

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen N.N., Adresse\*\*\*\*\* , vertreten durch Dr. Heinz Neuner, Rechtsanwalt, Hietzinger Kai 5/18, 1130 Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 07.01.2019 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 05.12.2018 , SpS \*\*\*\*\* , nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10.09.2019 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie derr Schriftführerin R.G. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 5.12.2018, SpS \*\*\*\*\* , wurde das gegen den Beschuldigten N.N. geführte Finanzstrafverfahren, in dem ihm zur Last gelegt wurde, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Wien 4/5/10 vorsätzlich

a) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht - nämlich durch Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2015 - bewirkt, dass bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in folgender Höhe zu niedrig festgesetzt worden seien, und zwar

ESt 2012 in der Höhe von € 76.952,83

ESt 2013 in der Höhe von € 21.355,87

insgesamt somit € 98.308,69

und hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, sowie

b) Lohnabgaben für die Zeiträume 2012 bis 2017

L, DB, DZ 1-12/2012 in der Höhe von € 17.472,98

L, DB, DZ 1-12/2013 in der Höhe von € 10.249,92

L, DB, DZ 1-12/2014 in der Höhe von € 447,44

L, DB, DZ 1-12/2015 in der Höhe von € 1.031,92

DB, DZ 1-12/2016 in der Höhe von € 332,81

L, DB, DZ 1-12/2017 in der Höhe von € 2.513,45

insgesamt somit € 32.048,51

nicht spätestens fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) und hiedurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG begangen,

gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Zur Begründung wurde ausgeführt der Beschuldigte sei 1960 geboren, arbeite derzeit als Angestellter und verdiene monatlich € 1.500,00 netto. Er habe keine Sorgepflichten und sei finanzstrafbehördlich unbescholtan.

Er sei war seit Oktober 2005 unternehmerisch im Baunebengewerbe bzw. Bautischlerei tätig gewesen, tatsächlich habe der Beschuldigte ausschließlich Parkettböden verlegt. Am Datum1\*\*\*\*\* sei der Konkurs über ihn eröffnet, am Datum2\*\*\*\* wieder aufgehoben worden. Der Beschuldigte habe sich bei seiner Tätigkeit verschiedener Subunternehmer bedient. Anlässlich einer Betriebsprüfung seien zehn dieser Subunternehmer als Betrugsfirmen bzw. Rechnungen dieser Firmen als Scheinrechnungen eingestuft worden.

Der Beschuldigte habe dann im Ermittlungsverfahren gegenüber dem Amtsbeauftragten hinsichtlich sieben dieser Firmen den Vorwurf von Scheinrechnungen durch Vorlage von UID-Abfragen, Ausweiskopien und anderer Dokumente, die jeweils vor Zustandekommen der Geschäftsbeziehungen abverlangt worden waren, entkräften können.

Hinsichtlich drei weiterer Unternehmen habe der Beschuldigte diese Unterlagen nicht vorlegen können, sodass der Amtsbeauftragte davon ausgegangen sei, dass es sich hiebei um Schein- bzw. Betrugsfirmen gehandelt habe und die in das Rechenwerk aufgenommene Rechnungen Scheinrechnungen darstellen würden. Es handle sich dabei um die Firmen X. d.o.o. mit Sitz in L., die A-GmbH und die B-GmbH.

Tatsächlich habe der Beschuldigte die jeweils Verantwortlichen auf den Baustellen kennengelernt, diese hätten nach Arbeit gefragt. Der Beschuldigte habe hinsichtlich der beiden letztgenannten Unternehmen Abfragen durchgeführt. So habe er sich den Firmenbuchauszug vorlegen lassen und eine Abfrage in der HFU-Liste durchgeführt, sowie sich die Gewerbeberechtigung zeigen lassen. Hinsichtlich eines Unternehmens habe er auch den Ausweis des Geschäftsführers kopiert. Hinsichtlich des Unternehmens X.d.o.o. sei Herr A. auf einer Baustelle auf den Beschuldigten zugekommen und habe nach Arbeit gefragt und erklärt, dass er für eine slowenische Firma tätig sei. Der Beschuldigte habe sich daraufhin die Firmenunterlagen zeigen lassen und habe diese aber wieder A. ausgefolgt. Er habe sich bei der Wirtschaftskammer erkundigt, ob die Beauftragung eines slowenischen Unternehmens möglich sei und die Auskunft erhalten, dass dies legal sei.

Sämtliche drei Firmen hätten dann die vom Beschuldigten beauftragten Leistungen erbracht und Rechnungen gelegt, die dann vom Beschuldigten bezahlt worden seien. Dabei habe der Beschuldigte Bargeldbeträge von seinem Konto abgehoben, um einerseits Akonti den Unternehmen zu bezahlen, anderseits dann auch die Schlussrechnung bar zu bezahlen. Sämtliche Rechnungen seien von ihm bar bezahlt worden.

Es könne nicht festgestellt werden, dass der Beschuldigte „Scheinrechnungen“ gekauft und die Arbeiten tatsächlich mit Schwarzarbeitern ausgeführt habe.

Diese Feststellungen gründeten sich auf die Erhebungen der Finanzstrafbehörden, die Verantwortung des Beschuldigten und die von seinem Verteidiger in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat vorgelegten Urkunden. Hinsichtlich der A-GmbH und der B-GmbH habe der Beschuldigte durch seinen Verteidiger in der Spruchsenatsverhandlung durch Vorlage der Urkunden nachweisen können, dass er Firmenbuchauszug und HFU-Listen-Abfragen gemacht habe, sowie sich die Gewerbeberechtigung vorlegen habe lassen, die er in Kopie behalten habe. Seitens der Finanz habe somit kein Nachweis erbracht werden können, dass von diesen beiden Unternehmen Scheinrechnungen ausgestellt worden wären. Angesichts des Umstandes, dass der Beschuldigte die Firmenunterlagen eingeholt habe, ergebe sich auch kein Hinweis darauf, dass er einen Vorsatz darauf gehabt habe, dass die von den Firmen gelegten Rechnungen leistungslos gelegt worden seien.

Hinsichtlich des Unternehmens X. d.o.o. habe der Beschuldigte glaubhaft angegeben, dass A. ihn auf der Baustelle angesprochen habe. Die Aussage des A. im Ermittlungsverfahren, wonach er „schwarz“ € 1.300,00 monatlich bekommen habe und keineswegs für eine Firma tätig gewesen sei, habe durch den Beschuldigten glaubhaft in Zweifel gezogen werden können, zumal dieser Lohn - bei einem 20 Arbeitstage enthaltenen Monat - einen Tageslohn von € 65,00 bedeuten würde, was tatsächlich einen nicht glaubhaft geringen Lohn darstelle, wenn sämtliche Versicherungsleistungen für Sozialversicherung, Pensionsversicherung, etc. vom „Schwarzlohnempfänger“ getragen werden müssten. Dazu habe der Beschuldigte auch einen Schuldschein des A. vorgelegt und dazu vorgebracht, dass dieser aus Akontiüberzahlungen herrühre, wodurch die Beauftragung des A. im Zuge eines Unternehmens umso glaubhafter werde. Letztlich gebe es außer der Aussage des Herrn A. keinen Hinweis darauf, dass der Beschuldigte hinsichtlich der X.d.o.o. Scheinrechnungen in sein Rechenwerk aufgenommen habe, wobei - wie oben dargestellt - die Aussage des A. durchaus in ihrer Glaubwürdigkeit erschüttert worden sei. Es sei somit zumindest im Zweifel nicht gelungen nachzuweisen, dass hinsichtlich einer der drei Unternehmen Scheinrechnungen in das Rechenwerk aufgenommen worden seien.

Auch der Umstand, dass sämtliche Rechnungen in bar bezahlt worden seien, vermöge einen Schuld Beweis nicht zu erbringen, sei dies doch auch hinsichtlich der vom Amtsbeauftragten als reelle Unternehmen beurteilten weiteren sieben Firmen in derselben Art und Weise erfolgt. Durchaus glaubhaft habe der Beschuldigte versichert, dass gerade bei größeren Arbeiten laufend Akonti zu zahlen gewesen seien, sodass auch das Fehlen

eines entsprechenden größeren Abhebungsbetrages vom Konto zum Zeitpunkt der Rechnungslegung nicht zu beweisen vermöge, dass diese Rechnungen tatsächlich gar nicht bezahlt worden seien und es sich sohin um Scheinrechnungen handle. Vielmehr habe der Beschuldigte den durchaus einfachen bodenständigen Eindruck gemacht, dass er laufend von seinem Konto kleine Beträge abgehoben habe, um diese dann vorrätig für entsprechende Barzahlungen zu haben.

Es sei der Nachweis nicht gelungen, dass der Beschuldigte von den drei genannten Unternehmen Scheinrechnungen erhalten, diese in sein Rechenwerk aufgenommen, so Abgaben verkürzt und die Arbeiten tatsächlich mit Schwarzarbeitern durchgeführt habe.

Für eine Beurteilung des Sachverhalts als grob fahrlässig sei auch kein Raum geblieben, da der Beschuldigte entweder Scheinrechnungen gekauft habe, dann hätte er fraglos vorsätzlich gehandelt, oder eben nicht. Eine bloß mangelhafte Überprüfung der Unternehmen würde keine grob fahrlässige Abgabenverkürzung durch den Beschuldigten bewirken, wenn dieser für tatsächlich erbrachte Leistungen entsprechende Rechnungen bezahlt, jedoch nicht überprüft habe, ob diese Unternehmen dann die von ihm bezahlten Rechnungen entsprechenden abgabenrechtlichen Beurteilungen zugeführt hätten.

Diesfalls könne ihm nur eine Beteiligung an einer Abgabenverkürzung jener Unternehmen unterstellt werden, was gegenständlich bei der angelasteten Abgabenverkürzung der Einkommensteuer und Lohnabgaben des Beschuldigten nicht der Fall sei. Mangels Schuld nachweis sei das Finanzstrafverfahren einzustellen.

-----

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 7.1.2019, in der wie folgt ausgeführt wird:

*"Herr N.N., geb. am Datum, wohnhaft in Adresse1, hat vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt, dass festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden sowie vorsätzlich Lohnabgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt). Siehe dazu Anhang „20181004\_SPS Anzeige N.“.*

*In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg am 05. Dezember 2018 wurde das Verfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt. Zur Begründung der Einstellung siehe Anhang „20181220\_Erkenntnis SPS 05122018“.*

*Entgegen den Ausführungen im Erkenntnis vom 05. Dezember 2018 konnte der Beschuldigte zu den drei betreffenden Firmen (X. d.o.o. mit Sitz in L., A-GmbH und B-GmbH) nicht die gleichen Unterlagen vorlegen, wie er es bei anderen Geschäftspartnern konnte. So wurde zu diesen drei Firmen etwa keine UID-Abfrage vorgelegt und der Beschuldigte verneinte auch die Frage, ob er die UID Nummer überhaupt überprüft habe. Auffällig dabei ist, dass gerade bei diesen Firmen die UID Nummer bereits vor Zustandekommen der Geschäftsbeziehung begrenzt war, bzw. im Laufe der*

*Zusammenarbeit begrenzt wurde. Auf den vorgelegten Unterlagen gab es Auffälligkeiten, z.B. stimmt der Geschäftsführer laut Firmenbuch nicht mit dem Geschäftsführer laut Gewerberegisterauszug überein.*

*Zu den Barzahlungen ist zu erwähnen, dass im Zuge einer persönlichen Vorsprache inkl. Durchsicht sämtlicher Kontoauszüge der betroffenen Jahre gemeinsam mit dem Beschuldigten, der tatsächliche Zahlungsfluss nicht restlos geklärt werden konnte. Es wird daher der Antrag gestellt, der Beschuldigte möge die bereits wieder ausgefolgten Kontoauszüge im Zuge einer mündlichen Verhandlung erneut zur Durchsicht vorlegen, um die in der mündlichen Verhandlung vom 05. Dezember 2018 getätigte Aussage der Akontozahlungen nachzuweisen. Da der Beschuldigte nach eigener Aussage auch seine Privatausgaben mittels desselben Bankkontos gedeckt hat, wird dies bei der Durchsicht der Kontoauszüge zu berücksichtigen sein.*

*Außerdem ist noch festzuhalten, dass hinsichtlich der sieben weiteren, von der Betriebsprüfung festgestellten, Scheinfirmen bzw. deren Scheinrechnungen die Beweislage nicht ausreichend war, um diese ebenfalls anzulasten. Dies bedeutet allerdings nicht, wie in der Begründung des Erkenntnisses vom 05. Dezember 2018 zu lesen ist, dass diese von der Finanzstrafbehörde als reell beurteilt wurden. Vielmehr sind diese bereits als Betrugsfirmen bekannt, bzw. wurden diese auch im Zuge anderer Betriebsprüfungen bereits als Scheinfirmen eingestuft. Weiters ist keine dieser Firmen noch existent. Vor Prüfungsbeginn wurden auch von der damaligen Buchhalterin des Beschuldigten bereits verbuchte Fremdleistungen einer „C-GmbH“ wieder ausgebucht, da es sich nach Aussage der Buchhalterin um eine Betrugsfirma handelte. Diese wieder ausgebuchten Fremdleistungen beliefen sich auf € 108.779,95.*

*Betreffend der angelasteten Abfuhrdifferenzen ist auszuführen, dass diese weder in der mündlichen Verhandlung am 05. Dezember noch in der Begründung der Einstellung berücksichtigt wurden. Es ist daher nicht verständlich, warum auch diese betreffend das Verfahren eingestellt wurde. Die Abfuhrdifferenzen ergeben sich auf Grund der dem Prüfer vorgelegten Lohnkonten zu den bisher dem Finanzamt gemeldeten Lohnabgaben. Da es hier weder zu einer Zurechnung noch zu einer Schätzung gekommen ist, sondern lediglich die vom Beschuldigten vorgelegten Unterlagen herangezogen wurden, ergibt sich daraus ein vorsätzliches Handeln durch den Beschuldigten. Da die entsprechenden Lohnabgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt wurden, wäre der Beschuldigte zumindest die Abfuhrdifferenzen betreffend nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen gewesen.*

*Um die Aussagen des Beschuldigten betreffend der Akontozahlungen an Herrn A. und der vorgelegten Schuldenerklärung zu überprüfen, wird hiermit der Antrag gestellt Herrn B. A., geb 19.07.1978, wohnhaft in Adresse2 als Zeugen zur mündlichen Verhandlung zu laden."*

-----

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 9.4.2019 wurde der Beschuldigte aufgefordert, die Mittelherkunft der behaupteter Weise von ihm in den Jahren 2012 und

2013 geleisteten Barzahlungen an die Subfirmen X. mit Sitz in L., A-GmbH und B-GmbH anhand vorzulegender Kopien sämtlicher Kontenbewegungen oder anhand anderer geeigneter Unterlagen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Dem Beschuldigten wurde wie folgt vorgehalten:

*Laut Bericht über die Außenprüfung vom 11.10.2017 unter Tz 2 wurden nicht anzuerkennende Fremdleistungen aufgrund von Scheinrechnungen der Fa. X. für das Jahr 2012 iHv € 74.884,49 und für 2013 iHv € 18.550,91 festgestellt.*

*Weiters wurden nach den Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung vom 11.10.2017 unter Tz. 4 Fremdleistungen aufgrund von auf den Namen der Fa. A-GmbH lautenden Rechnungen im Jahr 2012 iHv € 220.314,31 sowie auf den Namen der Fa. B-GmbH lautenden Rechnungen im Jahr 2013 iHv € 115.236,61 als Betriebsausgaben geltend gemacht.*

*Bitte auch um Vorlage geeigneter Unterlagen (in Kopie), die die tatsächliche Leistungserbringung durch diese drei genannten Firmen (und nicht nur deren formelle Existenz am Papier) nachweisen (z.B. Schriftverkehr mit den Subfirmen, Arbeitsaufzeichnungen, Bautagebücher, Namen der Personen die namens dieser Subfirmen für den Beschuldigten gearbeitet haben etc., Nennung von Zeugen, die dazu Wahrnehmungen gemacht haben).*"

-----

Mit Schriftsatz vom 8.5.2019 legte der Beschuldigte in Beantwortung des Vorhalts vom 9.4.2019 hinsichtlich der Subfirmen X. d.o.o. zum Beweis der Existenz der Firma einen Auszug aus dem Gerichts-/Geschäftsregister der Agencija Republike Slovenije vom 5.4.2011, ein Auftragsschreiben und eine Konvolut von Rechnungen an diese Subfirma samt Zahlungsbelegen in Form von Ersatzschecks (Barabhebungen) und Überweisungsbelegen im Betrag von insgesamt € 43.330,002 bei.

Betreffend die Fa. A-GmbH legte der Beschuldigte einen abverlangten Firmenbuchauszug vom 6.4.2012, Gewerberechtsbescheid vom 1.9.2011, Daten des Steueraktes für 2012 vom 6.2.2012 und 5 Auszüge aus der HFU-Liste, eine MIAS-Abfrage vom 24.4.2012 sowie die an die A-GmbH gelegten Rechnungen samt Zahlungsbestätigungen und Ersatzschecks (Barabhebungen) im Betrag von € 126.000,00 vor.

Im Bezug auf die Fa. B-GmbH legte der Beschuldigte in Beantwortung des Vorhalts einen Firmenbuchauszug vom 14.1.2013, eine ZMR-Auskunft vom 26.2.2013, einen Auszug aus dem Gewerberegister vom 22.2.2013, 3 Auszüge aus der HFU-Liste sowie Rechnungen samt Zahlungsbestätigungen und Ersatzschecks (Barabhebungen) im Betrag von € 43.500,00 bei.

Dazu führt der Beschuldigte durch seinen Verteidiger weiter aus:

*Es handelt sich alleine bei diesen drei Subunternehmen sohin um bezahlte Barbeträge (und zwei Überweisungsbelege) von gesamt € 212.830,00.*

Bemerkt wird, dass nicht alle Ersatzschecks (Barbehebungen) den jeweils gelegten Rechnungen im genauen Betrag „1 : 1“ entsprechen bzw. zuordenbar sind.

Allerdings decken diese weitgehend - oder sogar in darüber hinausgehendem Ausmaß - die gelegten Rechnungen ab und sind alle diese Behebungen jeweils sehr zeitnahe bzw. knapp vor Rechnungslegung, teilweise sogar vom selben Tag, vorgenommen, sodass sich auch daraus die Zurechenbarkeit ergibt.

Soweit aber keine ganz konkreten Zuordnungen erfolgen können (entweder keine Ersatzschecks (Barabhebungen) vorhanden oder teilweise zu niedrige oder zu hohe Abhebungen), ist darauf zu verweisen, dass Beträge auch aus anderen, weiteren, in den Jahren 2012 und 2013 erfolgten Barabhebungen meinerseits hinzugezahlt wurden (s. gleich unten) bzw. die über die gelegten Rechnungen hinausgehend abgehobenen Beträge bei mir für spätere Zahlungen verwahrt wurden und/oder damit andere Ausgaben meines Unternehmens bezahlt wurden.

Weiters und zusätzlich werden sohin für die Kalenderjahre 2012 und 2013 ein Konvolut von Ersatzschecks (Barbehebungen), konkret vom 06.02.2012 bis 23.12.2013 mit insgesamt 60 Barabhebungen mit Beträgen zwischen € 450,00 und € 10.000,00 vorgelegt.

Insgesamt handelt es sich in diesen beiden Jahren sohin um Barabhebungen von gesamt € 235.450,00, die zusätzlich zur oben ausgeführten Bezahlung von Subfirmen meines Unternehmens, aber auch zum teilweisen Einkauf von Materialien, Benzinkosten, Taxispesen, Parkscheinen, Kfz Service- und Reparaturkosten, Bürobedarf und sonstigen laufende Aufwendungen abgehoben wurden.

Ich habe dabei, wie aus den vorgelegten Urkunden ersichtlich ist, für absehbare Zahlungsverpflichtungen meines Unternehmens immer wieder nur sehr „runde“ Beträge von meinem Konto behoben.

Diese Beträge habe ich bei mir verwahrt und im Falle der Notwendigkeit für die oben angeführten Zwecke entnommen.

Die von mir sohin gewählte und geübte Vorgangsweise mag (für das Finanzamt) möglicherweise befremdlich und unüblich erscheinen, allerdings habe ich mir diese so zur Gewohnheit gemacht und liegt dies sicher auch in meiner Mentalität begründet. Ich wollte aus verschiedenen Gründen eben keine höheren Beträge auf meinem Bankkonto belassen und so immer liquide sein.

Ich bin - als Serbe, zuletzt aber wohnhaft in Kroatien - aufgrund des Balkankonfliktes im Jahr 1992 nach Deutschland gegangen und von dort im Jahr 2002 nach Österreich.

Ich habe im „ehemaligen Jugoslawien“ aufgrund dieses Konfliktes alle meine (materiellen) Güter verloren. Auch darauf ist meine Gepflogenheit der Barabhebungen und der Verwahrung von Geldbeträgen (natürlich auch nie für lange Zeit) bei mir zu Hause zurückzuführen.

Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass in den Jahren 2012 und 2013 die Barzahlungen insbesondere auch von Subunternehmern zulässig und nicht beanstandbar waren.

Weiters ist darauf zu verweisen, dass ich in den Jahren 2012 und 2013 stets lediglich zwei bis vier Angestellte (Bauarbeiter) beschäftigt hatte.

Ein (finanzielles) Volumen, wie oben ausgeführt, ist allerdings unter Zugrundelegung von durchschnittlich nur zwei bis vier Mitarbeitern für ein Einzelunternehmen nicht darstellbar bzw. können (durch einfache „Rückrechnung“) mit nur zwei bis vier Mitarbeitern keine Umsätze, wie ausgeführt, erwirtschaftet werden.

Auch dieser Umstand indiziert nicht nur, sondern beweist sogar, dass ich mich zur Abarbeitung meiner Aufträge Fremdfirmen bzw. Subunternehmen geradezu bedienen musste.

Ich werde - so mir dies möglich ist - zur noch anzuberaumenden mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht auch eine Bestätigung der Wiener Gebietskrankenkasse mitnehmen, aus der die Anzahl der bei mir in den Jahren 2012 und 2013 durchschnittlich beschäftigten Mitarbeiter ersichtlich ist.

Abschließend bleibt zu den gegen mich erhobenen Vorwürfen noch auszuführen wie folgt:

Einer der Hauptvorwürfe - wenn nicht der Hauptvorwurf überhaupt - gegen mich lautet, ich hätte Herrn A. um die Gründung der „Scheinfirma“ X. in Slowenien ersucht bzw. ihn dazu überredet, um mir Lohnabgaben zu ersparen (Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 04.10.2018, Seite 2 unten und Seite 3, 4. Absatz).

Nach der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung des FA 4/5/ 10 vom 11.10.2017, Seite 4 „Tz. 2 Scheinrechnungen X.“ wurde aus diesem Grund auch die X. am 01.03.2012 (!) gegründet bzw. soll sie am 01.03.2012 (!) gegründet worden sein. Diese Feststellungen, die auf den Aussagen des A. fußen, sind falsch.

Nach dem von mir im „Konvolut X.“ vorgelegtem „Ordentlicher Auszug aus dem Gerichts-/Geschäftsregister“ vom 05.04.2011 geht mit hinreichender Sicherheit bzw. eindeutig hervor, dass die X. bereits am 29. Oktober 2010 (!) gegründet wurde.

Die erste Rechnung der X. an mich datiert vom 13. Jänner 2012, sohin deutlich mehr als ein Jahr später.

Es ist sohin evident, dass die Gründung der X., mit der das ganze Jahr 2011 , keinerlei Geschäftsbeziehung gegeben war, nicht "ausschließlich über meinen Wunsch und um Scheinrechnungen zu legen", (erst) am 01.03.2012 (s. NS über die Schlussbesprechung) erfolgte.

Dieser vom Finanzamt gegen mich erhobene Vorwurf bricht sohin schon dadurch

in sich zusammen.

Dazu kommt - und rundet dies das Bild ab - dass ich mit Herrn A. im Streit lebe, weil er mir einen Betrag von € 13 ,000,00 schuldet. Gleichwohl er sogar am 01. April 2014 ein Schuldanerkenntnis unterfertigt hat, hat er den genannten Betrag bislang nicht rückbezahlt.

Dieser Streit hat ihn ganz offensichtlich, um mir zu schaden, auch veranlasst, bei seinen Einvernahmen mir die angeblich gewünschte Gründung seiner Gesellschaft zu unterstellen und den (von ihm sogar jeweils bestätigten!) Erhalt der von ihm als mein Subunternehmer verrechneten und erhaltenen Beträge zu leugnen.

Beweis: beiliegendes Schuldanerkenntnis vom 01.04.2014

Ich habe bei der Beauftragung meiner Subunternehmen auch den erforderlichen Sorgfaltsmäßigstab eingehalten.

So ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, dass ich mir jeweils die Gewerbeberechtigungen der Subunternehmen ausfolgen ließ, im April 2012 (A-GmbH) bzw. im Jänner 2013 (B-GmbH) Firmenbuchauszüge eingeholt habe, bezüglich der A-GmbH am 06. Februar 2012 die Daten des Steuerkontos abgefragt habe und bezüglich der A-GmbH am 15.10.2011, 01.11.2011, 15.02.2012, 15.03.2012 und 03.07.2012 sowie bezüglich der B-GmbH am 14.01.2013 und am 31.05.2013 Auszüge aus der HFU-Liste erstellt habe.

Bezüglich der A-GmbH habe ich zusätzlich am 24. April 2012 das MwSt - Informationsaustauschsystem abgefragt, bei der B-GmbH ließ ich mir: die Bestätigung des DLZ-AGH vom 07.03.2013 (Aufnahme in die Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen) ausfolgen.

Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auch noch darauf, dass die A-GmbH bereits im Jahr 2002 (und sohin bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit 10 Jahre lang als werbendes Unternehmen existent!) und die B-GmbH im Frühjahr 2009 (und sohin bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit auch bereits 4 Jahre lang als werbendes Unternehmen existiert) gegründet wurde.

Ich konnte daher auch aus diesen Gründen durchaus von der Rechtskonformität dieser beiden Unternehmen ausgehen.

Wenn mir das Finanzamt letztlich vorwirft, dass die A-GmbH über eine UID-Nummer lediglich bis 9. Oktober 2012 und die B-GmbH über eine solche lediglich bis 30. August 2013 verfügt hatte und ich auch „nachher“ noch Geschäfte mit diesen Unternehmen getätigt hätte, so ist dem zu entgegnen, dass einerseits nach ständiger Judikatur der anzulegende Sorgfaltsmäßigstab nicht überspannt werden kann und darf und insbesondere andererseits Beauftragungen meiner Subunternehmer teilweise (sohin jeweils die letzten Aufträge) zu Zeitpunkten erfolgten, zu denen diese noch über die UID-Nummer verfügt hatten, die Leistungserbringung aber (auch) in einen Zeitraum danach fiel und deren Rechnungen naturgemäß auch erst danach gelegt wurden.

*Bei der A-GmbH betrifft ein einziger (bereits fast zwei Jahre alter laufender!) Auftrag einen Leistungszeitraum auch noch nach dem 09. Oktober 2012 (bezeichnenderweise das Finanzamt Adresse3), bei der B-GmbH wurden nur 6 Rechnungen nach dem 30. August 2013 gelegt, drei davon noch im September 2013 (sohin innerhalb eines Monates), drei bis Mitte Oktober 2013 (sohin innerhalb von 6 Wochen).*

*Es ist daher unverständlich, wieso das FA 4/5/10 in seiner Niederschrift und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11.10.2017 auf Seite 6, Mitte, zum Tatbestand P. B-GmbH ausführen kann, dass „ die geltend gemachten Rechnungen erst danach ... " (Anm.: nach dem 30. August 2013) ausgestellt wurden.*

*Tatsächlich datieren 16 der insgesamt 22 (beiliegenden) Rechnungen der P. B-GmbH vor dem 30. August 2013, wobei - noch einmal - die „Vorlaufzeit“ bezüglich auch der anderen 6 Rechnungen (von der Auftragserteilung bis zur tatsächlichen Rechnungslegung) rund vier bis acht Wochen (!) beträgt.*

*Beim Auftrag A-GmbH Adresse3 handelte es sich überhaupt um einen zugrunde liegenden Auftrag über zwei Jahre, bereits die erste von der A-GmbH gelegte Rechnung 18/2012 vom 06.02.2012 wie auch so gut wie alle anderen beiliegenden Rechnungen der A-GmbH weist (weisen) als Leistungsgegenstand das BVH Adresse3 aus.*

*Unter Verweis auf diese Ausführungen wird sohin gestellt der höfliche Antrag, der Beschwerde des FA 9/18/19 Klosterneuburg vom 07. Jänner 2019 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9 / 18 / 19/ Klosterneuburg vom 5. Dezember 2018, SpS \*\*\*\*\* , keine Folge zu geben."*

-----

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes führte der Beschuldigte ergänzend aus, er sei derzeit Angestellter einer Parkettbodenfirma und sein monatliches Nettogehalt betrage € 1.454,00, davon würden etwas mehr als € 300,00 für Zahlungen aufgrund Privatkurses einbehalten und abgeführt. Er habe kein Privatvermögen, keine Sorgepflichten und auch keine Schulden.

Zu den Eingangsrechnungen der Fa. X. d.o.o an das Einzelunternehmen N.N. in den Jahren 2012 und 2013 und Vorhalt Zeugenaussage B. A. vom 4.9.2018, dass die auf den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht von der Fa. X. d.o.o erbracht worden seien, führte der Beschuldigte aus, Herr A. habe eigenständig eine Firma in Slowenien gegründet und sei mit dieser Firma zu ihm gekommen und habe um Aufträge ersucht. Er habe mit der Firmengründung in Slowenien nichts zu tun gehabt, auch habe er das Stammkapital iHv € 7.500,00 für die Gründung in Slowenien nicht zur Verfügung gestellt. Herr A. habe auch eigene Beschäftigte auf seinen Baustellen eingesetzt. Name bzw. Anschrift dieser Personen könne der Beschuldigte nennen. Er wisse nur, dass eine Person aus Polen gewesen sei, diese Person hätte in L. angemeldet werden sollen. Ob dies gelungen sei, wisse er nicht.

Auf die Frage warum der Beschuldigte glaube, dass Herr A. ihn unter der Strafdrohung einer unrichtigen Zeugenaussage belaste, führte der Beschuldigte aus, dass er annehme, dass sich A. wahrscheinlich selbst reinwaschen habe wollen. Es sei für den Beschuldigte völlig unglaublich, dass A. nicht verstanden hätte, was auf den von ihm ausgestellten Rechnungen gestanden sei. Dies sei regelmäßig eine bestimmte Anzahl von Quadratmetern von Parkettbodenverlegung und der Betrag in Euro gewesen, was war leicht zu verstehen sei. A. habe die Beträge immer in bar ausbezahlt haben wollen, es gebe aber auch zwei Überweisungen auf sein Firmenkonto.

Zu den im Rahmen der Außenprüfung nicht zum Betriebsausgabenabzug anerkannten Eingangsrechnungen der Fa. B-GmbH und der Fa. A-GmbH führte der Beschuldigte auf Befragung aus, er habe diese Firmen zwar am Beginn ihrer Tätigkeit dahingehend kontrolliert, dass er Firmenbuchauszug, Auszug aus dem Gewerberegister und der HFU-Liste sowie UID Nummern überprüft habe. Leider habe er dies dann in der Folge nicht bei jeder Auftragerteilung gemacht, da er arbeitsmäßig sehr überlastet gewesen sei. Deswegen habe er auch keine Bautagebücher bzw. ähnliche Aufzeichnungen geführt und könne auch keine Namen von Zeugen nennen, die Personen kennen würden, die namens dieser Subfirmen tätig gewesen seien. Er könne somit auch keine Namen von Personen nennen, die namens der Firmen wie Fa. B-GmbH und der Fa. A-GmbH tätig geworden seien und von ihm Aufträge in Empfang genommen hätten. Das Ganze sei immer persönlich auf den Baustellen abgewickelt und in bar bezahlt worden.

Der Beschuldigte sei in diesem Zusammenhang nicht von Scheinfirmen ausgegangen, obwohl er von steuerlichen Betrugsszenarien im Baubereich gehört habe. Er habe nahezu 100% auf Handschlag unter mündlicher Vereinbarung abgewickelt. Da die Leistungen an sein Unternehmen erbracht worden seien, habe er auch die Zahlungen dafür getätigt. Er habe auf den Baustellen auch teilweise mitgearbeitet, jedoch immer die Endabnahme durchgeführt, weil er für die Qualität der Arbeiten verantwortlich gewesen sei. Nach Endabnahme seien die Rechnungsbeträge in bar bezahlt worden. Auf den Baustellen hab er auch Arbeitnehmer der Subfirmen wahrgenommen, habe aber von diesen keine Ausweise verlangt bzw. Ausweiskopien gemacht. Er habe mit seiner Einzelfirma regelmäßig als Subauftragnehmer großer Bauunternehmen auf dieselbe Art und Weise gearbeitet und an diese in der Folge auch Rechnung gelegt.

Auf den Vorhalt, im Rahmen der GPLA-Prüfungen vom 2.11.2017 für den Zeitraum 1.1.2012 bis 31.12.2014 und vom 14.12.2017 für den Zeitraum 1.1.2015 bis 9.11.2017 seien für das gegenständliche Verfahren relevante Abfuhrdifferenzen an lohnabhängigen Abgaben in Höhe von insgesamt € 5.821,93 festgestellt worden, wobei es sich dabei um auf den Lohnkonten selbst berechnete Beträge, die von ihm nicht ans Finanzamt abgeführt wurden, handelte, führte der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht aus: Die Abfuhrdifferenzen könne er sich überhaupt nicht erklären, die Lohnverrechnung sei durch den Steuerberater durchgeführt worden und alle Erlagscheine, die ihm von diesem übermittelt worden seien, habe er auch an das

Finanzamt bezahlt. Er habe in diesem Zeitraum keine finanziellen Probleme gehabt und sei seinen Zahlungspflichten regelmäßig nachkommen.

Auf Vorhalt des Amtsbeauftragten dahingehend, dass die Rechnungen der hier in Rede stehenden Subfirmen in den Jahren 2012 und 2013 in Summe mehr als € 469.384,21 ausmachen würden und Barabhebungen vom Bankkonto iHv ca. € 448.280,00 nachgewiesen worden seien, wobei auch Privataufwendungen über dieses Konto gelaufen seien, führt der Beschuldigte aus, dass er aus seiner Tätigkeit in Deutschland (12 Jahre davor) ca. € 120.000,00 an Ersparnissen (bar) nach Österreich mitgenommen habe. Bei Firmengründung sei ein Kredit bei der Bank Austria in Höhe von € 35.000,00 aufgenommen worden, den er bar bei sich zu Hause aufbewahrt habe. Auch aus einem vorherigen Dienstverhältnis habe er € 8.000,00 bar von der Bauarbeiter Urlaubskassa ausbezahlt bekommen.

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

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

*Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.*

Dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren liegen die Feststellungen einer mit Bericht vom 11.10.2017 abgeschlossenen Außenprüfung des Einzelunternehmens des Bf. zugrunde. Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant, wurden seitens der Betriebsprüfung folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 2 Scheinrechnungen X.

*Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung wurde durch die Bp festgestellt, dass in den Jahren 2012 und 2013 durch den Abgabepflichtigen unter dem Titel "Fremdleistungen gem. § 19" unter anderem Eingangsrechnungen der Fa. X. d.o.o, mit Sitz in L., Slowenien, als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.*

*Die Fa. X. d.o.o. wurde von A. B., einem serbischen Staatsbürger mit Wohnsitz in Österreich, am 01.03.2012 gegründet. Dieser hat im Zuge der gleichzeitig stattfindenden GPLA-Prüfung niederschriftlich bekanntgegeben, dass die Firmengründung in Slowenien nur deshalb erfolgte, weil N.N. dies so wollte, weil er sich für A., der in Wirklichkeit während des gesamten Prüfungszeitraumes (2012 - 2015) als Dienstnehmer für ihn beschäftigt war, die Lohn- und Sozialabgaben ersparen wollte. A. gab weiters an, dass er als einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der X. d.o.o. in den Jahren 2012 und 2013*

*Rechnungen an N.N. ausgestellt hatte. Die in Rechnung gestellten Geldbeträge sind aber laut A. B. nie geflossen, obwohl er (A. B.) auf diesen Rechnungen mit seiner Unterschrift bestätigt hatte, die jeweilige Rechnungssumme in bar erhalten zu haben. A. B. behauptet weiters, von N.N. für seine Tätigkeit als Bodenleger lediglich einen monatlichen Nettolohn von € 1.300,00 ausbezahlt bekommen zu haben.*

*Bei den Rechnungen der X. d.o.o. handelt es sich offensichtlich um Scheinrechnungen, da weder die Leistungserbringung noch die entsprechenden Geldflüsse tatsächlich stattgefunden haben. Die vom Abgabepflichtigen als Fremdleistungen geltend gemachten Rechnungen der X. d.o.o. sind daher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.*

*Die tatsächlich an A. B. bezahlten Löhne von monatlich € 1.300,00 (brutto für netto) werden durch die Bp bei der Gewinnermittlung als zusätzlicher Personalaufwand berücksichtigt. Die darauf entfallenden Lohn- und Sozialabgaben werden im Zuge der GPLA-Prüfung ermittelt und vorgeschrieben. Diese wirken sich beim Abgabepflichtigen, da dieser seinen Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, nicht im Prüfungszeitraum sondern erst zum Zeitpunkt ihrer Entrichtung erfolgsmindernd aus.*

*Nicht anzuerkennende Fremdleistungen 2012: € 74.884,49*

*Nicht anzuerkennende Fremdleistungen 2013: € 18.550,91*

**Tz. 4 zur A-GmbH:** 2012: € 220.314,31

*Im Jahr 2012 war als Gesellschafter/Geschäftsführer ein gewisser S., geb. am Datum eingetragen. Es wurden für dieses Jahr keine Erklärungen abgegeben, sodass die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden mussten. Im Zuge einer Außenprüfung in Verbindung mit § 99 FinStrG ist Hr. S. trotz schriftlicher Vorladung zur Beschuldigteinvernahme zu keinem Termin erschienen. Am Datum X\*\*\*\* erfolgte die Konkurseröffnung und am Datum Y\*\*\* die amtswegige Löschung aus dem Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit. Die UID-Nummer wurde am 9.10.2012 begrenzt. Auffällig ist auch, dass es mindestens 3 verschiedene Erscheinungsbilder von Rechnungen gibt, auf denen die A-GmbH als leistendes Unternehmen aufscheint. Es handelte sich spätestens seit dem Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsanteile durch S., welcher am 12.7.2011 erfolgte, um eine Betrugsfirma. Die geltend gemachten Rechnungen der A-GmbH sind daher nicht anzuerkennen.*

**Tz. 4 zur B-GmbH:** 2013: € 115.236,61

*Die Übernahme der Gesellschaftsanteile durch D. (geb. \*\*.\*\*.1959) erfolgte am 29.11.2012. Dieser war auch als Geschäftsführer eingetragen, bis die Gesellschaft am Datum \*\*\* wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht wurde. Die Begrenzung der UID-Nummer erfolgte mit 30.8.2013. Die geltend gemachten Rechnungen wurden daher erst danach ausgestellt. Die B-GmbH ist darüber hinaus in den letzten Jahren immer wieder im Zuge von Außenprüfungen als Betrugsfirma in Erscheinung getreten. Die Rechnungen der B-GmbH sind daher nicht anzuerkennen.*

**Tz. 5 Fiktiver Lohnaufwand**

*Aufgrund der getroffenen Feststellungen ist durch die Bp zwingend davon auszugehen, dass die von den diversen Subfirmen in Rechnung gestellten Leistungen zwar erbracht worden sind, aber die Leistungserbringung nicht von den rechnungsausstellenden Subfirmen, sondern durch den Abgabepflichtigen selbst mit nicht bei ihm Angemeldeten erbracht worden sind. Die sich im Rechenwerk des Abgabepflichtigen befindlichen Rechnungen der in der Tz. 4 angeführten Subunternehmen sind mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit "Deckungsrechnungen", die lediglich einerseits dazu dienten, die "schwarz" ausbezahlten Löhne in der Buchhaltung unterzubringen und andererseits den beim Finanzamt erklärtten Gewinn zu "optimieren".*

*Für die Schwarzlöhne wird durch die Bp im Prüfungszeitraum ein fiktiver Lohnaufwand im Ausmaß von 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen lt. Tz. 4 berücksichtigt. Dieser unterliegt den Lohnabgaben (Lohnsteuer, DB, DZ, Kommunalsteuer), welche im Zuge der GPLA-Prüfung ermittelt und vorgeschrieben werden, was beim Abgabepflichtigen aufgrund der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) erst zum Zeitpunkt ihrer Errichtung zu einer Erfolgsminderung führt."*

Mit weiteren Bericht vom 2.11.2017 (ABNr. \*\*\*\*/16) wurde eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für den Zeitraum 1.1.2012-31.12.2014 abgeschlossen, im Rahmen derer folgende für das gegenständliche Beschwerdeverfahren relevante Feststellungen getroffen wurden:

#### *"Pauschale Nachrechnung Finanz 2012*

##### *Sachverhaltsdarstellung*

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Fremdleistungen der Firmen A-GmbH, D-GmbH und E-GmbH im KJ 2012 nicht anerkannt. Vom fiktiven Lohnaufwand in Höhe v. € 130.356,10 waren im Zuge der GPLA die Lohnabgaben zu berechnen. Die LSt v. 7% (als Basis der Berechnung wurde der durchschnittl. KV Lohn in Höhe v. € 1.592,00 herangezogen), der Dienstgeberbeitrag 4,5 %, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 0,42% sowie die Kommunalsteuer 3% wurden nachversteuert."*

Für das gegenständliche Verfahren ergibt sich aufgrund der Nichtanerkennung der Fremdleistungen der Firmen A-GmbH in Höhe von € 220.314,31 ein fiktiver Lohnaufwand von € 110.170,65. Daraus errechnen sich nach den Prüfungsfeststellungen folgende lohabhängige Abgaben:

Lohnsteuer 1-12/2012 in Höhe von € 7.711,95

Dienstgeberbeiträge 1-12/2012 in Höhe von € 4.957,68

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2012 in Höhe von € 462,72

#### *"Pauschale Nachrechnung Finanz 2013*

##### *Sachverhaltsdarstellung*

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Fremdleistungen der Firma B-GmbH im KJ 2013 nicht anerkannt. Vom fiktiven Lohnaufwand in Höhe v. € 57.618,31 waren im Zuge der GPLA die Lohnabgaben zu berechnen. Die LSt v. 7% (als Basis der Berechnung wurde der durchschnittl. KV Lohn in Höhe v. € 1.592,00 herangezogen), der Dienstgeberbeitrag*

4,5%, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 0,42% sowie die Kommunalsteuer 3% wurden nachversteuert."

Daraus errechnen sich nach den Prüfungsfeststellungen folgende lohabhängige Abgaben:  
Lohnsteuer 1-12/2013 in Höhe von € 4.033,28,28

Dienstgeberbeiträge 1-12/2013 in Höhe von € 2.592,82

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2013 in Höhe von € 230,47

"Entgelt/Bezug A.

#### Sachverhaltsdarstellung

Gem. § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u. a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Es ist aufgrund des vorliegenden Sachverhalts davon auszugehen, dass Herr A. seine Arbeitskraft geschuldet hat und somit ein Dienstverhältnis anzunehmen ist. Dafür sprechen auch folgende Tatsachen: Das zu verarbeitende Material sowie das benötigte Werkzeug wurden von der Fa. N. zur Verfügung gestellt. Herr A. wurde im gesamten Prüfungszeitraum mtl. mit € 1.300,00 entlohnt. Der Arbeitsort wurde vom Arbeitgeber vorgegeben. Aus dem Gesamtbild des vorliegenden Sachverhalts und auf Grund der erfolgten Einvernahme von Herrn A. geht

hervor, dass dieser lediglich seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat. Aus obgenannten Gründen wurde für Herrn A. ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 angenommen und daher als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem. § 25 EStG 1988 nachversteuert. Der SV Anspruchslohnberechnung wurde ein durchschnittlicher Monatslohn von brutto € 1.591,60 zu Grunde gelegt. Die Lohnabgaben LSt, DB, DZ und Kommunalsteuer wurden vom geflossenen Monatslohn € 1.300,00 berechnet.

Aus dem ermittelten Sachverhalt ergibt sich, dass die Fa. X., Slowenien nur als Umgehungsgeschäft eingeschaltet war. Die Firma wurde als eine ein Mann GmbH gegründet, beschäftigte keine Arbeitnehmer und bediente sich keiner Hilfskräfte. Lt. Ermittlungen wurden die Firma mangels Abgabe von Erklärungen von Amts wegen gelöscht."

Daraus errechnen sich nach den Prüfungsfeststellungen folgende lohabhängige Abgaben:  
Lohnsteuer 1-12/2012 in Höhe von € 349,59

Dienstgeberbeiträge 1-12/2012 in Höhe von € 702,00

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2012 in Höhe von € 62,40

Lohnsteuer 1-12/2013 in Höhe von € 349,59

Dienstgeberbeiträge 1-12/2013 in Höhe von € 702,00

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2013 in Höhe von € 62,40

Lohnsteuer 1-12/2014 in Höhe von € 29,13

Dienstgeberbeiträge 1-12/2014 in Höhe von € 58,50

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2014 in Höhe von € 5,20

Weiters wurden im Rahmen der GPLA-Prüfungen vom 2.11.2017 für den Zeitraum 1.1.2012 bis 31.12.2014 und vom 14.12.2017 für den Zeitraum 1.1.2015 bis 9.11.2017 folgende für das gegenständliche Verfahren relevante Abfuhrdifferenzen an lohnabhängigen Abgaben in Höhe von insgesamt € 5.821,93 festgestellt:

Lohnsteuer 1-12/2012 in Höhe von € 2,68

Dienstgeberbeiträge 1-12/2012 in Höhe von € 550,43

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2012 in Höhe von € 49,00

Lohnsteuer 1-12/2013 in Höhe von € 177,14

Dienstgeberbeiträge 1-12/2013 in Höhe von € 656,90

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2013 in Höhe von € 60,16

Lohnsteuer 1-12/2014 in Höhe von € 199,08

Dienstgeberbeiträge 1-12/2014 in Höhe von € 214,64

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2014 in Höhe von € 33,72

Lohnsteuer 1-12/2015 in Höhe von € 552,95

Dienstgeberbeiträge 1-12/2015 in Höhe von € 440,64

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2015 in Höhe von € 38,33

Dienstgeberbeiträge 1-12/2016 in Höhe von € 305,64

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-12/2016 in Höhe von € 27,17

Lohnsteuer 4,5,8/2017 in Höhe von € 1.133,72

Dienstgeberbeiträge 4,5,8,9/2017 in Höhe von € 1.257,10

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 4,5,8,9/2017 in Höhe von € 122,63

*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.“*

Anders als im Abgabenverfahren trägt im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Sachverhaltsannahmen im Rahmen der oben wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen (Scheinrechnungen/Deckungsrechnungen und schwarz beschäftigten Dienstnehmern - der objektiven Tatseite), sodass das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung nur dann angenommen werden kann, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Für die Annahme einer schuldhafte Abgabenverkürzung bedarf es der Feststellung, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (vgl. z.B. VwGH 7.10.2012, 2009/16/0190 und VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Während im Abgabenverfahren bei Vorliegen von Mängeln der Bücher und Aufzeichnungen der Abgabepflichtige die Beweislast für deren inhaltliche Richtigkeit hatte und den Nachweis der Herkunft der auf sein Bankkonto eingelegten Beträge nicht erbringen konnte, ist die Beweislast im Finanzstrafverfahren eine umgekehrte. Hier hat die Finanzstrafbehörde einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels den Nachweis einer schuldhaften Abgabenverkürzung zu erbringen und darf, entsprechend der Bestimmung des § 98 Abs. 3 FinStrG, bei Vorliegen von Zweifeln eine Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten annehmen.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165).

Nach den vorliegenden Beweisergebnissen konnten die Beschwerdeaufführungen des Amtsbeauftragten zu den Eingangsrechnungen der Fa. B-GmbH , der Fa. A-GmbH und der Fa. X. d.o.o aus Sicht des erkennenden Senates nicht dazu führen, den Nachweis einer Abgabenhinterziehung als erbracht anzusehen. Es kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass die unter dem Titel "Fremdleistungen gem. § 19" geltende gemachten Aufwendungen in den Einkommensteuererklärungen 2012 und 2013 vorsätzlich zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.

Die Zeugenaussage des A. vor der Finanzstrafbehörde vom 4.9.2018 dahingehend, dass die auf den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht von der Fa. X. d.o.o erbracht worden seien, er zwar das „Auftragsschreiben – Subunternehmer“ unterschrieben, aber nicht ausgefüllt habe und er schwarz als weisungsunterworfer Dienstnehmer des N.N. mit einem Nettogehalt von € 1.300,00 für Herrn N. gearbeitet habe, widerspricht der Aussage des Beschuldigten in diesen wesentlichen Punkten diametral. Hier steht Aussage gegen Aussage und darüber hinausgehende Anhaltspunkte bzw. Beweismittel liegen nach der Aktenlage nicht vor. Der Zeuge A., der nachweislich eine Firma in Slowenien zum Zwecke der Steuervermeidung gegründet hat, Rechnungen über erbrachte Leistungen erstellt und einen Auftrag unterschrieben hat, erschien den erkennenden Senat nicht ausreichend glaubwürdig, dass die für ein Finanzstrafverfahren zu treffende zweifelsfreie Feststellung möglich gewesen wäre, dass er tatsächlich lediglich Dienstnehmer des Beschuldigten gewesen ist.

Keine der Verfahrensparteien konnte - trotz Aufforderung in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht - Personen als Zeugen namhaft machen, die Aussage darüber treffen hätten können, von wem (von welchen Arbeitern) in wessen Auftrag die hier in Rede stehenden Leistungen der drei genannten Subfirmen tatsächlich erbracht wurden.

Demgegenüber sah es die Betriebsprüfung im Abgabenverfahren als erwiesen an, dass die oben genannten Unternehmen keine Leistungen an das geprüfte Unternehmen erbracht haben und qualifizierte die vorgelegten Rechnungen als Schein- bzw. als Deckungsrechnungen die nicht geeignet sind, die Höhe des Betriebsausgabenabzuges nachzuweisen.

Von der Betriebsprüfung wurden daher in Anlehnung an die gängige Rechtsprechung 50% der als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Betriebsausgaben als Schwarzlohnauflwand angesehen.

Das Beschwerdevorbringen der Amtsbeauftragten, die in der Beschwerde wiedergegebenen Argumente und Sachverhaltsfeststellungen würden gegen eine Einstellung des Verfahrens sprechen, kann der Beschwerde deswegen nicht zum Erfolg verhelfen, weil diese Feststellungen zwar tatsächlich Anhaltspunkte dafür liefern, dass es sich bei den genannten Firmen um Firmen handelt, auf deren Namen Schein- bzw. Deckungsrechnungen ausgestellt wurden, die vom Beschuldigten zum Betriebsausgabenherangezogen wurden. Nach den vorliegenden Beweisergebnissen bleibt aber zunächst immer noch im Dunkeln, vom wem auf Grund wessen Auftrages die hier in Rede stehenden Leistungen von Subunternehmen tatsächlich erbracht wurden (durch eigene Arbeitskräfte oder durch namentlich unbekannte Firmen?).

Auch kann aufgrund der Ergebnisse des Beweisverfahrens und der Aktenlage nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit der Nachweis erbracht werden, dass 50% der in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Beträge als Schwarzlohnzahlungen an nicht angemeldete Arbeitskräfte des Einzelunternehmens des Beschuldigten bezahlt worden wären, ohne für diese Arbeitskräfte dem § 76 EStG entsprechende Lohnkonten zu führen und ohne lohnabhängige Abgaben zu melden und zu entrichten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann im gegenständlichen Fall, aufgrund der vorliegenden Beweisergebnisse und der gegenüber dem Abgabenverfahren geänderten Beweislast, schon in objektiver Hinsicht nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit der Nachweis der angeschuldigten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 2012 und 2013 sowie der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend Nichtabfuhr von lohnabhängigen Abgaben (L, DB, DZ) 1/2012-09/2017 für schwarz beschäftigte (bei der Sozialversicherung nicht angemeldete) Dienstnehmer mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden.

Fest steht, dass die hier in Rede stehenden Leistungen an das Einzelunternehmen des Beschuldigten erbracht wurden und dass diese auch mit den zur Verfügung stehenden Barmitteln (im Vorhaltverfahren nachgewiesene Abhebungen vom Bankkonto, Ersparnisse aus Deutschland etc.) - auch bezahlt werden konnten.

Im gesamten zugrunde liegenden Abgaben- und Finanzstrafverfahren hat der Beschuldigte sich dahingehend verantwortet, die Subfirmen mit Hilfe seiner steuerlichen Vertreterin hinsichtlich deren steuerliche Erfassung, UID-Nummern und Gewerbeberechtigung und auch Anmeldungen der Dienstnehmer bei der Krankenkasse überprüft zu haben und erst nach Vorliegen positiver Überprüfungsergebnisse Geschäfte mit den Subunternehmern abgeschlossen zu haben. Die Leistungen seien von den jeweiligen Subunternehmern zur Gänze erbracht und entsprechend - nach Abnahme durch die Auftraggeber - die Zahlungen an diese geleistet worden. Anhaltspunkte oder Beweismittel dahingehend, dass der Beschuldigte mit den rechnungsausstellenden Personen der Firmen B-GmbH und der Fa. A-GmbH zusammengewirkt, von diesen Scheinrechnungen, denen tatsächlich keine Leistungen der Subunternehmer zugrunde gelegen wären, erworben hätte und der Beschuldigten die hier in Rede stehenden Leistungen mit eigenen schwarz beschäftigten Arbeitnehmern erbracht hätte, liegen nicht vor. Selbst in dem zugrunde liegenden Bericht über die Außenprüfung wird davon gesprochen, dass mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit "Deckungsrechnungen" vorliegen würden, die lediglich einerseits dazu dienten, die "schwarz" ausbezahlten Löhne in der Buchhaltung unterzubringen und andererseits den beim Finanzamt erklärten Gewinn zu "optimieren".

Selbst wenn man davon ausgeht, dass seitens der hier in Rede stehenden obgenannten Subfirmen keine Leistungen erbracht wurden bzw. werden konnte, bleibt immer noch die Möglichkeiten dafür offen, dass diese Firmen von namentlich unbekannt gebliebenen Leistungserbringern zu deren Hinterziehungszwecke verwendet wurden und der Beschuldigte gutgläubig bei Geltendmachung des Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzuges war.

Zu den im Rahmen der GPLA-Prüfungen vom 2.11.2017 für den Zeitraum 1.1.2012 bis 31.12.2014 und vom 14.12.2017 für den Zeitraum 1.1.2015 bis 9.11.2017 festgestellten - für das gegenständliche Verfahren - relevanten Abfuhrdifferenzen an lohnabhängigen Abgaben 1/2012-09/2017 in Höhe von insgesamt € 5.821,93 steht zwar unstrittig die objektive Tatseite fest, dass der Beschuldigte am Lohnkonto selbst berechnete Beträge an lohnabhängigen Abgaben (Abfuhrdifferenzen an L, DB, DZ) bis zum fünften Tag nach Fälligkeit weder gemeldet noch entrichtet hat.

Zweifelsfrei kannte der Beschuldigte seine diesbezüglichen Entrichtungs- bzw. Meldepflichten zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstagen und er hat sich vor dem Bundesfinanzgericht dahingehend gerechtfertigt, sämtliche von seinem Steuerberater monatlich berechneten und ihm bekanntgegebenen Lohnabgaben auch entrichtet zu haben. Eine Einsichtnahme in die Gebarung des Abgabenkontos des Beschuldigten bestätigt dieses Beschwerdevorbringen. Die monatlichen lohnabhängigen Abgaben

(L, DB, DZ) wurden zeitgerecht gemeldet und durch laufend bestehende Guthaben am Abgabenkonto auch pünktlich entrichtet.

Nicht ermittelt werden konnte, weswegen diese Meldungen und Entrichtungen der Lohnabgaben im Zeitraum 1/2012-09/2017 in Höhe von insgesamt € 5.821,93 geringer durchgeführt wurden, als diese auf den Lohnkonten ausgewiesen waren.

Bedenkt man jedoch, dass diese Abfuhrdifferenzen in einem Zeitraum von mehr als fünfeinhalb Monaten abfielen, so ergibt sich eine durchschnittliche monatliche Abfuhrdifferenz von weniger als € 100,00, welche zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der lohnabhängigen Abgaben durch entsprechende Guthaben am Abgabenkonto gedeckt gewesen wären. Keine Anhaltspunkt bieten die Aktenlage und die Ermittlungsergebnisse dafür, dass der Bf. geringere Beträge an Lohnabgaben, als von seinem Steuerberater berechnet, an das Finanzamt gemeldet und somit auch (bei jeweils vorhandenen Guthaben zu den Fälligkeitstagen) entrichtet hätte. Die Verfahrensergebnisse bieten somit auch insoweit keine Anhaltspunkte für eine vorsätzlich zu geringe Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben zu den jeweiligen Fälligkeitstagen.

Aus den dargestellten Erwägungen ist daher der Spruchsenat zu Recht mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136 FinStrG vorgegangen und konnte der Beschwerde des Amtsbeauftragten kein Erfolg beschieden sein.

### **Zur Unzulässigkeit der ordentlichen 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.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte auch die Klärungen von Sachverhaltsfragen im Einzelfall und die Höhe der Strafbemessung (Ermessensentscheidung) und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 10. September 2019

