugin konnte auch darlegen, dass sie einmal eine Person (von hinten) gesehen habe, die die Post der GmbH abgeholt habe.

Was eine Scheinfirma sei, lasse sich nunmehr aus § 8 Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz (SBBG) ableiten. Feststellungen, dass die C-GmbH diese Definition erfülle, ließen sich aus dem bisherigen Verfahren nicht ableiten.

Es ließe sich nicht nachvollziehen, was der Spruchsenat mit der Bezeichnung "Scheinfirma" gemeint habe. Es erscheine nicht möglich, dass eine Scheinfirma im Besitz einer UID-Nummer ist, die vom Beschuldigten auch geprüft und in Ordnung befunden worden sei, zumal die UID-Nummer aufrecht und gültig gewesen sei.

Die Feststellung des Spruchsenates, dass die Post von der Firma abgeholt wurde, jedoch sonst keine Tätigkeit entfaltet worden wäre, biete Anhaltspunkte dafür, dass der

Spruchsenat davon ausgegangen wäre, dass die C-GmbH eine Briefkastenfirma gewesen wäre.

Aus dem Firmenbuch ergäbe sich, dass die C-GmbH über Jahre lang entsprechende Bilanzen eingereicht habe, sodass der Begriff einer Scheinfirma auf diese nicht zutreffen könne.

Feststellungen dazu, ob etwa die B-GmbH eine Scheinfirma gewesen wäre, fehlen zur Gänze. Dazu wäre auch der diesbezügliche Auszug aus dem Firmenbuch heranzuziehen gewesen.

Auch bei dieser GmbH habe der Beschuldigte die UID-Nummer überprüft und mitgeteilt erhalten, dass diese aufrecht und gültig sei.

Selbst wenn man jedoch diese Hürde der gerichtlichen Feststellungen und Beweiswürdigungen trotzdem durch "Mut zur Lücke" schließen könnte, so fehlten Feststellungen darüber, welche die innere Tatseite des Beschwerdeführers betreffen. Der Spruchsenat habe sich hinsichtlich der jeweiligen Geschäftszweige der gegenständlichen Firmen keine Gedanken gemacht. Letzteres könne auch dem Beschwerdeführer nicht als Vorwurf im Hinblick auf ein mögliches vorsätzliches Verhalten gemacht werden. Aus dem Firmenwortlaut der C-GmbH sei bereits ersichtlich, dass sich diese Firma sogar primär mit Handel aller Art beschäftigte. Bei der B-GmbH wäre es keineswegs angezeigt gewesen, eine Überprüfung der gewerblichen Berechtigung für den Handel mit Sportartikeln durchzuführen. Selbst das Fehlen einer derartigen Gewerbeberechtigung würde nichts an der Gültigkeit des abgeschlossenen Handelsgeschäftes ändern.

Dass es erforderlich sei, dass bei potentiellen Geschäftspartnern eine Überprüfung der Firmenstruktur stattfinde, eine derartige Usance sei dem Wirtschaftsleben völlig fremd. Die Gesetze der Marktwirtschaft und der freie weltweite Handelsverkehr setzten vielmehr voraus, dass ein Vertrauen in den jeweiligen Vertragspartner gegeben sein muss. Es wäre absolut falsch, sollte man im Handelsverkehr verlangen, dass der jeweilige Besteller oder Lieferant die andere Firma, seinen Vertragspartner, einer umfassenden Prüfung unterziehen müsste [und] dazu allenfalls - dies bei einer Firma außerhalb von Österreich - Ermittlungen starten müsste, um die Redlichkeit der handelnden Personen und deren Berechtigung zu überprüfen.

Zur Frage der Warenübergabe gegen Barverrechnung:

Entgegen der Ansicht des Spruchsenates seien Bargeschäfte im Wirtschaftsleben – allenfalls von Behörden nicht gewünscht - jedoch Teil des Wirtschaftslebens und aus diesem nicht wegzudenken. Im Speziellen im Handel seien derartige geschäftliche Verrechnungen Standard. So wird nur es in ganz seltenen Ausnahmefällen einem Kunden möglich sein, im Lebensmittelhandel seine Produkte für den Haushalt mittels Erlagschein zu bezahlen. Auch wenn die Verrechnung mittels Bankomatkarde im ständigen Zunehmen begriffen sei und auch wenn Barzahlungen nunmehr mittels der mit 1. Jänner 2016 eingeführten Registrierkassenpflicht an Überprüfbarkeit zugenommen haben, könne allein aus einer Barzahlung noch keineswegs auf eine Scheinrechnung geschlossen

werden. Schlussendlich habe der Senat festgehalten, dass die Übergaben der Waren erfolgt sind und sei nicht davon auszugehen, dass es sich bei diesen Warenübergaben um Schenkungen gehandelt habe.

Zur Plausibilität der Begründung:

Der der Finanzstrafbehörde in der Bestimmung des § 98 Abs. 3 FinStrG aufgetragene Denkvorgang sei in der Begründung des Bescheides in der gebotenen Auseinandersetzung mit dem Sachvorbringen des Beschuldigten in einer Weise darzustellen, die allenfalls auch einer übergeordneten Behörde die ihr aufgetragenen Kontrolle dahingehend ermöglicht [werde, ob] das Ergebnis der von der Behörde durchgeföhrten Beweiswürdigung mit dem Denkgesetzen und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht und ob die Sachverhaltsannahme der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurde. Unter Berücksichtigung der oben dargestellten Erwägungen komme die Begründung des Spruchsenatserkenntnisses diesen Anforderungen nicht nach.

Insbesondere erscheine die Begründung für eines Straferkenntnis nicht ausreichend zu sein. Im Straferkenntnis ist zu begründen, dass der Beschuldigte die Tat begangen hat. Es reiche keineswegs, wie in einem Einleitungsbescheid, Annahmen der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände anzuführen, aus welchen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden könne. Weder zum objektiven noch zum subjektiven Tatbestand seien ausreichende Feststellungen getroffen worden.

Zum Tatbestand der Abgabenhinterziehung habe der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen, dass das Straferkenntnis zur Frage, ob der objektive Tatbestand erfüllt ist, zunächst erkennen lassen muss, aufgrund welcher tatsächlichen Umstände und rechtlichen Überlegungen die Abgabenschuld, deren Verkürzung dem Beschuldigten vorgeworfen wird, entstanden ist, wobei die Begründung im Falle der Anlastung von Vorsatz auch aufzeigen müsse, dass der Beschuldigte den Verstoß gegen die Rechtsordnung erkannt habe. Die Anführung von verba legalia oder Scheinbegründungen entsprächen nicht dem Begründungsgebot. Wenn das Erkenntnis somit Zweifel an der Höhe der gelieferten Sportartikel aufkommen lasse, so sei den Feststellungen nicht zu entnehmen, von welchen tatsächlich gelieferten Waren die Behörde ausgegangen sei. Entgegen den Feststellungen, dass Waren geliefert wurden, gehe die Behörde von dem ursprünglichen Einleitungsbescheid aus, welchem zu entnehmen war, dass die betreffenden Warenlieferungen gar nicht stattgefunden haben sollen.

Zur Frage der gewerbsmäßigen Begehung:

Die Gewerbsmäßigkeit setze hinsichtlich der inneren Tatseite eine Absicht voraus. Derartige Feststellungen habe der Spruchsenat nicht getroffen.

Zur rechtlichen Unvollkommenheit des angefochtenen Erkenntnisses:

Dem angefochtenen Erkenntnis sei auch eine maßgebliche rechtliche Beurteilung nicht in entsprechender Form evident. Der Spruchsenat habe einen Leistungsaustausch festgestellt. Er habe jedoch nicht dargelegt, warum er davon ausgegangen sei, dass dieser Leistungsaustausch nicht zwischen dem Beschwerdeführer und der C-GmbH bzw. B-GmbH stattgefunden habe. Um zuverlässig beurteilen zu können, zwischen wem der Leistungsaustausch zustande gekommen ist, müsse die Leistung auch einer bestimmten Person zugeordnet werden.

Grundsätzlich sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zur Bestimmung der Leistenden anzumerken, dass Leistungen umsatzsteuerrechtlich jenem Unternehmen zuzurechnen sind, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob er das unternehmerische Risiko aus diesem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird.

Auch hier habe der Spruchsenat nicht entsprechend die Beweisergebnisse im Zuge des Verfahrens erörtert. Es lagen entsprechende Beweisergebnisse vor, dass nach Übernahme der gelieferten Gegenstände Qualitätskontrollen und Zählungen stattgefunden haben. So seien auch beispielsweise die Schweißnähte einer entsprechenden Überprüfung unterzogen worden, wobei auch Verpackungen aufgerissen wurden. Dies lege nahe, dass eine Qualitätskontrolle wohl nur dann durchgeführt worden ist, wenn der Beschwerdeführer als Leistungserbringer seinem Leistungsbezieher auch verpflichtet war. Ansonsten hätte eine derartige Kontrolle nie stattzufinden gehabt.

Für die Frage, ob der Unternehmer im eigenen oder - als Vertreter oder Makler - im fremden Namen tätig wird - von solchen scheint der Spruchsenat ausgegangen zu sein - sei sein Auftreten nach außen gegenüber dem Abnehmer der Lieferung entscheidend, nicht aber seine Rechtsbeziehung zu einem eventuellen Auftraggeber. Umsatzsteuerlich seien Leistungen demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gelte unabhängig davon, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig werde. Wie bereits oben angeführt, sei für den Beschwerdeführer keine Scheinfirma vorgelegen. Auch ein Scheingeschäft hat und hätte vom Spruchsenat nicht angenommen werden können. Ein Scheingeschäft liege nur dann vor, wenn Geschäfte vorgetäuscht werden, die in Wirklichkeit nicht bestehen, auch ernstlich gar nicht gewollt sind oder ein anderes Geschäft verdecken. Ein Geschäft hingegen, das offensichtlich zu dem Zweck abgeschlossen worden sei, um damit einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg zu erreichen, könne nicht nur zum Schein abgeschlossen angesehen werden, wenn die beabsichtigten Folgen eingetreten sind.

Unter Berücksichtigung der oben dargelegten rechtlichen Erwägungen werde klar, dass die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen und die dafür in diesem Zusammenhang ergangene Judikatur vom Spruchsenat nicht bedacht worden sei und aus diesem Grund auch rechtsunrichtig ein Schulterspruch erfolgt sei.

Zur Subsumtion des gegenständlichen Sachverhalts:

Offensichtlich habe sich der Senat davon leiten lassen, dass unter der Rechnungsadresse der Firma C-GmbH lediglich ein leeres Büro befindet. Dieser Satz, welcher im Präsens in der Erkenntnisausfertigung abgefasst ist, lasse jedoch keinen Rückschluss dafür zu, dass die C-GmbH keinerlei Geschäftstätigkeit zum Zeitpunkt des Handels mit dem Beschwerdeführer entfaltet hat. Selbst wenn jedoch ein derartiges leeres Büro vorhanden gewesen sei, so ließen sich daraus allenfalls abgabenrechtliche Folgen ableiten, nicht jedoch strafrechtliche. Ist eine Leistung ausgeführt worden, erscheine aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der gegebenen Anschrift gar nicht / oder nicht mehr existiert, so fehle es an der Angabe des leistenden Unternehmens. Es liege daher bei Angabe einer unrichtigen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. Gleches gelte, wenn unter der angegebenen Adresse nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde. Selbst wenn somit abgabenrechtlich die Vorsteuer nicht zuzerkennen sei, bedeute dies keineswegs, dass derjenige, der strafrechtlich ohne Vorsatz handelt, strafrechtlich auch zur Verantwortung zu ziehen sei. Ausgehend vom festgestellten Sachverhalt wird es somit zu keiner Verurteilung des Beschwerdeführers kommen können.

Der Beschwerdeführer beantrage somit, das Bundesfinanzgericht möge nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Stattgebung der gegenständlichen Beschwerde das erstinstanzliche Erkenntnis dahingehend abändern, dass das Verfahren eingestellt werde, in eventu das Erkenntnis des Spruchsenates aufheben und zur neuerlichen Entscheidung nach vorangegangener Verfahrensergänzung an den Senat zurückverweisen.

Die Amtsbeauftragte wiederum begeht in ihrer Beschwerde die Erhöhung der über den Beschuldigten verhängten Geldstrafe entsprechend der Schwere der Tat[en]:

Bei der Strafbemessung sei von einer möglichen Höchststrafe von € 285.256,53 ausgegangen worden. Die verhängte Geldstrafe betrage somit rund 14 % der Höchststrafe und liege somit nur 4 % über der Mindeststrafe, welche wiederum nur zur Anwendung käme, wenn auch ein Geständnis und vollständige Schadengutmachung vorliege, jedoch keine Erschwerungsgründe.

Aus der Sicht der Amtsbeauftragten wäre im gegenständlichen Fall mit einer Geldstrafe in Höhe von zumindest 20 % der zulässigen Höchststrafe vorzugehen, um die schwere der Tat entsprechend zu berücksichtigen. Immerhin wurde einige kriminelle Energie in die wiederholten Tathandlungen investiert, um unter Verwendung von Scheinrechnungen von nicht existenten Firmen Vorsteuern in Höhe von rund € 95.000,00 zu lukrieren und wurden in weiterer Folge auch noch Ausfuhrlieferungen vorgetäuscht an einen Obst- und Gemüsehändler, der von den angeblichen Lieferungen überhaupt nichts wusste.

Im Zuge des Vorverfahrens zur mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Amtsbeauftragte am 8. April 2017 eingeladen, sich zur Akten- und Beweislage zu äußern:

Entscheidungsrelevant wird bei der mündlichen Verhandlung wohl insbesondere sein, aufgrund welcher konkreten Beweise dem Beschuldigten zweifelsfrei nachgewiesen werden kann, dass er bei Geltendmachung der jeweiligen Vorsteuern gewusst hat oder zumindest ernsthaft damit gerechnet hat (nicht: rechnen musste), dass die in den diesbezüglichen, formal mehrwertsteuergerechten Eingangsrechnungen gemachten Angaben über die liefernden Unternehmen falsch gewesen sind bzw. dass die Identität des Abnehmers in seinen Ausgangsrechnungen ebenfalls falsch gewesen ist.

Was an der Darstellung des strafrelevanten Sachverhaltes durch den Beschuldigten kann konkret widerlegt werden?

In ihrem Antwortschreiben vom 16. Juni 2017 führte die Amtsbeauftragte aus wie folgt:

Beim Finanzstrafffall A handle es sich nach ihrer Ansicht um einen von hunderten nach dem gleichen Schema in Österreich begangenen Vorsteuerbetrugsfällen. Es [gäbe] immer wieder den gleichen Ablauf, nämlich dass Waren oder Leistungen von Firmen bezogen werden, deren verantwortliche Akteure / Geschäftsführer sich nach einiger Zeit in Luft auflösen bzw. nicht mehr erreichbar sind. Bei Kontrollen durch die Behörden werden maximal leere Büroräumlichkeiten vorgefunden, die Firmen werden letztlich im Firmenbuch gelöscht, Steuern werden keine gezahlt. Die Waren werden dann vom österreichischen Erwerber (hier A) weiter an ein im EU-Ausland [hier wohl nur in Frage kommend: in einem anderen EU-Mitgliedsstaat] ansässiges Unternehmen geliefert / bzw. Leistungen erbracht – umsatzsteuerbefreit – wobei auch dieses Unternehmen entweder mit den Geschäften nichts zu tun hat (wie im gegenständlichen Fall erwiesen) und sich auch etwaige Kontaktpersonen nicht mehr auffinden lassen. Was bleibt ist der Vorsteuerabzug in Österreich!

Gleich einem Potemkinschen Dorf werden zwar UID-Nummern und Firmenbuchauszüge abgefragt und gesammelt, minutiös ausgefertigte Rechnungen in Hinblick auf den Leistungsumfang liegen vor, um die Fassade eines redlichen Geschäfts darzustellen.

Alle weiteren Umstände seien aber nebulos:

- Weshalb wurde der Beschuldigte A überhaupt Teil des Geschäfts? D hätte gleich direkt mit den Firmen C-GmbH und B-GmbH – soweit diese überhaupt tatsächlich und nicht nur auf dem Papier vorhanden waren und mit Sportartikeln gehandelt haben – bzw. E Geschäfte abwickeln können. Die Waren wären um den Gewinn des A günstiger gewesen.
- Die Wahrscheinlichkeit, dass bei einem redlichen Geschäft gleich alle drei Geschäftspartner (C-GmbH, B-GmbH, Firma FX bzw. D) nicht mehr greifbar sind bzw.

mit den Warenlieferungen nachweislich nichts zu tun hatten (FX) ist wohl sehr gering.

Dies sind die typischen Bausteine des Vorsteuerbetrugs!

- Das Zustandekommen des Geschäfts mit E über Internet oder Facebook. A konnte dazu keinerlei Unterlagen vorlegen. Auch keine Anbote oder ähnlichen Schriftverkehr. Alles erfolgt nur mündlich, Zahlungen ausschließlich in bar.
- Der Beschuldigte konnte nicht schlüssig erklären, weshalb alle Kassaeingangsbelege (auch für C-GmbH, B-GmbH) von ihm geschrieben wurden. Er habe jedoch zugegeben, dass es sich um seine Handschrift handelt.
- Der Umstand, dass bereits vor der angeblichen Übergabe / Umladung der Waren und des Austausches von Bargeld zur jeweiligen Begleichung der Rechnung in Wien bereits ein Treffen zum Austausch von Anzahlungen in bar erfolgte, widerspreche ebenfalls jeder wirtschaftlicher Usance. Weshalb erfolgten sämtliche An-/Zahlungen nur in bar?
- Der Beschuldigte habe keine Steuererklärungen für 2012 eingereicht. Hätte er als redlicher Geschäftsmann die verfahrensgegenständlichen Geschäfte getätigt, hätte er auch die Gewinne in der Einkommensteuererklärung offenlegen müssen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht führte der Beschuldigte zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen ergänzend aus wie folgt:

Er arbeite nunmehr bei der N-GmbH, nnn. Er sei dort kaufmännischer Angestellter und arbeite im Büro. Seine bisherige Aufgabe sei es gewesen, einen Imbissstand zu betreuen, der sei aber vor einigen Wochen verkauft worden. Er werde ein neues Aufgabengebiet bekommen. Bisher habe er für diesen genannten Imbissstand Bestellungen entgegengenommen, Grafiken erstellt etc.

Er sei geringfügig beschäftigt und erhalte monatlich € 350,00. Er möchte sich natürlich verändern, er denke daran, im Bereich Drucktechnik eine Arbeit zu suchen, weil er ja gelernter Drucker sei.

Als Kampfsportler sei er nicht mehr sehr aktiv, bei seinem letzten Kampf habe er eine schwere Gehirnerschütterung davongetragen. Außerdem habe er bereits 2011 eine Gehirnblutung gehabt.

Er wohne an der Ladungsanschrift bei seinen Eltern. Er sei nicht verheiratet und habe keine Sorgepflichten.

An Verbindlichkeiten beständen noch die Schulden beim Finanzamt; ein Bankkredit habe sich auf ungefähr € 3.000,00 verringert.

Er habe vier Jahre die Hauptschule in O besucht, dann das polytechnische Jahr, im Anschluss habe er eine Lehre als Drucker absolviert.

Auf die Frage, wie er sein Wissen zur Führung seines Unternehmens, insbesondere im Bürowesen und in der Buchhaltung erworben habe: Er habe sich das durch Selbststudium beigebracht, habe gegoogelt. Eine große Hilfe sei Herr P gewesen, welcher ihn in seinem Franchise-Unternehmen eingeschult habe. Er habe ihm gezeigt, wie er seine Buchhaltung,

das Bestellwesen und die Warenbestände betreue. Herr P sei der Franchise-Geber und habe damals [2012] schon fünf bis sechs Shops gehabt. Geholfen hat ihm auch seine Freundin. So habe er also die Belege vorbereitet und abgegeben an seine Buchhalterin. Die Buchhalterin heiße Q, ihren Nachnamen habe er vergessen. Sie sei selbständige Buchhalterin und habe ihren Büro in qqq. Sie arbeite mit seinem damaligen Steuerberater, der Firma R, zusammen.

Auch wenn jetzt von seinen Verletzungen gesprochen worden sei, gehe es ihm nun gesundheitlich gut.

Aus einem von der Amtsbeauftragte vorgelegten Rückstandsausweis ergibt sich, dass auf dem Abgabekonto des Beschuldigten am Verhandlungstag ein Rückstand von € 75.209,58 besteht [Anmerkung: Die für November und Dezember 2012 geltend gemachten Vorsteuern waren nicht mehr zur Auszahlung gelangt.]

Zur Sache äußerte sich der Beschuldigte in der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wie folgt:

Auf die Frage, ob er wisse, wer die Rechnungen der B-GmbH erstellt habe: Er habe die Rechnungen von Herrn E erhalten und habe sich halt gedacht, dass es eine Buchhaltungskraft gemacht habe.

Ob es ihm nicht ungewöhnlich erschienen sei, dass ein Unternehmen, welches nach dem Firmenwortlaut eine Bauholding und eine Immobilientreuhandgesellschaft gewesen ist, ihm Sportartikel verkauft habe: Es kann sein, dass er Herrn E darauf angesprochen habe. Er vermute es sogar. Vermutlich habe dieser geantwortet, dass die Firma in verschiedenen Branchen tätig wäre.

Auf Nachfragen: Die B-GmbH habe produzieren lassen. Wer produziert, habe für ihn damals keine Rolle gespielt. Nachdem er die Musterstücke bekommen habe und die Qualität gestimmt habe, sei die Sache für ihn erledigt gewesen. Er habe sich ja auch von anderen Firmen Musterstücke geholt, aber hier habe alles gestimmt.

Wo die Ware produziert wurde, wüsste er nicht und hat ihm E auch nicht gesagt. Weil dann hätte er wahrscheinlich direkt Kontakt aufgenommen und zumindest über seine Handelsspanne recherchiert.

Auf Vorhalt, dass in der Regel anhand von Frachtpapieren, anhand von Verpackungsmaterial und dergleichen erkennbar sei, aus welcher Weltgegend oder welchem Land eine Ware speziellen Zuschnittes erzeugt wird, woraus sich für einen Händler, dessen vitales Interesse diese Information ist, Rückschlüsse ergeben: Er habe vielleicht das Land erkannt. Jetzt aber wisse er nicht mehr, welches Land das gewesen sei. Es wäre für ihn nicht von Bedeutung gewesen und hätte ich es gewusst, hätte er recherchiert.

Wenn jetzt für ihn das Vermeiden von besonderen Informationen über die Identität eines Produzenten eine solche Relevanz hatte, wieso er dann in Wien die Übergabe der Waren

so gestaltet habe, dass der Vertreter des Verkäufers und des Ankäufers miteinander Kontakt hatten: Herr D habe sein ganz besonderes Vertrauen genossen, er sei mit ihm gemeinsam im Ring gestanden. Ein solches Vertrauen habe es gegenüber dem Herrn E nicht gegeben, aber er hatte keine Bedenken.

Auf Befragen: Er habe in der ersten Hälfte des Jahres 2012 niemals die Betriebsanschrift oder den Sitz der B-GmbH aufgesucht. Er hatte ja damals noch seinen Shop und es sei vielmehr Herr E immer zu ihm in das Geschäft gekommen.

Auf die Frage, ob Herr E Rumäne gewesen wäre oder Ungar: Genaues könne er nicht sagen.

Auf die Frage, ob ihm Herr E im Detail mitgeteilt habe, warum die B-GmbH die Ware nicht mehr liefern könne: Seiner Erinnerung nach habe Herr E erzählt, dass er sich mit dem Eigentümer nicht mehr vertragen habe.

Wie nun die C-GmbH ins Spiel gekommen sei: Herr E habe gesagt, dass er jetzt bei einer neuen Firma tätig sei, eben die Genannte, und für ihn nun alles gleich weiterlaufen würde.

Auf die Frage, wer seines Wissens die Rechnungen der C-GmbH geschrieben habe: Das wisse er nicht, aber vermutlich eine Bürokrat.

Die Barzahlungsbelege der C-GmbH, also Kassaeingang und Kassaausgang, habe vermutlich er geschrieben. Genaues wisse er nicht mehr, weil es schon so lange zurück liege.

Auf Befragen: Er habe im Jahre 2012 bis einschließlich Februar 2013, konkret bis zum Zeitpunkt der Einreichung der USt-Voranmeldung für Dezember 2012, keine Bedenken gehabt, dass ihm die Vorsteuer aus den Rechnungen der B-GmbH oder der C-GmbH eventuell nicht zustehen würde.

Er habe nach seinem Verständnis alles getan, was ein ordentlicher Unternehmer tun müsse, damit ihm entsprechende Vorsteuern auch zustehen.

Wie die Geldübergabe stattgefunden habe: Er habe gemeinsam mit D die angelieferte Ware überprüft und wenn diese in Ordnung war, habe er von ihm das Geld des Käufers bekommen. Mit diesem Geld und einen jeweiligen Differenzbetrag, den er mitgebracht habe, habe er den Verkäufer bezahlt. Dabei sei es nicht ausgeblieben, dass E und D miteinander Kontakt hatten, aber er habe danach getrachtet, dass dies nicht intensiv ausgefallen ist.

Auf Befragen des Verteidigers: Er habe entschieden, wenn die Ware verladen werden durfte. Bei der Prüfung der Ware hat ihm z.B. Herr I geholfen.

Auf Befragen durch die Amtsbeauftragte: Nach dem Wechsel von B-GmbH auf C-GmbH sei nach der ersten Lieferung der C-GmbH die Qualität schlechter geworden. Herr E wäre auch immer schwerer erreichbar geworden. Es wäre aber im Ergebnis nahezu die gleiche Ware, die von B-GmbH und C-GmbH geliefert worden wäre.

Warum er vormals bei der Lieferung aus Pakistan den Produzenten gekannt habe, aber nunmehr 2012 den Produzenten nicht erkannt habe: Bei der Lieferung aus Pakistan wäre der Vermarkter auch gleichzeitig der Produzent gewesen.

Bei seinem Geschäft in der YYY habe er eigentlich Kunden nur aus dem Inland gehabt. Er habe aber durchaus auch Artikel an andere Kampfsportler im Ausland versandt. Das wäre ja dann auch der Grund, warum ich einen Online-Shop machen wollte.

Wie er denn nun gewusst habe, wie umsatzsteuerlich die Lieferungen an die Firma FX zu behandeln sind: Das werde ihm sicherlich jemand, ich denke die Buchhalterin, gesagt haben bzw. der Steuerberater.

Wie ich sein Geschäftsmodell mit dem Verkauf der Waren in Wien geplant habe, habe er selbstverständlich kalkuliert, ob er einen Gewinn dabei erziele. Er räume ein, dass er sich natürlich dabei auch über die Steuerfreiheit oder Steuerpflicht der Umsätze erkundigt habe. Dabei habe ihn sein Steuerberater bzw. Herr P beraten.

Zur Lieferung an die FX: Dass das ein Obst- und Gemüsehandel gewesen ist, habe er nicht gewusst.

Auf die Frage warum es ihm nicht seltsam erschienen sei, dass die Lieferungen nicht direkt an seinen Freund D gegangen sind: D sei ein chaotischer Kampfsportler, der mit Sicherheit nicht das Knowhow besitzt, selbst ein Einzelunternehmen zu gründen bzw. zu führen. Er habe vermutet, dass dieser an einen Bekannten herangetreten wäre, der die Firma zur Verfügung stellte. Herr D war in der Kampfsportszene ein sehr bekannter Mann und war gut zu gebrauchen, die Sportartikel in der Szene zu verkaufen. Das mit dem Zur-Verfügung-stellen meine er so: Der Bekannte sollte allenfalls über sein Unternehmen verkaufen und D würde für den Betrieb eine Provision bekommen. Er denke, dass D es damals so wollte, dass nicht er als Käufer aufgetreten ist.

Er habe keinen Kontakt mehr zu Herrn D, dieser habe vor einigen Jahren eine schwere Verletzung gehabt und sei nicht mehr als Kampfsportler aktiv.

Auch mit Herrn E habe er keinen Kontakt mehr; der letzte telefonische Kontakt habe vor drei Jahren stattgefunden, dabei hätten sie sich gegenseitig beschimpft.

Herr D habe bei ihm die Waren bestellt, die an die FX zu liefern wären. Er habe dann diese Bestellung an E weiter gegeben, wobei er bei den Preisen Aufschläge dazu gerechnet habe. Er habe zu verschiedenen Kampfsporteinrichtungen Kontakt gehabt, beispielsweise mit der Kampfschule in SSS. So habe er auch gesehen, dass seine Produkte dort von den Kampfsportlern verwendet worden sind. Sein einziger Abnehmer zur damaligen Zeit sei Herr D gewesen.

### **Zur Entscheidung wurde erwogen:**

1. Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs. 2 BAO unter anderem Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer (der Beschuldigte) jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den 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 (sohin unter Abzug der nach § 12 UStG zustehenden Vorsteuern) bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war.

Dabei waren bekanntermaßen sämtliche in einem Voranmeldungszeitraum anfallenden Entgelte, darunter auch tatsächlich nicht steuerbefreite Lieferungen an einen Unternehmer in einem anderen EU-Land, bzw. sämtliche entstandenen Umsatzsteuerschulden zu erfassen. Keine Vorsteuer ist wohl bekanntermaßen beispielsweise zugestanden, wenn Umsatzsteuern lediglich in dem Unternehmen gelegten Scheinrechnungen ausgewiesen waren, ohne dass diesen Laienkunden tatsächlich ein Leistungsaustausch zugrunde gelegen wäre.

Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Der hier genannte Voranmeldungszeitraum war grundsätzlich ein Kalendermonat; wenn jedoch die Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von € 22.000,00, ab betreffend 2010 den Betrag von € 30.000,00 bzw. ab betreffend 2011 den Betrag von € 100.000,00 nicht überstiegen haben, umfasste ein Voranmeldungszeitraum ein Kalendervierteljahr (§ 21 Abs. 2 UStG 1994).

Diese Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung war gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBI. II 1998/206 idFd BGBI II 2010/171, lediglich für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von € 30.000,00 (bis 31. Dezember 2010: € 100.000,00) nicht überstiegen haben, entfallen, wenn die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden war oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergeben hatte, - woraus sich für den

gegenständlichen Fall (im Veranlagungsjahr 2011 hatte der Beschuldigte laut den eingereichten Voranmeldungen Umsätze in Höhe von € 65.426,49 erzielt; siehe den Bericht über die Außenprüfung vom 17. April 2014 zu ABNr. 3, Tz. 1, Finanzstrafakt Bl. 10) betreffend die Voranmeldungszeiträume des Jahres 2012 eine zwingende Verpflichtung zur zeitgerechten Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen auch betreffend Voranmeldungszeiträume, für welche die Zahllast fristgerecht entrichtet worden wäre, ergeben hat.

Aus dem Obigen folgt also, dass A für 2012 dem Fiskus quartalsweise bis jeweils zum Ablauf des 15. des zweitfolgenden Monats entsprechende ordnungsgemäße Voranmeldungen, in welchen die Vorsteuern korrekt berechnet gewesen wären, zu übersenden gehabt hätte.

Tatsächlich hat sich A entschieden, die Umsatzsteuer monatlich berechnen zu lassen und betreffend Jänner bis Dezember 2012 eine Übersendung von monatlichen Voranmeldungen per FinanzOnline am 1. März 2012 (01/12), am 12. April 2012 (02/12), am 9. Mai 2012 (03/12), am 12. Juni 2012 (04/12), am 3. Juli 2012 (05/12), am 6. August 2012 (06/12), am 10. September 2012 (07/12), am 8. Oktober 2012 (08/12), am 12. November 2012 (09/12), am 7. Dezember 2012 (10/12), am 11. Jänner 2013 (11/12) und am 31. Jänner 2013 (12/12) veranlasst, in welchen die strafrelevanten Vorsteuern aus Rechnungen der B-GmbH und der C-GmbH zum Ansatz gebracht worden waren (UVA-Daten-Abfrage, Finanzstrafakt Bl. 28).

2. Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 Satz 1 UStG 1994 konnte ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen auch tatsächlich ausgeführt worden sind, als Vorsteuer bei der oben dargestellten Berechnung der monatlichen Zahllast abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, ist er gemäß der Gesetzesstelle bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Ein Vorsteuerabzug aus einer im Übrigen mehrwertsteuergerechten Rechnung ohne das Vorliegen einer ausgeführten Leistung (Scheinrechnung) war - dem System der Umsatzsteuer als Mehrwertsteuer widersprechend - natürlich nicht zulässig.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 hatten eine derartige Rechnungen unter anderem zu enthalten nach Z. 1 den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers und nach Z. 6 neben anderen Angaben die dem liefernden Unternehmer vom Finanzamt erteilte UID-Nummer.

Weist eine Rechnung als leistenden Unternehmer ein Rechtssubjekt auf, von dem die verrechnete Leistung nicht erbracht wurde, kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht (bereits VwGH 30.9.1998, 96/13/0017). Dies ist wohl am deutlichsten, wenn in der Rechnung überhaupt ein fiktiver Scheinname (Scheinfirma) verwendet worden ist.

Ist eine Leistung zwar ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, so

fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Bei Angabe einer falschen Adresse liegt daher keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt (siehe bereits VwGH 26.9.2000, 99/13/0020; VwGH 30.5.2001, 95/13/0226; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0174; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 11 Tz 60; *Kollmann/Schuchter* in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 11 Rz 37).

Gleiches wie im Fall einer falschen Adresse gilt nach der Rechtsprechung, wenn unter der angegebenen existierenden Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet wird (VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174; VwGH 1.6.2006, 2004/15/0069; 28.2.2007, 2004/13/0039; VwGH 24.2.2010, 2005/13/0006; VwGH 27.11.2007, 2004/13/0133; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0173; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 11 Tz 60/2 und § 12 Tz 43; *Kollmann/Schuchter* in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 11 Rz 38).

Erforderlich ist somit, dass der auf den Rechnungen aufscheinende Leistungserbringer die Leistungen (Lieferungen) tatsächlich erbracht hat und mit der in der Rechnung angegebenen Anschrift für umsatzsteuerrechtliche Zwecke auch greifbar ist *Melhardt*, USt-Handbuch 2017, Rz 1506; VwGH 23.12.2015, 2012/13/0007).

Nach der Rechtsprechung ist der Leistungsempfänger in seinem diesbezüglichen Vertrauen in die Richtigkeit der Angaben des leistenden Unternehmers nicht geschützt (vgl. bereits VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174; VwGH 1.6.2006, 2004/15/0069), dies selbst dann nicht, wenn der Leistungsempfänger auf die Richtigkeit eines Firmenbuchauszuges oder einer UID-Abfrage vertraut hätte (UFS 11.6.2004, RV/0441-W/04; UFS 25.6.2008, RV/0110-G/07; UFS 22.10.2010, RV/2852-W/07; - dazu kritisch u.a. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 11 Tz 60/3; Taucher, SWK 2007, S 74).

3. Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 Satz 3 f UStG 1994 idFd AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2008, [nunmehr ab BGBl I 2015/118 ab 15. August 2015 ausgeführt in § 12 Abs. 14 UStG 1994] ist das Recht auf Vorsteuerabzug auch entfallen, wenn die Lieferung an einen Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen (beispielsweise etwa hier durch Machthaber der B-GmbH oder der C-GmbH oder eines anderen Unternehmers, welcher im gegenständlichen Fall tatsächlich unversteuert die verfahrensgegenständlichen Kampfsportartikel an A liefert hätte) oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen gestanden ist. Dies galt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vorgelagerten Umsatz (hier eben: die Lieferungen an den Beschuldigten) oder nachgelagerten Umsatz betroffen hatten.

Die EB zum AbgSiG 2007 verweisen laut *Kollmann/Schuchter* in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 12 Rz 46 auf die Judikatur des EuGH (z.B. 6.7.2006, *Kittel*, C-439/04, und *Recolta*, C-440/04), wonach einem Unternehmer kein Vorsteuerabzug zusteht, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der Umsatz an ihn oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem Umsatz seines Vertragspartners vorausgegangen oder

nachgefolgt ist, mit einem MWSt-Betrug behaftet war. In einer solchen Situation gehe der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und mache sich mitschuldig (EuGH 6.7.2006, C-439/04, Rn 57).

Steht aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder bei Anwendung der ihm auferlegten kaufmännischen Sorgfalt wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (siehe VwGH 26.3.2014, 2009/13/0172 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur).

Im Gegenzug darf aber gestützt auf diese Bestimmung einem Abgabepflichtigen, der weder wusste noch wissen musste, dass der betreffende Umsatz in einen von seinem Vertragspartner begangenen Betrug einbezogen war, der Vorsteuerabzug auch nicht verweigert werden.

4. Gemäß Art 6 Abs. 1 Binnenmarktregelung (BMR) als Anhang zu 3 29 Abs. 8 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen umsatzsteuerfrei. Eine solche innergemeinschaftliche Lieferung liegt gemäß Art 7 Abs. 1 BMR vor, wenn Z. 1 der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung (bspw. die verfahrensgegenständlichen Kampfsportartikel) in das übrige Gemeinschaftsgebiet (hier: in die Slowakei) befördert oder versendet und Z. 2.a. der Abnehmer ebenfalls ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat. Dabei müssen diese Voraussetzungen gemäß Art. 7 Abs. 3 BMR buchmäßig nachgewiesen werden, wobei unter anderem gemäß § 6 einer diesbezüglichen VO der (richtige!) Name, die (richtige!) Anschrift und die UID-Nummer des (tatsächlichen!) Abnehmers aufgezeichnet werden müssen.

Derartige Angaben sind also nicht nur formell zu erfüllen (indem man rechtswidrigerweise zur Verschleierung bspw. die Daten eines völlig unbeteiligten Obst- und Gemüsehändlers verwendet), sondern haben auch den Tatsachen zu entsprechen. Handelt es sich also bei den Angaben betreffend Name, Anschrift und UID-Nummer nicht um diejenigen des wahren Erwerbers, sondern wurden diese Angaben etwa vom Lieferer bewusst verschleiert, ist die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung zu versagen (vgl. bereits EuGH 7.12.2010, C-285/09; *Melhardt* in Melhardt/Tumpel, UStG, Art 7 BMR Rz 33).

Wären hingegen die Abnehmer der verfahrensgegenständlichen Kampfsportartikel in der Slowakei keine Unternehmer gewesen, sondern beispielsweise interessierte private Sportler, hätten sich - unter der Voraussetzung, dass die diesbezügliche Lieferschwelle eines Versandhandels nicht überschritten war - in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze ergeben.

5. Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage

ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 7.500,00 (ab 2011: € 30.000,00) nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit - hier nicht relevant (die Umsätze des Beschuldigten haben selbst unter Weglassung der Erlöse "FX" € 68.610,34 betragen (genannter BP-Bericht vom 17. April 2014, Tz. 3, Finanzstrafakt Bl. 10 verso)).

6. Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der oben beschriebenen Verpflichtung zur Abgabe von dem zitierten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen durch Übersendung derartiger Abgabenerklärungen betreffend bestimmte Voranmeldungszeiträume zu Unrecht Umsatzsteuergutschriften unter Ansatz von nicht zustehenden Vorsteuern aus - wie oben beschrieben - mangelhaften Rechnungen oder Scheinrechnungen geltend macht (womit er eine Verkürzung an Umsatzsteuer bewirkt; § 33 Abs. 3 lit. d FinStrG) und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Die Strafbarkeit wegen einer derartigen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG konsumiert eine solche wegen einer eventuellen Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG, wenn zumindest bedingt vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend gemacht werden (zum grundsätzlichen Verhältnis zwischen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG siehe etwa BFG 8.3.2016, RV/5300003/2014).

7. Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich eine derartige Person 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 bewirkt, indem sie beispielsweise - im Falle der Kenntnis des Fiskus vom grundsätzlichen Abgabenanspruch - die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem Guthaben anstrebt, zu diesem Zwecke eine inhaltlich unrichtige Steuererklärungen mit nicht zustehenden Vorsteuerabzügen aus den beschriebenen mangelhaften Rechnungen oder Scheinrechnungen einreicht und die Abgabenbehörde im Vertrauen auf die Korrektheit der Umsatzsteuerjahreserklärung tatsächlich für das Veranlagungsjahr eine entsprechende Abgabengutschrift bescheidmäßig festsetzt und auch bekanntgibt (§ 33 Abs. 3 lit. c FinStrG). Kommt es nicht mehr zur Bekanntgabe der Umsatzsteuergutschrift, liegt lediglich eine versuchte Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG vor.

Denkbar wäre auch - unter Bedachtnahme auf den Günstigkeitsvergleich nach § 4 Abs. 2 FinStrG - allenfalls eine grob fahrlässige Verkürzung an Jahresumsatzsteuer nach § 34 Abs. 1 FinStrG, wenn die Bekanntgabe einer derartigen nicht zustehenden Umsatzsteuergutschrift ihre Ursache in einem grob fahrlässigen Verhalten des Beschuldigten gehabt hätte. Einer derartigen grob fahrlässigen Abgabenverkürzung (Rechtslage im Sinne des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 mit Wirkung ab 1. Jänner

2016 zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung durch den Spruchsenat) macht sich schuldig, wer die in § 33 Abs. 1 FinStrG grob fahrlässig begeht.

Eine allenfalls lediglich grob fahrlässige Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer ist nicht strafbar.

8. Eine zumindest versuchte Hinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG bzw. eine grob fahrlässige Verkürzung einer Jahresumsatzsteuer nach § 34 Abs. 1 FinStrG kommt im gegenständlichen Fall hinsichtlich der Vorsteuergutschriften nicht in Betracht, weil nach entsprechender Beanstandungen der verfahrensgegenständlichen Rechnungen im Rahmen von USO-Prüfungen am 7. Februar 2013 (Niederschrift und Einvernahme am 7. Februar 2013, Arbeitsbogen, ABNr. 1) und am 11. März 2013 (Niederschrift, Arbeitsbogen, ABNr. 2) bereits weit vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist letztlich A - anders als von der Amtsbeauftragten ausgeführt, wonach der Beschuldigte für das Veranlagungsjahr 2012 keine Steuererklärungen eingereicht habe - am 19. März 2014 für 2012 eine von ihm unterfertigte Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht hat, in welcher er die durch die Abgabenbehörde nicht anerkannten Vorsteuern nicht mehr geltend gemacht hat (Veranlagungsakt StNr. axax, Veranlagung 2012); aus einer derzeit noch vorliegenden Fortführung eines Beschwerdeverfahrens betreffend die strafrelevanten Vorsteuern im korrespondierenden Steuerverfahren (Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vom 25. Juli 2014, Veranlagungsakt) ist für sich allein - ohne Hinzutreten einer allenfalls festzustellenden, gegebenenfalls weiteren Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht - eine angestrebte Verkürzung einer Jahresumsatzsteuer nicht abzuleiten.

9. Gewerbsmäßig begeht jemand Abgabenhinterziehungen, wenn es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung der Finanzvergehen mittels der eintretenden illegalen Steuerersparnis eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 FinStrG idF ab dem 1. Jänner 2011 - die mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016 in Kraft getretene Fassung des § 38 Abs. 1 FinStrG durch das AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163, ist hier nicht von Relevanz).

10. Von einer groben Fahrlässigkeit spricht man, wenn der Täter die Sorgfalt außer Acht gelassen hat, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und er deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild (hier: der Verkürzung von Umsatzsteuer unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht) entspricht, wobei er derart ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, dass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar gewesen ist (§ 8 Abs. 2 Variante 1 und Abs. 3 FinStrG; unbewusste grobe Fahrlässigkeit). Grob fahrlässig handelt auch derjenige derartig ungewöhnlich und auffallend sorglose Täter, der es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 Variante 2 und Abs. 3 FinStrG).

Bedingt vorsätzlich handelt hingegen nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der 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.

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

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

11. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - 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 der Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten der Beschuldigten beachtlich.

Damit unterscheidet sich die in einem Finanzstrafverfahren vorzunehmende Beweiswürdigung wesentlich von einer solchen in einem - allenfalls korrespondierenden - Abgabenverfahren: In einem Abgabenverfahren sind zur Aufhellung dunkler Aspekte die Besteuerungsgrundlagen, wenn eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. Dabei ist etwa von mehreren Geschehensvarianten diejenige vorzuziehen, die die größere Wahrscheinlichkeit für sich in Anspruch nehmen kann.

In einem Finanzstrafverfahren hingegen darf ein Schulterspruch nur erfolgen, wenn in freier Beweiswürdigung die Überzeugung gewonnen wird, dass die dafür erforderlichen entscheidungsrelevanten Tatsachen in objektiver und subjektiver Hinsicht auch wirklich vorliegen und solcherart etwa eine diesen widersprechende Sachverhaltsdarstellung des Beschuldigten so unwahrscheinlich ist, dass ihr Zutreffen nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann, also kein Zweifel mehr an seinem Verschulden besteht.

12. Im Lichte dieser unterschiedlichen Zugänge zur Würdigung der ermittelten Beweise hat das Finanzamt Graz-Stadt als Abgabenbehörde vorerst im Zuge der USO-Prüfungen den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der B-GmbH bzw. der C-GmbH mit den Feststellungen verweigert, dass es sich laut den Erhebungen der Finanzpolizei bei der B-GmbH um ein Scheinunternehmen handle und E bei dieser nie beschäftigt gewesen und dort auch unbekannt sei, sowie, dass sich an der Rechnungsadresse der C-GmbH nur ein leeres Büro befindet und [ergänze wohl: dort] keine Geschäftstätigkeit entfaltet werde und sohin in den Rechnungen keine korrekten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Adressen der Lieferanten angegeben seien (Feststellungen vom 11. März 2013, Arbeitsbogen, ABNr. 2, Finanzstrafakt Bl. 4).

Im Zuge einer am 26. November 2013 begonnenen Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG hat das Finanzamt im Abgabenverfahren nach Einlangen eines Rechercheergebnisses aus der Slowakei, wonach G als angeblichen Empfänger der vom Beschuldigten durchgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen an Kampfsportartikeln tatsächlich einen Obst- und Gemüseeinzelhandel betrieben und niemals mit Sportartikeln gehandelt hat, ihm weder der Beschuldigte noch der Abholer D bekannt war und auch von ihm ein anderer Firmenstempelabdruck verwendet worden war als derjenige, welcher auf der von ihm angeblich ausgestellten Vollmacht an D abgebildet war, den Schluss gezogen, dass überhaupt die verfahrensgegenständlichen An- und Verkäufe des A gänzlich nur zum Schein stattgefunden hätten und deshalb abgabenrechtlich unbeachtlich wären (Feststellungen vom 17. April 2014, Arbeitsbogen, ABNr. 3, Finanzstrafakt Bl. 10).

Eine Analyse der Aktenlage in Nachvollziehung der Ermittlungen der Betriebsprüfer ergibt wie folgt:

### 13. Zur B-GmbH:

Dem Finanzamt sind Hinweise zugegangen, dass die seit 30. November 2010 steuerlich erfasste, vorerst nur kleine Umsätze tätigende und offenbar ab Oktober 2011 tatsächlich aktivierte B-GmbH (Abfrage Abgabekonto der GmbH vom 7. April 2017) in der Baubranche als Subunternehmer bei Großaufträgen aufgetreten ist, ohne die entsprechende Ausrüstung oder Dienstnehmer zu besitzen, weshalb vom Steuerberater unter Zurücklegung der Vollmacht gegenüber der Finanzpolizei Betrugsverdacht geäußert wurde. Gegen den Geschäftsführer T, geb. am txtx, serbischer Staatsbürger, welcher wiederum nur ein Strohmann für einen polnischen Geschäftsmann sei, werde durch das Landeskriminalamt und die Wirtschaftspolizei ermittelt (2 Aktenvermerke ohne Datum, Ausdrucke vom 14. Februar 2013, Arbeitsbogen ABNr. 2, dritt- und viertletztes Blatt).

Gemäß Firmenbuch hat die Geschäftsanschrift der B-GmbH im Jahre 2012 lautet: bxbx (Abfrage Firmenbuch zu FN dqqq); diese war auch in den Rechnungen an den Beschuldigten ausgewiesen (Finanzstrafakt, Beilagen).

Laut Finanzpolizei-Online-Datenbankabfrage vom 18. Februar 2013 betreffend die B-GmbH (mit letzter Änderung 24. August 2012) habe die GmbH derzeit [also im August 2012] 333 Dienstnehmer zum Schein angemeldet und sei der Geschäftsführer laut Polizei mit falscher Identität unterwegs (Arbeitsbogen ABNr. 2, Bl. 5 ff).

Laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 3. Oktober 2012 ist die Gewerbeberechtigung (Baumeister) der B-GmbH gefälscht. Der Geschäftsführer der GmbH verwendet diverse Alias-Namen wie TX alias TY, welcher bereits als Geschäftsführer mehrerer Betrugsfirmen mit insgesamt vier anderen Alias-Namen aufgetreten sei. Es bestehe der Verdacht, dass diese Person - wohl aufhältig in Wien, aber mit den Behörden unbekannter tatsächlicher Anschrift - im Namen der B-GmbH Scheinrechnungen und Scheinanmeldungen erstellte (Arbeitsbogen ABNr. 1, dritt- und zweitletztes Blatt).

Durch das zuständige Finanzamt Wien 4/5/10 wurden betreffend die B-GmbH Umsatzsteuerzahllasten bis einschließlich Juli 2012 festgesetzt; die Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2012 wurde mit € 399.000,00 geschätzt (Kontoabfrage betreffend die B-GmbH).

Wohl auf Antrag der Gebietskrankenkasse bzw. der Abgabenbehörden ist über das Vermögen der genannten GmbH am 30. August 2012 das Konkursverfahren eröffnet worden. Nach Verteilung von Vermögen an die Massegläubiger wurde die Firma am 21. Februar 2014 im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit gelöscht (Abfrage Firmenbuch zu FN dqqq).

In einem E-Mail vom 19. Februar 2013 teilte ein offenbar mit den Ermittlungen gegen die B-GmbH vertrauter Finanzpolizist dem Prüfer mit, dass der Verkauf von Sportartikeln seitens der GmbH der Finanzpolizei nicht bekannt sei. Trotz erheblicher Ermittlungen und Einvernahmen sei nie etwas von Sportartikelversand oder -verkauf erwähnt worden; ein Gewerbe für diese Tätigkeit besitze die Firma ebenfalls nicht. Die Nichtanerkennung der Rechnungen werde empfohlen. Beigeschlossen seien dem E-Mail die Fotos der nach außen auftretenden Vertreter der GmbH [Anmerkung: die Fotos sind im Arbeitsbogen nicht enthalten] (Arbeitsbogen ABNr. 2, fünftletztes Blatt).

Eine ausdrückliche Mitteilung, dass - wie vom Prüfer in der Folge festgestellt - E bei der B-GmbH nie beschäftigt gewesen und dort auch unbekannt sei (siehe oben), findet sich zwar in diesem E-Mail vom 19. Februar 2013 nicht, es ist jedoch für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar und lebensnah, dass der Prüfer wohl auch fernmündlich ergänzende weitere Erkundigungen eingeholt hat und sich seine Feststellung auf diese Informationen stützt.

Es ergibt sich in Anbetracht dieser Darlegungen mit ausreichender Deutlichkeit das Bild einer unter anderem die abgabenrechtlichen Pflichten missachtenden Personengruppe, tätig im Bau- und Baunebengewerbe, welche im großen Umfang Abgaben- und Sozialbetrug betreibt und gegen Entgelt wohl bereit ist, jegliche nur auch irgendwie erforderliche Scheinrechnung gleich welcher Art - auch branchenübergreifend und in einem völlig anderem Milieu - zu erstellen und dies gegebenenfalls auch in die Buchhaltung aufzunehmen, wohl wissend, dass die solcherart in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer niemals bezahlt werden würde. Unwahrscheinlich ist es hingegen, dass man sich - zumal in Anbetracht der erforderlichen Mobilität im Untergrund, immer sich den Nachforschungen der Polizei entziehend - auch mit tatsächlichen Liefervorgängen in der der Baubranche fernen Kampfsportszene, zumal sperriger Güter wie Stahlkäfige etc., belasten würde. Es zählte lediglich das schnelle rechtswidrige Geschäft: Hingabe der Scheinrechnung, allenfalls gegen Zusage deren Aufnahme in das steuerliche Rechenwerk der solcherart vorgeschobenen GmbH, gegen Entgelt.

Es erscheint daher in Abwägung dieser Aspekte sehr realistisch, dass die in den verfahrensgegenständlichen Rechnungen der B-GmbH dargestellten Lieferungen von diversen Kampfsportartikel an A tatsächlich nicht von der genannten GmbH durchgeführt

wurden und in den diesbezüglichen Rechnungen das liefernde Unternehmen mit dem Ziel falsch bezeichnet wurde, den wirklichen Lieferanten zu verschleiern. Es liegen wohl entsprechende Scheinrechnungen vor, aus welchen in abgabenrechtlicher Hinsicht - siehe oben - ein Vorsteuerabzug nicht zulässig ist.

Die Frage, ob denn dann auch überhaupt die in den Scheinrechnungen beschriebenen Waren an A geliefert worden sind, wird wohl in Nachvollziehung des durch den Spruchsenat abgeführten Beweisverfahrens mit JA zu beantworten sein.

Zutreffend zu sein scheint, dass objektiv die Einbindung des in der Kampfsportszene bekannten Beschuldigten in den Vertrieb der Sportartikel eine ökonomisch sinnvolle Entscheidung dargestellt haben wird, weil damit für die Produkte ein höherer Absatz und Preis erzielt werden konnte (man denke, wenngleich auf einer preislich höheren Ebene, an den Vertrieb einer eigenen Sportartikellinie bekannter Winterschisportler in Österreich). Damit ließe sich auch begreifen, welches Interesse E gehabt haben könnte, den Beschuldigten in den Vertrieb der von ihm auf Bestellung, beispielsweise in Rumänien und vermutlich unversteuert, produzierten Waren einzubinden und nicht direkt an Kampfsportler in der Slowakei zu liefern. Dies hätte sich mit einem insoweit legalem wirtschaftlichen Interesse des A getroffen, der in seinem Unternehmen dringend einen wirtschaftlichen Erfolg benötigte.

Zuzutreffen wird aber auch die Überlegung, dass es in Anbetracht der in der Slowakei anfallenden hohen Umsatzsteuersätze andererseits aber wohl äußerst verlockend gewesen ist, die Produkte dort unversteuert an die Konsumenten zu veräußern.

Auch die Fragestellung, ob die Menge und Beschaffenheit der Ware und das Entgelt samt Umsatzsteuer in den Scheinrechnungen der B-GmbH korrekt beschrieben ist, wird zumal mangels entgegenstehender Anhaltspunkte nach dem derzeitigen Wissensstand zu bestätigen sein.

Das Bundesfinanzgericht folgt insoweit der Würdigung der Beweislage durch den Spruchsenat, als in Anbetracht der insoweit überzeugenden Sachverhaltsdarlegung des Beschuldigten in Übereinstimmung mit den realitätsbezogenen, detailreichen und auch widerspruchsfreien Aussagen der Zeugen J, I und H zumindest im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten davon auszugehen ist, dass auf dem beschriebenen Parkplatz nahe der Anschrift hxhx tatsächlich die in Scheinrechnungen der B-GmbH erfassten, verfahrensgegenständlichen Kampfsportartikel in diversen Treffen in der Nacht angeliefert, auf ihre Qualität und Nämlichkeit kontrolliert und vom LKW des Anlieferers danach jeweils auf LKW des Abholers umgeladen worden sind.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ist auch davon auszugehen, dass er sich in Wien in Anbetracht der Warenkontrolle die Verfügungsmacht über die angelieferten Waren verschafft hatte.

Von welchem Unternehmer aber die Waren tatsächlich geliefert worden sind, ist nach der derzeitigen Akten- und Beweislage nicht festzustellen.

#### 14. Zur C-GmbH:

Gemäß Firmenbuch hat die Geschäftsanschrift der C-GmbH bis zum 17. Oktober 2012 gelautet: cxcx (Abfrage Firmenbuch zu FN cqqq); diese war auch in den Rechnungen an den Beschuldigten ausgewiesen (Finanzstrafakt, Beilagen).

Ab dem 18. Oktober 2012 war im Firmenbuch zur genannten Anschrift vermerkt: "Für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt." (Abfrage Firmenbuch zu FN cqqq).

Am 18. Mai 2013 ist die C-GmbH von Amts wegen aus dem Firmenbuch gemäß § 40 FBG aufgrund Vermögenslosigkeit gelöscht worden (Abfrage Firmenbuch zu FN cqqq).

Ab dem 24. Mai 2011 ist E, geb. am exex, rumänischer Staatsbürger, Gesellschafter und Geschäftsführer der C-GmbH gewesen (Abfrage Firmenbuch zu FN cqqq).

Den letzten Jahresabschluss hat die C-GmbH beim Firmenbuchgericht zum 30. Juni 2010 eingereicht am 31. März 2011; vom neuen Geschäftsführer E ist kein Jahresabschluss mehr eingereicht worden (Abfrage Firmenbuch zu FN cqqq).

Laut E-Mail des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 31. Jänner 2013 habe sich bei Überprüfung der C-GmbH herausgestellt, dass sich an der Anschrift cxcx ein leeres Büro befindet, welches nach den Angaben der Nachbarn schon länger niemand aufgesucht habe. An der Türe sei Post circa des letzten halben Jahres vorgefunden worden. Laut Vermieterin sei seit einigen Monaten keine Miete bezahlt worden. Erhebungen bei vermeintlich verbundenen Unternehmen in Wien (die Homepage der C-GmbH sei auf diese verlinkt) hätten ergeben, dass von den angrenzenden Betrieben auch zu diesen keine regelmäßige Geschäftstätigkeit [mehr] beobachtet wurde. An der Wiener Betriebsadresse hätte ebenfalls niemand angetroffen werden können (Arbeitsbogen ABNr. 1).

Damit stimmt überein die Aussage der Zeugin K, die Geschäftsführerin eines Unternehmens, welches sich ebenfalls wie die C-GmbH an der Anschrift cxcx eingemietet hatte, wonach ein Jahr oder eineinhalb Jahre, glaublich 2012 und 2013, in den Büroräumlichkeiten der GmbH niemand anwesend gewesen ist und nur sporadisch etwa alle drei bis vier Wochen ein an der Eingangstüre angebrachter Postsack geleert worden sei. Einmal habe sie dabei einen Mann von hinten gesehen, wobei sie aber nicht sagen könne, ob dies E gewesen ist. Die Vermieterin habe ihr auch gesagt, dass die genannte GmbH keine Miete bezahlt habe (Spruchsenatsakt SpS 5/2015, Bl. 53).

Mit der Betriebsadresse in Wien ist möglicherweise die Anschrift cycy gemeint, an welcher E in der Zeit von 16. Mai 2011 bis 22. Dezember 2011 gemeldet gewesen ist (Auskunft ZMR, Arbeitsbogen ABNr. 2).

Laut Abfrage des Abgabenkontos der C-GmbH wurden betreffend die Voranmeldungszeiträume Mai 2011, ab Übernahme der GmbH durch E, bis betreffend zumindest November 2012 zwar regelmäßig und zeitnah dem zuständigen Finanzamt

durch einen beauftragten und bevollmächtigten Steuerberater entsprechende Voranmeldungen übersendet, in welchen aber nur geringe Umsätze ausgewiesen und jedenfalls die Umsätze aus den verfahrensgegenständlichen Rechnungen an A nicht erfasst gewesen sind (Abfrage Abgabenkonto der GmbH vom 7. April 2017 sowie Arbeitsbogen ABNr. 2).

Hat nun die C-GmbH tatsächlich 2012 eine entsprechende unternehmerische Tätigkeit ausgeübt, hat diese laut Aktenlage nicht in den verwaisten Büroräumlichkeiten an der Anschrift cxcx stattgefunden.

Das Bundesfinanzgericht folgt insoweit der Würdigung der Beweislage durch den Spruchsenat, als in Anbetracht der insoweit überzeugenden Sachverhaltsdarlegung des Beschuldigten in Übereinstimmung mit den realitätsbezogenen, detailreichen und auch widerspruchsfreien Aussagen der Zeugen J, I und H zumindest im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten davon auszugehen ist, dass auf dem beschriebenen Parkplatz nahe der Anschrift hxhx tatsächlich die in den Rechnungen der C-GmbH erfassten, verfahrensgegenständlichen Kampfsportartikel in diversen Treffen in der Nacht angeliefert, auf ihre Qualität und Nämlichkeit kontrolliert und vom LKW des Anlieferers danach auf LKW des Abholers umgeladen worden sind.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ist auch davon auszugehen, dass der Beschuldigte sich in Wien in Anbetracht der Warenkontrolle die Verfügungsmacht über die angelieferten Waren verschafft hatte.

Wiederum wird bei gegebener Beweislage zumal mangels entgegenstehender konkreter Anhaltspunkte zu konstatieren sein, dass entsprechende Kampfsportartikel in der in den Rechnungen der C-GmbH beschriebenen Art und Umfang an A geliefert worden sind, wobei auch hinsichtlich des Entgeltes und der dabei anfallenden Umsatzsteuer keine Abänderung vorzunehmen ist.

Folgt man der Darstellung des Beschuldigten, sind ihm die diesbezüglichen Rechnungen von E zugegangen, welcher auch tatsächlich Geschäftsführer der auf den Rechnungen als lieferndes Unternehmen aufscheinenden C-GmbH gewesen ist.

Ob die C-GmbH auch tatsächlich das liefernde Unternehmen gewesen ist, bleibt in Anbetracht der oben beschriebenen Hinweise auf eine fehlende Geschäftstätigkeit an der Rechnungsadresse unklar: Selbstverständlich konnte der Geschäftsführer E seine der GmbH zuzurechnende geschäftliche Aktivität von einem dem österreichischen Fiskus und dem Bundesfinanzgericht unbekannten Ort, beispielsweise in Rumänien, aus ausüben.

In abgabenrechtlicher Hinsicht ergibt sich unter Zugrundelegung der Darstellung des Beschuldigten in Verbindung mit den Feststellungen zur Geschäftsadresse der C-GmbH sohin jedenfalls, dass auch dann, wenn die verfahrensgegenständlichen Rechnungen der C-GmbH nicht als Scheinrechnungen einer nichtleistenden GmbH, sondern als Rechnungen über tatsächlich von der GmbH erbrachte Leistungen qualifiziert werden würden, dennoch an Hand dieser Rechnungen mangels zutreffender Anschrift des leistenden Unternehmens ein Vorsteuerabzug nicht zulässig gewesen ist.

15. In objektiver Hinsicht liegen daher tatsächlich entsprechende Verkürzungen an Umsatzsteuer dadurch vor, dass der Beschuldigte in entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen zu Unrecht Vorsteuern in spruchgemäßer Höhe geltend gemacht hat.

In subjektiver Hinsicht ist jedoch mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten nicht zu beweisen, dass A hinsichtlich der zu Unrecht in seinen Voranmeldungen für 2012 geltend gemachten Vorsteuern auch vorsätzlich gehandelt hat, wenngleich die Bedenken der Amtsbeauftragten im Prinzip zutreffend sind: Seine Darstellung über den Geschehensablauf, wonach er - nach der Chronologie des Geschehensablaufes im Herbst 2011 oder Anfang 2012 - auf der Suche nach einem neuen Lieferanten für seine Kampfsportartikel in der Kampfsportszene (Spruchsenatsakt Bl. 79 unten) von E in Y in seinem Verkaufsladen angerufen und von ihm dann dort auch besucht worden sei, worauf man sich nach Herstellung von seinen Wünschen entsprechenden Warenmustern handelseinig geworden sei, er hinsichtlich der B-GmbH eine UID-Abfrage gemacht und auch einen diesbezüglichen Gewerberegisterauszug überprüft habe (wobei ihm aber der Firmenwortlaut nicht irritiert habe), er später auch (wohl etwa im April 2012) die UID-Nummer und den Gewerbeauszug betreffend die C-GmbH, zu welcher er wieder auf Initiative des E gekommen sei, überprüft habe und ihm nichts verdächtig erschienen sei, er also im Glauben gehandelt habe, vorsteuerabzugsberechtigt zu sein (Spruchsenatsakt Bl. 14 verso), im Ergebnis er also auch nicht ernsthaft damit gerechnet und sich zumindest damit abgefunden habe, zu Unrecht diesbezügliche Vorsteuern geltend zu machen, wird laut derzeit vorliegender Aktenlage durch konkrete Beweisergebnisse nicht zwingend widerlegt.

Es war daher hinsichtlich des gegen den Beschuldigten erhobenen Vorwurfs, er habe vorsätzlich Verkürzungen an Umsatzsteuer dadurch bewirkt, dass er zu Unrecht Vorsteuern aus Rechnungen geltend gemacht habe, in welchen als Lieferanten für erworbene Kampfsportartikel zu Unrecht die B-GmbH und die C-GmbH aufgeschienen sind, das gegen ihn unter der StrNr. 068/2013/00397-001 eingeleitete Finanzstrafverfahren spruchgemäß einzustellen.

16. Folgt man aber nun der Darstellung des Beschuldigten, wonach den strafrelevant gewordenen Eingangsrechnungen, aber auch den korrespondieren falschen Ausgangsrechnungen reale Warenbewegungen zugrunde gelegen sind, ergibt sich der weder im Abgabenverfahren noch im Finanzstrafverfahren aufgegriffene Sachverhalt, dass laut nunmehriger Aktenlage innergemeinschaftliche Lieferungen in Höhe von brutto € 511.247,60 (Veranlagungsakt, Summe der in den Voranmeldungen gemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen) vorgelegen haben, welche nicht an den behaupteten Empfänger, nämlich an den Unternehmer G, gxgx, sondern

an einen anderen, dem Fiskus nicht offengelegten Unternehmer oder direkt an private Kunden geliefert worden sind. Diese Umsätze erweisen sich sohin - siehe oben - als umsatzsteuerpflichtig, waren aber in der am 19. März 2014 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2012 lediglich im Ausmaß von € 192.800,00 angegeben, aber als steuerfrei deklariert worden (Veranlagungsakt, händische Umsatzsteuerjahreserklärung). Der deliktische Erfolg (das Unterbleiben einer Versteuerung der Lieferungen) ist durch die Festsetzung der Umsatzsteuer mit Bescheid vom 7. Mai 2014 eingetreten, wenngleich eine Versteuerung der in der Jahressteuererklärung angegebenen innergemeinschaftlichen Lieferungen in Höhe des genannten Betrages von € 192.800,00 aus einem anderen Grund unterblieben war: Die Betriebsprüfung war - siehe oben - überhaupt von keine realen Warenlieferungen ausgegangen.

Folgt man der Darstellung des Beschuldigten, ist er beim Vertrieb seiner Waren in der Slowakei von D, dwdx, Slowakei, unterstützt worden. Dieser hat auch für das Vermitteln bzw. das Zustandekommen der Bestellungen der Firma "FX" (also mit dem Unternehmer, welcher auf den Belegen fälschlicherweise als G bezeichnet wurde) verteilt über das Jahr 2012 sogar eine Provision von insgesamt € 9.600,00 erhalten (Ablichtung Provisionsbestätigung, Arbeitsbogen ABNr. 2, sechstletztes Blatt). Eine Einvernahme des D, allenfalls im Rechtshilfeweg, hat laut Aktenlage nicht stattgefunden, obwohl dieser auch - entgegen den Angaben des Beschuldigten (Spruchsenatsakt Bl. 88 verso) - zum damaligen Zeitpunkt eine aktuelle Ladungsanschrift aufgewiesen hat (Spruchsenatsakt, internationaler Rückschein vor Bl. 88).

Im Unterschied zu den verdunkelten Lieferungen der Kampfsportartikel an den Beschuldigten, betreffend welche die Aktenlage kein gesichertes Wissen des Beschuldigten zwingend erschließt, befanden sich die Warenlieferungen in die Slowakei unter Betreuung durch den Freund und Sportkollegen des Beschuldigten, D, laut Aktenlage im Fokus seines Interesses.

Aufklärungsbedürftig ist wohl auch, weshalb in den Voranmeldungen die innergemeinschaftlichen Lieferungen mit € 511.247,60 (woraus sich herausgerechnet ein Verkürzungsbetrag von € 85.207,93 ergeben hätte), in der Umsatzsteuerjahreserklärung aber nur mit € 192.800,00 angegeben war.

Es besteht somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der Verdacht, dass A und D in gemeinsamen Zusammenwirken, letzterer als Bestimmungs- oder Beitragsträger, schulhaft betreffend A als Abgabepflichtigen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2012 in noch festzustellender Höhe bewirkt haben. Ersterer, indem er unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine unrichtige Jahresumsatzsteuererklärung bei der zuständigen Abgabenbehörde einreichen hat lassen, in welcher seine Warenlieferungen in die Slowakei zu Unrecht nicht als umsatzsteuerpflichtig deklariert bzw. überhaupt nicht offengelegt worden sind; zweiterer, indem er zur Verschleierung der Steuerpflicht durch Beischaffung eines tauglichen

Scheinempfängers beigetragen oder - im Falle einer diesbezüglichen Täuschung des A - diesen zu seinem Fehlverhalten bestimmt hat.

Dem Bundesfinanzgericht selbst ist es verwehrt, diesen Verfahrensgegenstand (die Verkürzung einer Jahresumsatzsteuer durch Fehldeklaration von Umsätzen) im Beschwerdeverfahren (aus Anlass der in Voranmeldungen zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern) aufzugreifen. Ein finanzstrafrechtliches Ermittlungsverfahren der Finanzstrafbehörde wird empfohlen.

Ermittlungsergebnisse zu diesem Sachverhalt wären gegebenenfalls aber eventuell auch Anlass für eine Wiederaufnahme des hier verfahrensgegenständlichen Finanzstrafverfahrens nach § 165 FinStrG.

### **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. Die umsatzsteuerrechtlichen Ausführungen gründen sich auf eine gesicherte Rechtslage. Der zur Verfahrenseinstellung führende Willensbildung des Finanzstrafsenates liegt überdies die vorgenommene Würdigung der vorgelegten Akten und Beweise zugrunde.

Graz, am 29. Juni 2017