

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Senat in der Finanzstrafsache gegen N.N., Adresse1, vertreten durch WP Mag. Dr. W.H. als Verfahrenshilfeverteidiger, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 16.08.2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 08.06.2016, SpS *****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 09.05.2017 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Mag. Dr. W.H., der Amtsbeauftragten AB und der Schriftführerin R.S. zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

N.N. ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vorsätzlich, durch die Unterlassung der steuerlichen Erfassung und in der Folge durch die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 2007 bis 2009, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von bescheidmäßig festzusetzender Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 2.516,29
Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 14.108,34
Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 19.466,37 bewirkt und hiermit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird eine Geldstrafe in Höhe von € 10.800,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 27 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat N.N. die Kosten des verwaltungsbehördlichen und des verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

II.) Hingegen wird das gegen den Beschuldigten N.N. anhängige Finanzstrafverfahren, er habe vorsätzlich durch die Unterlassung der steuerlichen Erfassung und in der Folge durch die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 2007

bis 2009, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von bescheidmäßig festzusetzender Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 9.262,26
Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 11.972,29
Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 9.375,33
Einkommensteuer 2010 in Höhe von € 12.653,21 bewirkt
gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 08.06.2016, SpS *****, wurde der nunmehrige Beschwerdeführer N.N. (in der folge kurz Bf. genannt) für schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes Wien/3/6/7/11/15/Schwechat/Gerasdorf vorsätzlich durch die Unterlassung der steuerlichen Erfassung und in der Folge durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen für die Kalenderjahre 2008 bis 2010 und Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 2007 bis 2010, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich

Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 2.516,29
Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 9.262,26
Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 14.108,34
Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 11.972,29
Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 19.466,37
Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 9.375,33
Einkommensteuer 2010 in Höhe von € 12.653,21 verkürzt zu haben.

Er habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und werde nach § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG, mit einer Geldstrafe von € 32.000,00 bestraft.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit werde eine Ersatzfreiheitsstrafe von 80 Tagen bestimmt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe der Bf. die Kosten des Strafverfahrens in Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

Als Begründung wird im nunmehr angefochtenen Erkenntnis zunächst ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich bisher nicht in Erscheinung getretene Bf. Pensionist sei, sein

derzeitiges monatliches Einkommen mit € 630,00 angebe und ihn keine Sorgepflichten treffen würden.

Aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens, insbesondere der Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und der Verlesung des Strafaktes stehe in Zusammenhalt mit der Verantwortung des Beschuldigten folgender Sachverhalt fest:

Nach den Feststellungen einer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass der Bf. in den verfahrensgegenständlichen Jahren Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Planungs- und Berechnungsarbeiten) erzielt habe, welche von ihm weder in Österreich noch in Deutschland einer Besteuerung zugeführt worden seien.

Die Höhe der Umsätze und Gewinne sei im Zuge der Prüfung ermittelt und den auf den Prüfungsfeststellungen beruhenden Abgabenbescheiden zugrunde gelegt worden. Daraus ergeben sich die im Tenor angeführten Abgabenbeträge, die als strafbestimmende Wertbeträge für das Finanzstrafverfahren heranzuziehen gewesen seien (Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes).

Bei der Unterlassung der Erklärung der im Spruch angeführten Beträge zur Einkommensteuer habe der Bf. sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, als auch eine Verkürzung der entsprechenden Abgaben ernstlich für möglich gehalten und habe sich damit abgefunden.

Gegen die Abgabenbescheide habe er Rechtsmittel ergriffen, denen jedoch gemäß Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 22.09.2015 ein Erfolg versagt worden sei.

Im am 27.03.2014 eingeleiteten Finanzstrafverfahren habe der Bf. wiederholt jedwedes finanzstrafrechtlich zu ahndende, schuldhafte Verhalten in Abrede gestellt und die Einstellung des Verfahrens beantragt.

Nach Zitieren der bezughabenden Gesetzesbestimmungen des Finanzstrafgesetzes stellt der Spruchsenat fest, das Verhalten des Bf. erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen sei, dass ihm als realitätsbezogener, im Wirtschaftsleben stehender Person die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich des Bewirkens von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen seien.

Seiner leugnenden Verantwortung vermöge der Spruchsenat nicht zu folgen.

Es sei daher mit einem Schulterspruch vorzugehen gewesen.

Nach der Bestimmung des § 33 Abs. 5 FinStrG werde das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach § 23 FinStrG bemesse sich die Strafe nach der Schuld des Täters und seien die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

Bei der Strafbemessung seien mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit sowie das längere Zurückliegen der Tat, erschwerend die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit sei die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruhe zwingend auf der herangezogenen Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die frist- und formgerechte Beschwerde des Bf. vom 16.08.2016 mit welcher beantragt wird, das Erkenntnis des Spruchsenates vom 08.06.2016 sowohl im Schulterspruch als auch im Rechtsfolgenausspruch aufzuheben. Zudem werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Ferner werde für den Fall, dass ein weiterer Sach- und Rechtsvortrag erforderlich sei beantragt, dem Bf. eine hierfür angemessene Frist zur Beibringung zu setzen, wobei bei der Bemessung der Frist insbesondere berücksichtigt werden möge, dass der Bf. deutscher Staatsbürger sei, von Sozialhilfe lebe und demnach mangels Verfahrenskostenhilfe nicht über die Mittel verfüge, eine in Steuersachen spezialisierte österreichische Kanzlei zu mandatieren. Die Rechtsverteidigung im streitgegenständlichen Falle stoße damit auf erhebliche tatsächliche Schwierigkeiten und werde deshalb gleichwohl mit gesondertem Schriftsatz ein Verfahrenskostenhilfeantrag gestellt werden.

Ferner werde der Antrag auf Gewährung von Akteneinsicht in die gesamte hier verfahrens- und streitgegenständliche Akte durch Übersendung einer CD mit dem Akteninhalt gestellt.

Die Beschwerde sei zulässig, statthaft und fristgerecht eingebracht. Die Beschwerde sei auch vollinhaltlich begründet.

Das Finanzamt habe den Bf. zu Unrecht für schuldig gesprochen, durch die Unterlassung der steuerlichen Erfassung und in der Folge durch die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 2008 bis 2010 und zur Einkommensteuer für die Kalenderjahre 2007 bis 2010, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, verkürzt und damit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Der Bf. habe nicht vorsätzlich eine Abgabenverkürzung durch die Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt. Eine Abgabenverkürzung sei nicht eingetreten, da Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen gewesen seien, nicht etwa zu niedrig oder gar nicht festgesetzt worden seien. Der Bf. habe die Verwirklichung des Tatbestandes des § 33 Abs. 1 FinStrG nicht für möglich gehalten und sich auch nicht damit abgefunden.

Unzutreffend sei es, dass sich der Bf. über die abgabenrechtlichen Verpflichtungen im Klaren gewesen sei.

Hierbei wäre zu berücksichtigen gewesen, dass

- der Bf. nach seinem eigenen Vorbringen in der verfahrensgegenständlichen Angelegenheit keinerlei Beratung im österreichischen Steuerrecht gehabt habe, da ihm hierzu keinerlei finanzielle Mittel zur Verfügung gestanden seien, was unstrittig sei, und ihm auch keine Verfahrenskostenhilfe gewährt worden sei;
- der Bf. eben nicht Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erzielt habe, sondern im gesamten verfahrens- und streitgegenständlichen Zeitraum scheinselbständig, mithin wirtschaftlich von seinem Auftraggeber abhängig sowie in Bezug auf Zeit, Ort und Inhalt der Tätigkeit vollständig weisungsgebunden gewesen sei;
- der Bf. bereits in einem höheren Lebensalter stehe, keine Erben habe und damit die Absicht, sich einen Vermögensvorteil auf Kosten des Fiskus zu verschaffen, nicht angenommen werden könne;
- der Bf. intensiv und unter äußerst bemühter Darlegung seiner Argumente in der hier verfahrens- und streitgegenständlichen Angelegenheit zur Aufklärung des Sachverhalts in tatsächlicher Hinsicht stets beigetragen habe;

Im Rahmen der Beweiserhebung möge der Bf. ausführlich gehört werden. Ferner beantrage der Bf. zur Feststellung seiner Scheinselbständigkeit die Einvernahme des Auftraggebers bzw. des gesetzlichen Vertreters seines Auftraggebers im Zeitraum 2007 bis 2010, wobei der genaue Name und die ladungsfähige Anschrift nachgereicht würden.

Im Rechtsfolgengauausspruch sei zu Unrecht erschwerend gewertet worden, dass das vorgebliche deliktische Verhalten über einen längeren Zeitraum fortgesetzt worden sei. Denn es würden im Erkenntnis Feststellungen fehlen, welcher Zeitraum hiermit gemeint sei. Auch wäre zu berücksichtigen gewesen, dass der Bf. in diesem Zeitraum der zutreffenden Auffassung gewesen sei, der Auftraggeber sei für die steuerrechtliche Abwicklung seines Arbeitsverhältnisses zuständig und verantwortlich gewesen. Der Auftraggeber habe den Bf. auch in diesem Glauben gelassen.

Es werde um richterlichen Hinweis für den Fall gebeten, dass weiterer Rechts- und Sachvortrag für erforderlich erachtet werde.

Nach Prüfung der diesbezüglichen Voraussetzungen wurde dem Bf. mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 09.11.2016 gemäß § 77 Abs. 3 FinStrG für das gegenständliche Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht ein Verteidiger beigegeben. Von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder wurde WP Mag. Dr. W.H. als Verfahrenshilfeverteidiger bestellt.

Mit Schriftsatz vom 26.04.2017 ergänzte der Bf. durch seinen Verfahrenshilfeverteidiger die Beschwerde dahingehend, dass rechtskräftige Abgabenbescheide nach der nunmehr einhellenigen Judikatur von VwGH, VfGH und OGH im Hinblick auf die Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 MRK für den Bereich des Finanzstrafverfahrens keinerlei Bindungswirkung entfalten würden. Nach der diesbezüglichen Judikatur

würden insbesondere die wesentlichen Abweichungen in den Verfahrensgrundsätzen des Abgabenverfahrens gegenüber dem Finanzstrafverfahren im Hinblick auf Beweiserhebung, Beweiswürdigung, strafrechtliche Verwertungsverbote sowie die Tatsache, dass im Abgabenverfahren keine unabhängigen Organe (Tribunale im Sinne des Art 6 Abs 1 MRK) entscheiden, eine Bindungswirkung ausschließen. Nach der weitergehenden Judikatur des OGH kämen Abgabenbescheide und dem ihnen zugrundeliegenden Abgabenverfahren nur die Bedeutung einer - allerdings qualifizierten - Vorprüfung der Verdachtslage in Ansehung der objektiven Tatseite (Abgabenverkürzung) eines Finanzvergehens zu. Aus dem im Finanzstrafverfahren geltenden Grundsatz der amtswegigen Sachverhaltsermittlung (§ 115, § 157 FinStrG) und der Unschuldsvermutung ergebe sich, dass die Finanzstrafbehörde sich nicht mit einem Verweis auf die Feststellungen im Abgabenverfahren begnügen dürfe (z.B. VfGH 30.6.1977, B 102/75, ÖStZB 1978, 155).

Im gesamten Verlauf des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens seien bis dato die Ergebnisse des Abgabenverfahrens völlig ungeprüft übernommen worden. Dies habe bereits bei der Konkretisierung des strafbestimmenden Wertbetrages im November 2015 (siehe ergänzende Mitteilung vom 24.11.2015) begonnen. Und selbst im Erkenntnis des Spruchsenates werde lediglich auf die Entscheidung des BFG vom 22.9.2015 verwiesen, mit der der Beschwerde des Bf. im Abgabenverfahren nicht stattgegeben worden sei. Dies betreffe nicht nur den angenommenen bzw. festgestellten Sachverhalt sondern auch die Höhe der vom Bf. angeblich hinterzogenen Abgaben und somit die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages.

Da die vorliegenden Ergebnisse im Abgabenverfahren im Wesentlichen nur auf einer nicht nachvollziehbaren und willkürlichen

- Unterstellung einer betrieblichen Ansässigkeit des Bf. in Österreich,
- Negierung der betrieblichen Ansässigkeit des Bf. in Deutschland und
- Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Österreich (einschließlich der Nichtanerkennung von Ausgaben bzw. Schätzung von Ausgaben im Ausmaß von „knapp mehr als die Hälfte“ der PKW-Spesen)

durch die Betriebsprüfung basiere, sei einleitend festzustellen, dass nicht jedes steuerliche Mehrergebnis auch eine Abgabenverkürzung im Sinne des FinStrG darstelle. Insbesondere dann, wenn es im Rahmen eines - sowohl auf Seiten des Bf. als auch auf Seiten der Abgabenbehörden und des BFG - ordentlich geführten Abgabenverfahrens keinen Bestand haben hätte dürfen. So sei insbesondere auch der Grad der Überzeugungsbildung zwischen Abgaben- und Finanzstrafverfahren unterschiedlich. Während abgabenrechtlich zB eine Schätzung, welche die größte Wahrscheinlichkeit für sich habe, Bestand habe, komme es finanzstrafrechtlich auf die Feststellung solcher Besteuerungsgrundlagen an, die nach der vollen Überzeugung des Gerichts als erwiesen anzusehen seien.

Dies bedeute, dass Zweifel im Abgabenverfahren zu Lasten des Abgabepflichtigen gingen, der möglicherweise seine Mitwirkungspflicht verletzt habe, während im Finanzstrafverfahren nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ nur von Beträgen

ausgegangen werden dürfe, die mit Sicherheit als verkürzt nachgewiesen seien. Dahinter stehe die Überlegung, dass aus bloßen Möglichkeiten oder Wahrscheinlichkeiten eine Gewissheit nicht begründet werden könne. Nach Überprüfung der einzelnen Indizien sei eine Gesamtwürdigung entscheidend. Führe sie zu der Überzeugung, dass die feststehenden Indizien stärker seien als die nicht aufklärbaren Indiziat Sachen, so sei der Zweifel über diese Indiziat Sachen überwunden; ansonsten müssten die Zweifel schweigen. Bleiben im Finanzstrafverfahren substantiierte Zweifel hinsichtlich Grund und Höhe der Besteuerungsgrundlagen bestehen, so dürfe die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden (§ 98 Abs. 3 FinStrG). Die unkritische Übernahme eines abgabenrechtlichen (Schätzungs-)Ergebnisses würde den tragenden Grundsätzen eines rechtsstaatlichen Strafverfahrens entgegenstehen. Im Ergebnis würde den Beschuldigten die Last des Gegenbeweises treffen (WGH 12.6.1982, B 34/78).

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die gegenständlichen Abgabenbescheide, welche Grundlage der objektiven Tatseite in diesem Finanzstrafverfahren seien, sämtliche im ordentlichen Rechtsmittelverfahren nach abgabenverfahrensrechtlichen Grundsätzen nicht Stand halten hätten dürfen (siehe hierzu im Detail auch Seite 3ff). Dass diese Bescheide in Rechtskraft erwachsen seien, liege an folgenden Umständen:

- Der Bf. sei im gesamten Verlauf des Abgabenverfahrens weder in Deutschland noch in Österreich steuerlich vertreten gewesen. Lediglich in Einzelfällen habe er bei einem Rechtsanwalt und einem Steuerberater Rücksprache gehalten.
- Der Bf. sei als Pensionist nach Österreich gekommen und habe hier eigentlich nur seinen Ruhestand genießen wollen. Leider habe er seinen Betrieb in Deutschland nie ruhend gemeldet, habe mit seinem deutschen Betrieb wieder eine Tätigkeit in Österreich aufgenommen und er sei dabei an einen Auftraggeber geraten, der nur auf seinen eigenen Vorteil bedacht gewesen sei.
- Dies habe offensichtlich auch dazu geführt, dass die beim Auftraggeber stattgefunden GPLA nicht so abgelaufen sei, wie sie normalerweise bei derartigen Sachverhalten auf Basis der gesetzlichen bzw. von der Judikatur entwickelten Grundsätze hinsichtlich des Vorliegens eines Dienstverhältnisses ablaufe.
- Aufbauend auf die GPLA-Prüfung habe eine Betriebsprüfung beim Bf. stattgefunden, welche ohne Anwesenheit des Bf. - dieser habe sich in den ersten Monaten des Jahres 2011 in Brasilien befunden - durchgeführt worden sei und bei der der Bf. - obwohl er mit dem Betriebsprüfer ständig in telefonischem bzw. per Mail in Kontakt gestanden sei - ebenfalls unter Druck gesetzt worden sei.

Wenn aber die dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrunde gelegten Abgabennachforderungen schon nach abgabenverfahrensmäßigen Gesichtspunkten jeder Grundlage entbehrten, so gelte dies in noch weitaus offensichtlicher Weise auch für das Finanzstrafverfahren. Dies hätte auch der erkennende Spruchsenat bei pflichtgemäßiger Befassung mit der Materie durchaus erkennen können. Dies habe dieser aber - ebenso wie die Beschäftigung mit dem Antrag auf Verfahrenshilfe - leider unterlassen. So hat sich der erkennende Senat im angefochtenen Erkenntnis auch lediglich in einem

einzigem Absatz (Seite 4 unten und Seite 5 oben) mit dem Sachverhalt beschäftigt. Von einer pflichtgemäßen Prüfung der Verdachtslage könne bei weitem nicht die Rede sein.

1. Die objektive Tatseite

Zur objektiven Tatseite werde auf sämtliche bis dato vorliegenden Schriftsätze des Bf. (insbesondere die Schriftsätze vom 10.10.2012 und 12.12.2012, die Beschwerde gegen den Sicherstellungsautrag, das Schreiben vom 2.7.2011 sowie auf seine Rechtfertigung vom 24.5.2014) verwiesen, in denen vom Bf. unmissverständlich dargelegt worden sei, dass er in Deutschland einen aufrechten Betrieb habe, im konkreten Fall bei Unterstellung einer Ansässigkeit in Österreich wohl eine Scheinselbständigkeit bestehe und er bei der Beantwortung der Fragen zur Klärung der Versicherungspflicht bzw. ob ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2 EStG vorliege „unter Druck“ gesetzt worden sei. Die Befragung durch den Betriebsprüfer habe im Beisein des Geschäftsführers des Auftraggebers stattgefunden und der Bf. habe den vom GPLA-Prüfer ausgefüllten Fragebogen nie unterfertigt.

Aufgrund der vom Bf. übergebenen Unterlagen und erteilten Auskünfte gebe es eine Vielzahl an Fakten und Indizien, die gegen die Richtigkeit des bis dato angenommenen Sachverhaltes sprechen würden und eine Vielzahl von bestehenden Widersprüchen in der Sachverhaltsermittlung:

- Der Bf. habe im gesamten Betrachtungszeitraum immer einen aufrechten Gewerbeschein in Deutschland (siehe Beilage 1) gehabt.
- Weiters sei der Bf. seit dem Jahr 2001 in Deutschland steuerlich erfasst gewesen und habe eine Steuernummer für die Einkommensteuer (siehe Beilage 2) gehabt. Dass sich im Strafakt (AS 42ff) Korrespondenz mit dem Finanzamtes Adresse3 finde, wonach der Bf. in Deutschland weder steuerlich erfasst wäre noch einen Wohnsitz hätte, sei für ihn nicht erklärlich. Hier gebe es insofern auch einen Widerspruch, als sich im Strafakt (AS 40) der Vermerk „seit 1.1.2001 gelöscht“ finde. Während die Steuernummer 524/31938 dem Bf. erst mit Schreiben vom 20.11.2001 erteilt worden sei (siehe Beilage 2 und Strafakt).
- Die Rechnungen seien vom Bf. als „Planungsbüro für die Haustechnik“ mit Sitz in Adresse3 ausgestellt worden, wobei stets auf die deutsche Steuernummer Bezug genommen worden sei (siehe Beilage 3).
- Unstrittig sei, dass der Bf. im Inland Leistungen erbracht habe, welche gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG grundsätzlich in Österreich steuerbar seien. In diesem Zusammenhang sei es aber bereits laut dem eindeutigen Wortlaut des § 1 Abs 2 UStG völlig unbeachtlich, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger, seinen Wohnsitz im Inland habe, im Inhalt eine Betriebsstätte unterhalte, die Rechnung ausstelle oder Zahlung empfange (siehe auch Melhardt/Tumpel, UStG, Rz 375 zu § 1). Für ausländische Unternehmer, wie dem Bf., ergebe sich nämlich aus § 19 Abs 1 zweiter Satz UStG, dass die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet werde, wenn der ausländische Unternehmer als Leistungserbringer im Inland weder sein Unternehmen betreibe noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland habe. Dies folge auch aus der Umsetzung von Art 194 MwStSyst-RL, wonach für den Übergang der Steuerschuld der leistende Unternehmer nicht im Inland ansässig sein dürfe. Dabei ist nach

der Judikatur des EuGH darauf abzustellen, ob der Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder die Betriebsstätte, von der aus die Umsätze bewirkt werden, in diesem Mitgliedstaat habe. Auf den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt des Unternehmers sei nur in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte abzustellen. Daraus folge, dass beispielsweise ein inländischer Haupt- oder Zweitwohnsitz eines Unternehmers, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat, einen Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nicht ausschließe (siehe zB Melhardt/Tumpel UStG2, Rz 31 zu § 19 sowie ERLV 1352 BlgNR 25. GP). § 19 Abs. 1 UStG sei unionsrechtskonform auszulegen (siehe EuGH-Urteil C-421/10, Stoppelam sowie Dziurdz, EuGH-Urteil zur Ansässigkeit beim „reverse charge“ System, ÖStZ 7/2012, 283). Das entspräche dem Grundgedanken von Reverse Charge, wonach es zum Übergang der Steuerschuld in jenen Fällen kommen solle, in denen sich kein Unternehmensvermögen im Inland befindet (siehe Melhardt/Tumpel, UStG2, Rz 35 zu § 19). In diesem Zusammenhang müsse auch erwähnt werden, dass der § 19 UStG gerade deshalb eingeführt worden sei, um Steuerausfälle zu vermeiden (zB Hinterleitner/Pernegger in Berger ua, UStG2, Rz 8 zu § 19 sowie auch BFG vorn 11.9.2014, RV/1300020/2013).

Ob im Inland eine Betriebsstätte vorliege bzw: ein Unternehmen im Inland betrieben werde, sei daher immer nach der Rechtsprechung des EuGH zB auch zur „festen Niederlassung“ zu beurteilen. Danach müsse es sich um eine feste Einrichtung für eine gewisse Dauer handeln, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung einer Leistung ermögliche (EuGH 17.7.1997, C-190/95 „ARO Lease BV“ zitiert in Hinterleitner/Pernegger in Berger ua, UStG2, Rz 10 zu § 19). Auch nach dem Grundgedanken der MwStSyst-RL komme es immer darauf an, wo der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit (Unternehmensleitung) habe. Hier könne auf die einschlägige Judikatur des EuGH verwiesen werden (siehe Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Seite 130). Weiters könne auf Art 10 Abs. 1 DVO zur MwStSyst-RL verwiesen werden, nachdem der Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe, der Ort gelte, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung vorgenommen werden. In einem Lagerraum oder in einem Büro, das mit anderen Unternehmen geteilt werde, würden normalerweise keine Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden (siehe Erlass des BMF vom 25.11.2015, BMF 010219/0428-VI/4/2015). Zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit gebe es auch bereits ein Vorabentscheidungsverfahren (zB Knechtl, Der neue Kleinunternehmer, SWK 12/2017, 614ff). In diesem Zusammenhang könne auch auf eine aktuelle BFG-Entscheidung (29.3.2016, RV/3100689/2014) verwiesen werden.

In Österreich habe der Bf. im gesamten Zeitraum über keine Einrichtung, die von der personellen und technische Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistungen an die Fa. X-GmbH ermöglicht hätte.

Vielmehr habe es unabhängig davon, dass dem Bf. im konkreten Fall vom Auttraggeber der Computer und alle Berechnungsprogramme zur Verfügung gestellt

worden seien - nur Büroräumlichkeiten und Büroeinrichtungen in München gegeben, welche über die entsprechende technische Ausstattung einschließlich einer Büroorganisation verfügt hätten.

In Österreich habe es immer nur einen privaten (Zweit-)Wohnsitz, etwa das Bauernhaus in Adresse5 oder die Wohnung in Adresse4 gegeben, welche schlichtweg zur Vermeidung der hohen Hotelkosten - wie sie tatsächlich im Zeitraum 7-10/2007 angefallen seien - angemietet worden seien. In diesem Zusammenhang sei festgestellt, dass auch die Fa. X-GmbH im Schreiben vom 2.9.2010 bestätigt habe, dass das Büro N., mit seinem Standort in Deutschland die Tätigkeit durchgeführt habe, wobei sie auch auf die Wohnung in Österreich und - wenn es das Projekt verlangte - auf die Baustelle verwiesen habe. Diese Aussagen des Auftraggebers seien offensichtlich auch ausschlaggebend dafür, dass der GPLA-Prüfer P. nicht von einer Scheinselbständigkeit des Bf. ausgegangen und vor der ursprünglichen Intention der Umqualifizierung in ein Dienstverhältnis abgewichen sei (siehe hierzu konkret das Schreiben vom 2.9.2010, zweite Seite).

Hinzu komme, dass der Bf. und seine Ehegattin Anfang 2007 festgestellt hätten, dass sich Adresse5 in Österreich als Alterswohnsitz nicht eigne und daher im August 2007, nach dem Verkauf des Hauses, wieder ihren Hauptwohnsitz nach Adresse3 verlegt hätten. Dass die Hauptwohnsitzmeldung in Adresse4 (bis 14.9.2010) auf einem Irrtum beruhe, habe der Bf. bereits im Schreiben vom 24.5.2014 dargelegt. Er sei ab Sommer 2007 ständig zwischen Wien und Adresse3 gependelt, seine Frau habe in Adresse3 gelebt und die Wohnung in Adresse4 sei - wie bereits erwähnt - angemietet worden, um keine Hotelkosten in Wien zu haben. Dass ein Büro in Adresse3 vorgelegen sei, sei aktenkundig und im Übrigen auch der Niederschrift zur BP (Tz 2) zu entnehmen, wobei diese Kosten von der BP aus nicht nachvollziehbaren Gründen nicht anerkannt worden seien.

Im Übrigen sei der im gesamten Verfahren durch den Bf. dargelegte Umstand, dass sein Wohnsitz in Österreich völlig ungeeignet für die Leistungserbringung gewesen sei, auch in der BFG-Entscheidung vom 22.9.2005 im Abgabenverfahren (AS 36f) dokumentiert, der Nachfolgendes entnommen werden könne: „*Mit dem Hinweis auf seine für die Leistungserbringung ungeeigneten Wohnverhältnisse sei die Leistung im Büro und auf Baustellen des Arbeitgebers erbracht worden, zeigt der Bf. eine örtliche Eingliederung in den Betrieb der Auftraggeber nicht auf*“.

Wenn in der BFG-Entscheidung ausgeführt werde, dass der Bf. im Schriftsatz vom 12.10.2012 „selbst zugegeben“ hätte „...die Tätigkeit nur in Österreich ausgeübt“ zu haben, so sei dies nicht richtig. Der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit und die Leitung des Unternehmens im Sinne von Handlungen zur zentralen Verwaltung wären immer in Deutschland gelegen, wobei in diesem Zusammenhang auch auf die aktenkundige Finanzierung des Unternehmens durch die Darlehensgewährungen von seiner Frau und den in Deutschland abgeschlossenen Darlehensvereinbarungen verwiesen werde. Eine autonome Leistungserbringung in Österreich sei nie möglich gewesen!!!

Hier sei weiters erwähnt, dass auch immer nur von Deutschland aus versucht worden sei, in Brasilien ein Planungsbüro aufzubauen. Dies sei mehrmals, beginnend ab dem Jahr 2001 geschehen und könne sowohl vom Bf. als auch seiner Frau, welche den bereits einen Gewerbeschein gelöst habe, belegt werden. Die Kosten im Zusammenhang mit Brasilien seien von der deutschen Finanzverwaltung auch immer anerkannt worden.

- Im Zusammenhang mit § 19 UStG sei weiters auf den aktenkundigen Schriftverkehr zwischen dem Bf. und der Fa. X-GmbH vom Mai 2009

einzugehen, der nochmals vorgelegt werde (siehe Beilage 4). Hier liege eine zeitnahe Dokumentation im vorgeworfenen Tatzeitraum vor, aus der sich ergebe, dass der Bf. immer vom Übergang der Steuerschuld an seinen Auftraggeber ausgegangen sei.

- Wenn das BFG darauf verweise, dass der Bf. in seinen Rechnungen auf seine „Kleinunternehmereigenschaft“ hingewiesen habe, so ändere dies nichts am Umstand, dass es - sollte tatsächlich keine Scheinselbständigkeit bestehen - zu einem Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 UStG gekommen sei. Im Übrigen nehme der Bf. im aktenkundigen, zeitnahen Schriftverkehr hierzu wie folgt Stellung: „*Nach Rücksprache mit meinem Steuerberater ist die Regelung für Kleinunternehmer, dass die MWSt. nicht ausgewiesen werden muss nicht abhängig von einem max. Jahresumsatz. Diese Regelung mit der Bezeichnung „Reverse-Charge-System“ lässt lediglich frei, ob der Rechnungsempfänger oder der Rechnungsleger die MWSt. abführt.*“ Der Bf. sei stets vom Übergang der Steuerschuld ausgegangen, wobei dies sowohl vor als nach dem gegenständlichen Auftragsverhältnis mit anderen Auftraggebern (zB X-Firma) immer funktioniert habe.

Im Übrigen habe die Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG bis zum AbgÄG 2016 sehr wohl auch für Unternehmer, die im Inland einen Wohnsitz haben, aber nicht im Inland ihren Unternehmen betreiben, gegolten. Erst seit dem 1.1.2017 werde darauf abgestellt, dass der Unternehmer im Inland sein Unternehmen betreibt (siehe hierzu im Detail zB Knechtl, *Der neue Kleinunternehmer*, SWK 12/2017, 61417). Aus diesem Grund sei der Verweis auf die Kleinunternehmerregelung auf den Rechnungen des Bf. nicht ungewöhnlich und könne - entgegen den Erwägungen des BFG - keinesfalls so interpretiert werden, dass der Bf. hätte, dass er im Inland ein Unternehmen betrieben habe.

- Faktum sei weiters, dass entgegen den Ausführungen im BFG Erkenntnis tatsächlich nie eine Gewährleistungspflicht bestanden habe und der Bf. - obgleich es aufgrund der Schwierigkeit und Umfang des Projektes natürlich unzählige Fälle einer möglichen Gewährleistung gegeben habe - nie in Haftung genommen worden sei. In Anspruch genommen bzw. mit Haftungsfragen konfrontierte sei immer nur der „Auftraggeber“ Fa. X-GmbH worden, der sich auch nicht am Bf. regressiert habe.

Wie der BFG zur Erkenntnis komme, dass der Bf. ein Werk geschuldet hätte, sei ebenfalls nicht nachvollziehbar und lasse sich wohl nur mit der Phrase „*Erstellung des Raumbuches*“ plausibel begründen. Tatsächlich sei das Raumbuch lediglich ein Bestandteil der Programme der ARGE bzw. des Auftraggebers Fa. X-GmbH, welche dem Bf. zur Verfügung gestellt worden seien. Der Bf. habe nie

ein „Raumbuch“ liefert, dieses habe vielmehr bereits von Anfang an bestanden. Auch habe der Bf. nie alleine gearbeitet, vielmehr hätten eine Vielzahl anderer Personen (im Wesentlichen immer Dienstnehmer) zB an der Einarbeitung neuer Architektenpläne mitgearbeitet.

- Der Bf. sei natürlich immer der Fa. X-GmbH weisungsgebunden gewesen, wobei er dies in der mündlichen Verhandlung gerne darlege. Beispielsweise seien sogar alle Parameter für die Kühllastberechnung vorgegeben gewesen, die ganz entscheidend für das Ergebnis gewesen seien. Hiermit sei im konkreten Fall keine sachliche Weisungsgebundenheit sondern die persönliche Weisungsgebundenheit verbunden, für die nach ständiger Rechtsprechung Nachfolgendes spreche (siehe Lenneis in Jakom, EStG7, Rz 6 zu § 47):
 - Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung;
 - Unterwerfung unter die betrieblichen Kontroll- und Ordnungsvorschriften sowie unter das Disziplinarrecht (siehe zB die Zeitaufzeichnungen laut Beilage 5, Visitenkarten, Mailadressen etc);
 - keine Möglichkeit, die Annahme weiterer Arbeiten zu verweigern (der Bf. habe die Tätigkeit mehrmals beenden wollen, sich allerdings einer Konventionalstrafe (von € 10.000,00 bzw später € 6.000,00) konfrontiert gesehen, wobei er diesbezüglich sogar Rechtsberatung beim Bezirksgericht Adresse5 in Anspruch genommen habe);
 - die Verpflichtung, die jeweils zugewiesene Arbeiten zu übernehmen (siehe zB VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094 mwN);
 - Vereinbarung eines Stundenhonorars (laut ständiger Rsp, zB VwGH 2.2.201, 2009/15/01 91, mwN);
 - kein ständig wechselnder Auftraggeber.

All diese Kriterien eines Dienstverhältnisses hätten beim Bf. zugetroffen. Hierzu werde die zeugenschaftliche Einvernahme des GPLA-Prüfers Martin P. (Tel. *****) beantragt. Sowohl im Zusammenhang mit den Ausführungen zur Umsatzsteuerpflicht und dem Übergang der Steuerschuld als auch im Zusammenhang mit den vorliegenden Indizien in Richtung Scheinselbständigkeit und des tatsächlichen Sachverhalts werde die Einvernahme des Gesellschafter-Geschäftsführers der Fa. X-GmbH, Herrn B.D., Adresse7, Tel Nr., Mailadresse beantragt.

Weiters werde zum Beweis dafür, dass der Bf. persönlich weisungsgebunden gewesen sei und in den Betrieb der Fa. X-GmbH eingegliedert gewesen sei, die Offenlegung der gesamten Abrechnungs- und Aufzeichnungsunterlagen der Fa. X-GmbH im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bf. beantragt. Zur Aufklärung von strafbaren Handlungen sei die Finanzstrafbehörde berechtigt, derartige Auskünfte bzw die Vorlage von derartigen Unterlagen zu verlangen (siehe § 99 Abs. 1 FinStrG).

- Weiters werde die Beischaffung des kompletten Betriebsprüfungsaktes sowie des Einbringungsaktes (im Zusammenhang mit dem Sicherstellungsauftrag vom 15.12.2010) beantragt, da - sollte tatsächlich eine selbständige Tätigkeit vorliegen - die Ermittlung der Einkünfte und der Zahllasten in keiner Weise für unseren Mandanten nachvollzogen werden könne. Dies betreffe die Nichtanerkennung betrieblicher Ausgaben (Büromieten in

Deutschland, Diäten, Bewirtung, etc), Vorsteuern, etc. Nicht einmal die angesetzten Umsätze seien überprüfbar und nachvollziehbar. Im Übrigen hätten die bis dato nicht anerkannten Ausgaben für die Mieten in Österreich und Deutschland sowie die Fahrtkosten nach Deutschland auch als Kosten der doppelten Haushaltsführung anerkannt werden müssen. Nicht einmal der Alleinverdienerabsetzbetrag sei berücksichtigt worden, der aufgrund des Diskriminierungsverbots auch dann zustehe, wenn der Ehepartner in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die objektive Tatseite in Bezug auf die hier gegenständlichen strafbestimmenden Wertbeträge an Umsatz- und Einkommensteuer aufgrund des mehr als strittigen Abgabeverfahrens in keiner Weise vorliege.

Abschließend sei im Zusammenhang mit der objektiven Tatseite ausgeführt, dass der Gegenstand des Finanzstrafverfahrens im gegenständlichen Finanzstrafverfahren nicht verändert werden dürfe (kein Auswechseln der „Sache“, siehe bereits VwGH 30.5.1995, 93/13/0217; VwGH 22.5.1996, 96/16/0023). Daraus ergebe sich, dass dem Bundesfinanzgericht nunmehr ein Eingehen auf eine etwaige, im Finanzstrafverfahren bis dato nicht thematisierte Lohnabgabenverkürzungen der Fa. X-GmbH verwehrt sei. Unabhängig hiervon, wäre es bei gegenständlichem Sachverhalt sehr wohl zur Wahrheitsfindung geboten, sich mit der offensichtlichen Scheinselbständigkeit zu beschäftigen.

2. Die subjektive Tatseite

Im Zusammenhang mit der subjektiven Tatseite seien mehrere Aspekte zu beachten. Für die Prüfung der subjektiven Tatseite sei der Zeitpunkt der Tat entscheidend. Der Vorsatz müsse spätestens im Zeitpunkt der Tat vorliegen, wobei nachträglicher Vorsatz nicht schade (vgl hierzu zB Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht3, Rz 181).

Zudem müsse sich der Vorsatz des Täters nicht nur auf den Zeitpunkt, sondern auch auf die Höhe der verkürzten Abgaben beziehen (vgl hierzu Plückhahn, SWK 2006, S 427 und Fuchs, Finanzstrafrecht 2006, 195). Der Bf. sei - wie oben bereits dargelegt - immer von einem Übergang der Steuerschuld und zudem von geringfügigen Einkünften, die er in Deutschland erklärt hätte, ausgegangen. Festzustellen sei hier auch, dass der Bf. schlicht und einfach auch die Übersicht verloren habe. So sei die Tätigkeit ursprünglich nur für drei Monate geplant gewesen, er habe ständigen Termindruck und die drohende Konventionalstrafe vor Augen gehabt und der Abschluss habe sich sich laufend verzögert. - Sowohl im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld als auch mit der offenkundigen Scheinselbständigkeit ergebe sich für das gegenständliche Strafverfahren, dass dem Bf. jedenfalls eine vertretbare Rechtsansicht zugutegehalten werden müsse. Es sei denkunmöglich, einem Rechtsunterworfenen, der auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt habe, auch nur Fahrlässigkeit zur Last zu legen (VwGH 26.11.1998, 98/16/0199). Dies gelte auch dann, wenn die vertretbare Rechtsansicht des Abgabenpflichtigen nicht mit jener der Behörde übereinstimme (VfGH 3. 7.1965, B 59/64). Zur Frage, ob eine vertretbare Rechtsansicht vorliege sei beispielhaft auf Tanzer („*Die „vertretbare“ Rechtsauffassung im Steuerrecht, in Holoubek/*

Lang Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen, Wien 2002, 162) verwiesen, wonach eine Rechtsauffassung immer dann vertretbar sei, wenn sie

- Rechtsprechungsgegensätze zwischen den Höchstgerichten nach der einen oder der anderen Richtung hin löse;
- auf Erlässe beruhe, mögen diese auch von der Judikatur abweichen;
- sich auf Schrifttum stützen könne, das seinerseits mit vertretbaren Argumenten Erlassmeinungen, aber auch Sentenzen der Höchstgerichte ablehne.

Dies sei im Zusammenhang mit der Umqualifizierung von Werkverträgen in Dienstverhältnisse wohl unstrittig. Hier könne beispielhaft auch auf die BFG-Entscheidung vom 20.3.2015, RV/5300025/2011, verwiesen werden: „*Unzweifelhaft ist die Abgrenzung zwischen tatsächlich selbstständig als Ein-Mann-Unternehmen tätigen Gewerbetreibenden und unselbstständig tätigen Arbeitnehmern im Einzelfall nicht immer einfach und solcherart mangels Berührung einer subjektiven Tatseite in der Regel auch kein Gegenstand einer Finanzstrafverfahrens.*“

Die Ausführungen des Bf. im Schriftsatz vom 25.4.2014 („*Wer uns nicht haben wollte, darf uns auch nicht besteuern.*“) dürften, entgegen der Meinung des Amtsbeauftragten (siehe Aktenvorlage an den Spruchsenat vom 4.4.2016, Seite 4), nicht zu seinem Nachteil ausgelegt werden. So würden diese Ausführungen keineswegs den Schluss zulassen, dass er dem Finanzamt seine Einkünfte bewusst nicht gemeldet und seine Abgaben wissentlich nicht abgeführt habe, da sich schlussendlich erst im Herbst 2009 und somit bereits mehr als zwei Jahre nach der Aufnahme der Tätigkeit bei der Fa. X-GmbH herausgestellt habe, dass seine Ehegattin keinen Aufenthaltstitel erhalte. In diesem Zusammenhang werde das Schreiben der Bezirkshauptmannschaft XY vom 18.8.2009 vorgelegt (Beilage 6).

Völlig unklar sei auch, warum das Jahr 2010 gänzlich in den strafbestimmenden Wertbetrag für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG einbezogen worden sei. Im Jahr 2010 habe bereits die GPLA-Prüfung bei der Fa. X-GmbH stattgefunden und der gesamte Sachverhalt sei gegenüber dem Finanzamt offen gelegt worden; so habe auch die Befragung des Bf. durch den GPLA-Prüfer P. bereits am 2.9.2010 stattgefunden. Das Finanzamt habe die Rechnungen des Bf. gekannt, wobei hier auch auf den Strafakt verwiesen werden könne. Damals sei offensichtlich auch bereits der Steuerakt für den Bf. angelegt worden (siehe auch den Vermerk im Strafakt „N.N., Firmenname, Adresse8 bitte STEUERNUMMER anlegen“) und die Abgabenbehörde habe bereits am 15.12.2010 einen Sicherstellungsauftrag hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 bis 2010 und Einkommensteuer 2007 bis 2009 idH von gesamt € 81.000,00 erlassen und die Forderungen des Bf. gegenüber der „Firmenname“ mit Bescheid vom 20.12.2010 gepfändet. Der Bf. habe daher zu Recht davon ausgehen können, dass - sollte tatsächlich in Österreich Umsatzsteuer und Einkommensteuer anfallen - die Abgaben für das Jahr 2010 in der richtigen Höhe festgesetzt würden, zumal die Unterlagen der Abgabenbehörde zur Verfügung gestellt worden und damals auch schon handschriftliche Berechnungen hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer erfolgt seien (siehe Strafakt). Die ständige

Rechtsprechung gehe davon aus, dass der steuerliche erfassste Abgabenpflichtige, der mit einer zutreffenden Schätzung rechne, ohne Verkürzungsvorsatz handle und schließe demnach einen Versuch durch Unterlassen regelmäßig aus (Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht, Rz 1050). Ein zur

Umsatz- und Einkommensteuer beim Finanzamt geführter Steuerpflichtiger könne eine Abgabenverkürzung durch Unterlassen der Abgabe der Jahreserklärung nicht vollenden (Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht, Rz 242 mwN), wobei im gegenständlichen Fall hinzukomme, dass der Abgabenbehörde die Höhe der „Umsätze“ und auch die Einnahmen und Ausgaben des Bf. vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist bereits bekannt gegeben worden seien. Eine Abgabenverkürzung sei gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG erst dann bewirkt, wenn die bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu niedrig festgesetzt worden seien oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten. Seit der mit 20. Dezember 2003 in Kraft getretenen Novellierung des § 134 Abs. 1 BAO durch das BGBl I 2003/124 seien die Steuererklärungen grundsätzlich bis zum Ende des Monats April einzureichen, wobei sich diese Frist jedoch bis Ende des Monats Juni erstrecke, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt und dementsprechend eine Einleitung eines Finanzstrafverfahrens im Unterlassungsfall vor Ablauf des 30.6. des Folgejahres nicht in Betracht komme, da der Pflicht zur Abgabe der Erklärungen auf elektronischem Wege immer noch bis zu diesem Tage nachgekommen werden könne (siehe UFS Wien 25.9.2006, FSRV/0081-W/06; Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht, Rz 872).

Da im Finanzstrafverfahren nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ im Rahmen der freien Beweiswürdigung bestehende Zweifel nicht zum Nachteil des Beschuldigen als erwiesen angenommen werden dürften (siehe § 98 Abs. 3 FinStrG und VwGH vom 14.12.1994, 93/16/0191, ÖStZB 1995, 326) und weder die objektive Tatseite noch die subjektive Tatseite aus finanzstrafrechtlicher Sicht erfüllt seien, werde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses beantragt.

Im Übrigen wäre im Falle einer allfälligen Strafbemessung auf die Bestimmungen des § 23 FinStrG zu verweisen. Demnach seien neben den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen. Zu den Milderungsgründen - § 23 Abs. 2 FinStrG beziehe sich hierbei ausdrücklich auf die entsprechenden Bestimmungen des Strafgesetzbuches (§§ 32 bis 35 StGB) - wäre auf das Folgende hinzuweisen:

- Als „bedeutender“ (so ausdrücklich Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz3, Bd 1, 411) Milderungsgrund sei das Geständnis zu werten, sofern es tatsächlich zur Wahrheitsfindung beigetragen habe und zeitgerecht erfolgt sei (siehe auch § 34 Z 17 StGB). In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass der Bf. stets aktiv an der Aufklärung des Sachverhaltes mitgewirkt habe und - selbst wie er mehrere Monate lang in Brasilien gewesen sei - den Behörden immer sämtliche Auskünfte erteilt und

Unterlagen vorgelegt habe. Auch habe sich der Bf. nicht wie in anderen Fällen (zB UFS vom 18.8.2008, FSRV/0134-W/0/7) abgesetzt.

- Zusätzlich seit auf den ordentlichen Lebenswandel (iSv Unbescholtenheit und guter Leumund) des Bf. hinzuweisen (§ 34 Z 2 StGB); die Tat stehe mit dem sonstigen Verhalten des abgabenrechtlich unbescholtenen Bf. in auffallendem Widerspruch. Tatsächlich sei dieser bislang sämtlichen ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen (im Wesentlichen in Deutschland) sowohl vor als nach dem hier gegenständlichen Zeitraum 2007 bis 2010 ordnungsgemäß nachgekommen. Und der Bf. habe die Jahre 2007 bis 2010 immer gemeinsam in Deutschland erklären wollen, wobei der diesbezüglich auch mit dem Finanzamt Adresse3 in Kontakt gestanden sei. Diesbezüglich werde auf seine bisherige Argumentation und auch auf das beiliegende Führungszeugnis vom 28.4.2010 verwiesen (Beilage 7).
- Bei der Strafbemessung müsse auch berücksichtigt werden, dass durch den erfolgten Sicherstellungsauftrag und die Pfändung der Forderungen jedenfalls eine teilweise Schadensgutmachung erfolgt sei, welche bei der Bemessung zu berücksichtigen wäre (§ 34 Z 14 StGB).
- Als mildernd müsse weiters - wie auch im Erkenntnis des Spruchsenates festgestellt - das längere Zurückliegen der Tat berücksichtigt werden.
- Einen weiterer Milderungsgrund stelle die unverhältnismäßig lange Verfahrensdauer dar, die weder vom Täter noch von seinem Verteidiger zu vertreten sei (§ 34 Abs.2 StGB), dar. Hier sei insbesondere auch auf den lange nicht behandelten Antrag auf Verfahrenshilfe zu verweisen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 09.05.2017 brachte der Bf. ergänzend vor, dass insgesamt sowohl im Abgabenverfahren als auch im zugrundeliegenden Finanzstrafverfahren der Sachverhalt ungenügend festgestellt und die vorhandenen Sachverhaltselemente zu Ungunsten des Bf. ausgelegt worden seien.

Nunmehr sei der Bf. Pensionist und nicht mehr aktiv tätig. Derzeit betrage seine monatliche Pension € 650,00. Seine Verbindlichkeiten (gegenüber seinem Schwager) würden sich auf ca. 80.000,00 belaufen, er habe keine Sorgepflichten.

Der Bf. habe 1956 eine Lehre als technischer Zeichner für Klimaanlagen begonnen und später über die Fa. Y. eine Betriebsingenierausbildung absolviert. Seine nichtselbständige Tätigkeit habe ca. 20 Jahre gedauert. Von 1983 bis 2004 (mit einigen Unterbrechungen als Dienstnehmer für je 2 Jahre) sei er in Deutschland selbständig tätig gewesen. Zuletzt habe er mit einer GmbH die Insolvenz anmelden müssen. Im Jahr 2005 habe er ein Haus in Adresse5 gekauft und dort seinen Alterswohnsitz begründen wollen. Bei Zuzug nach Österreich habe es noch eine aufrechte Gewerbeanmeldung, jedoch keine operative betriebliche Tätigkeit mehr in Deutschland gegeben. Es habe weiterhin eine Büro in Adresse3 gegeben, das bereits 2001 eröffnet worden sei und in Form eines Raumes in der Adresse5 Wohnung (Hauptwohnsitz) bestanden habe

Auf Vorhalt, er habe in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat eine inhaltlich geständige Rechtsfertigung abgegeben, indem er ausgesagt habe, 2 Werkverträge mit der Fa. X-GmbH abgeschlossen und die 2007-2010 bezogenen Einkünfte weder in Österreich noch in Deutschland deklariert zu haben. Dazu führt er aus, seine Aussage vor dem Spruchsenat sei richtig. Tatsache sei jedoch, dass er zu den Verträgen der Fa. X-GmbH gezwungen worden sei. Man habe ihm angeboten, eine Berechnung für den Flughafen für drei Monate zu machen. Er habe keine Notwendigkeit gesehen, einen Werkvertrag zu machen, aber es habe nur diese Möglichkeit gegeben. Der Bf. habe nach drei Monaten aus dem Vertrag aussteigen wollen, aber es sei eine Konventionalstrafe von € 10.000,00 vereinbart gewesen und auch eine Konkurrenzklause für drei Monate habe ihm den Ausstieg nicht mehr möglich gemacht. Ein Anwalt, den er zur Beurteilung zugezogen habe, habe ihm die Rechtmäßigkeit der dieser Klausel bestätigt, sodass er gezwungen sei, war für die Fa. X-GmbH weiter tätig zu sein.

Der Erstkontakt mit Herrn D. sei im Jahr 2007 zustande gekommen und der habe kurz darauf die Tätigkeit im Büro der Fa. X-GmbH in Wien, Adresse2, begonnen. Ein Werkvertrag sei abgeschlossen worden, wobei der Inhalt seiner Tätigkeit in Kühllastberechnungen mit einem Computerprogramm, das vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt worden sei, bestanden habe. Er habe einen Büroarbeitsplatz mit einem PC zur Verfügung gestellt bekommen, auf dem dieses Programm bereits installiert gewesen sei. Vom Auftraggeber seien ihm die technischen Vorgaben für seine Berechnungen zur Verfügung gestellt worden, die dieser wiederum vom Flughafen Wien bekommen habe. Im Jahr 2007 sei er fast permanent im Büro der Fa. X-GmbH gewesen, aber immer mit verlängerten Dreimonatsverträgen. In den Jahren 2008 und 2009 sei er dann hauptsächlich am Flughafen tätig gewesen, wo ihm ein Büroarbeitsplatz vom Flughafen Wien zur Verfügung gestellt worden sei. Die Werkverträge hätten sich ohne Neuabschluss automatisch verlängert.

In den Jahren 2007 bis 2010 habe es außer dem Auftraggeber Fa. X-GmbH keine anderen Auftraggeber gegeben, mit der Ausnahme, dass ab Oktober 2010 mit der Firmenname ein Werkvertrag abgeschlossen worden sei.

Auf Vorhalt, in den Werkverträgen vom 12.3.2007 und 1.8.2008 mit der Fa. X-GmbH sei ein Dienstverhältnis explizit ausgeschlossen worden, wobei sich der Bf. verpflichtet habe, für die Abfuhr der Steuern und Sozialversicherung zu sorgen, er bestätigt habe, eine Gewerbeberechtigung zu haben, er sich weiter verpflichtet habe, für Vertretung bei Krankheit bzw. Verhinderung zu sorgen und er sich im Werkvertrag vom 20.10.2010 mit der Firmenname darüber hinaus noch verpflichtet habe, eine Haftpflichtversicherung abzuschließen, führte der Bf. aus: Der Werkvertrag vom 1.8.2008 stelle eine Verlängerung des Werkvertrages vom 12.3.2007 mit geänderten Stundensatz und einer geänderten Konventionalstrafe dar. Wenn ihm vorgehalten werde, dass eine dreimonatige Befristung nicht erkennbar sei, so führe er aus, dass es von vornherein so geplant gewesen sei, ihm in eine Selbständigkeit hinsichtlich der Berechnung zu drücken und ihn für eine längere Zeit zu verpflichten, um eine Firma vorweisen zu können, wenn bei der Berechnung

Mängel festgestellt würden. Für den Fall meiner Verhinderung hätte die Fa. Firmenname jederzeit Leute zur Verfügung gehabt, um ihn zu vertreten. Er habe seine Betätigung von vornherein als Dienstverhältnis gesehen.

Dem Vorhalt, er habe aufgrund der Vereinbarungen die ausbezahlten Honorare ohne Steuerabzug erhalten und Rechnungen gelegt, in denen er sich selbst als Kleinunternehmer bezeichnet habe und er hätte 2005-2010 fast durchgehend einen Wohnsitz in Österreich gehabt und trotzdem nichts im Hinblick auf die Abfuhr von Steuern und Sozialversicherung in Österreich und auch nicht in Deutschland unternommen, führte der Bf. aus, da der Vertrag aus seiner Sicht nur für drei Monate ausgelegt gewesen sei, habe er hinsichtlich eines Lohnsteuer und Sozialversicherungsabzug nicht gegenüber seinem Auftraggeber urgert. Das habe sich zwar über Jahre so fortgesetzt, aber er habe immer versucht, aus dem Vertrag herauszukommen, dies sei jedoch aufgrund der vereinbarten Konventionalstrafe gescheitert. Bis Juli 2007 habe er in seinem Haus in Adresse5, von Juli bis Oktober 2007 in einem Hotel gewohnt und dann habe er wegen der hohen Hotelkosten die Wohnung in Adresse4 (Nähe Flughafen) gemietet. Am Abend habe er in dieser Wohnung mit seinem persönlichen PC gearbeitet und die Vorbereitungen für Brasilien getroffen.

Bis 2010 habe er von seiner Wohnung und dem Sitz seines Unternehmens in Adresse3 aus für den Flughafen Wien keine Tätigkeiten entfaltet und auch dort keine Berechnungen durchgeführt. Dort habe er auch keine Berechnungsprogramm zur Verfügung gehabt. Die Aktivitäten in Adresse3 hätten sich auf die geplante Unternehmensaktivität in Brasilien bezogen.

Für den Bf. sei seine Tätigkeit die eines Dienstnehmers gewesen, den Werkvertrag habe er nur deswegen unterschrieben, weil man das von ihm verlangt habe und weil er zu gutmütig gewesen sei.

Weiters wurde dem Bf. in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vorgehalten, er lege als Beilage (IV) zur Beschwerde einen Schriftverkehr zwischen ihm und der Fa. X-GmbH vom Mai 2009 vor, aus dem sich ergebe, dass er immer vom Übergang der Steuerschuld an seinen Auftraggeber ausgegangen sei. Gleichzeitig trete er in diesem Schreiben als inländischer Unternehmer - Planungsbüro für Haustechnik N.N. mit Büro in Adresse4 - auf, von dem die Steuerschuld per Gesetz gar nicht übergehen könne, wobei in der Fußzeile dieses Schreibens auch auf einen Sitz in Deutschland und eine deutsche Steuernummer verwiesen werde, die gar nicht für Umsatzsteuerzwecke gedient habe? Dazu bracht der Bf. vor, das Nennen der österreichischen Firmenadresse auf den bezeichneten Schreiben habe rein postalische Gründe gehabt. Zur Umsatzsteuer sei er im Zeitraum 2007 bis 2010 in Deutschland nicht erfasst gewesen und es sei mit dem Finanzamt abgesprochen gewesen, dass keine Umsatzsteuer anfallen, weil die Rechnungen nicht mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt worden seien.

Die Frage, ob der Bf., der behauptet, Dienstnehmer der Fa. X-GmbH gewesen zu sein, einen Dienstzettel und Gehaltsabrechnungen mit ersichtlichen Steuerabzug erhalten habe und falls nein, warum nichts dagegen unternommen habe, antwortet er, dass es keine Gehaltsabrechnungen und einen Dienstzettel gegeben habe und es sei sein Fehler gewesen, dass er das über vier Jahre so akzeptiert habe.

Vorgehalten wurde dem Bf. weiters seine schriftliche Rechtfertigung vom 25.4.2014 zum Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens, in der ausgeführt werde, dass er sich um eine Gewerbeberechtigung bei der BH XYX bemüht habe, seine laufenden Gewinn- und Verlustrechnungen hätten wegen erheblicher Reisespesen geringe Gewinne ergeben und seine Buchhaltungsunterlagen seien im Containerbüro der Fa. X-GmbH aufbewahrt gewesen. Diese Indizien ließen darauf schließen, dass er selbst gemäß Werkvertrag von einer selbständigen Tätigkeit in Österreich und nicht von einem Dienstverhältnis ausgegangen sei?! Zu diesem Vorhalt führte der Bf. aus, er habe sich vom Auftraggeber in diese Sache "reindrücken" lassen und habe dann natürlich versucht, wie ein Selbständiger vorzugehen und dem zu entsprechen, was er unterschrieben habe. Heute wisse er es anders und besser.

Auf die Frage, warum er erstmalig im Jahr 2012 im Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenbescheide aufgrund der Außenprüfung das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (Scheinselbständigkeit) eingewendet und seine Fragenbeantwortung vom 2.9.2010 gegenüber dem Finanzamt XYX am 12.10.2012 in Richtung Vorliegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses korrigiert (Tätigkeit nur in Österreich ausgeübt, Arbeitsmittel von Fa. X-GmbH zur Verfügung gestellt, an Weisungen gebunden, keine Gewährleistungspflicht...) habe, antwortete der Bf., diese geänderte Verfahrenseinlassung beruhe auf der Beratung eines Anwaltes aus Deutschland, der in seiner Betätigung ein Dienstverhältnis gesehen und ihn hinsichtlich dieser Argumentation beraten habe.

Auf Befragung brachte der Bf. weiters vor, im Laufe des Jahres 2010 habe er den Hauptwohnsitz in der Adresse9 in Adresse3 begründet und ab dem Zeitpunkt seien die Rechnungen mit dieser Rechnungssadresse ausgestellt worden; vorher habe er die Rechnungen mit seiner Rechnungssadresse Adresse4 ausgestellt. Im Oktober 2010 habe er dem Finanzamt in Adresse3 seine Einnahmen und Ausgaben vorgelegt, und zwar für die Jahre 2004 bis 2009. Der Grund für das Schreiben an das Finanzamt Adresse3 sei darin gelegen, dass Herr P. wissen wollte, wie es in Deutschland steuerlich weitergehe.

Aus seiner Sicht sei Umsatzsteuer nicht angefallen und was die Einkommensteuer betreffe habe er belegt, dass die Unkosten so hoch gewesen seien, dass im Endeffekt fast kein Steuerschuld rauskomme. Er habe mit dem deutschen Finanzamt vor Oktober 2010 mündlichen Kontakt gehabt und es sei ihm zugesagt worden, dass er mit der Abgabe der Steuererklärung zuwarten könne, bis meine Tätigkeit in Österreich abgeschlossen sei.

Nach Erörterung der Beweislage zog der Verteidiger in der mündlichen Verhandlung die gestellten Beweisanträge zurück und beantragte wie schriftlich.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Dem verfahrensgegenständlichen Erkenntnis des Spruchsenates vom 08.06.2016, gegen welches sich die nunmehrige Beschwerde des Beschuldigten vom 16.08.2016 richtet, liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung beim Bf. für die Jahre 2007-2010 zugrunde, welche mit Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26.08.2011 abgeschlossen wurde.

Unter Tz.1 (Besteuerung in Österreich) wurde von der Betriebsprüfung zunächst festgehalten, dass die Einkünfte, welche vom Beschwerdeführer in Österreich bezogen wurden, auch hier besteuert werden, da dieser laut ZMR einen Wohnsitz in Österreich aufweist und auf Anfrage bei der deutschen Finanzbehörde Auskunft dahingehend erteilt wurde, dass der Beschwerdeführer in Deutschland weder einen Wohnsitz hat noch steuerlich erfasst ist.

In der Tz. 2 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) wird von der abgabenbehördlichen Prüfung zu den Einnahmen festgestellt, dass diese von der Firma X-GmbH in Adresse2, erzielt wurden und Gegenstand der zugrundeliegenden Leistungen die Erstellung von Heiz- bzw. Kühllastberechnungen für das Projekt „Zubau Flughafen Wien (Pier und Terminal)" war. Da diese Planungs- und Berechnungsarbeiten gemäß § 1 Abs. 1 UStG im Inland gegen Entgelt im Rahmen des Unternehmens des Beschwerdeführers ausgeführt worden sind und definitiv keine Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1 lit. a UStG vorlagen, wurden diese als steuerbare Umsätze definiert und waren diese somit der Umsatzsteuer in Höhe von 20% zu unterziehen.

Zu den Ausgaben wird in der Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26.08.2011 schließlich Folgendes ausgeführt:

„Von den vorgelegten Ausgabenbelegen werden die Kosten für die Bewirtung, für die Miete in Adresse3, für die Übernächtigungen und für die Reisespesen nicht als betrieblicher Aufwand anerkannt. Die Bewirtungsspesen haben repräsentativen Charakter und keinen Werbeeffekt und können daher gemäß § 20 EStG nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.“

Nachdem die Tätigkeit in Österreich ausgeübt worden ist und bei dieser kein Zusammenhang mit Arbeiten in Deutschland zu erkennen ist, können die Mietkosten für ein Büro in Adresse3 nicht als betriebsnotwendige Ausgaben anerkannt werden.

Auch die Reisespesen und Übernächtigungskosten in Brasilien stehen in keinem betrieblichen Zusammenhang mit der Tätigkeit als Planer, und sind somit nicht steuerlich anzuerkennen.

Von den PKW-Spesen werden knapp mehr als die Hälfte akzeptiert, während der andere Teil der Kosten in die private Sphäre fällt."

Das Mehrergebnis dieser abgabenbehördlichen Prüfung aufgrund der wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen bildet somit die objektive Grundlage für die nunmehr in Beschwerde gezogene Bestrafung (Erkenntnis des Spruchsenates vom 08.06.2016) wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG.

Festgehalten wird zunächst, dass auch das Bundesfinanzgericht aufgrund des bisher festgestellten Sachverhalts unzweifelhaft davon ausgeht, dass der Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum einen Wohnsitz in Österreich hatte und somit eine unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG im Inland gegeben ist.

Wenn der Bf. im Rahmen seiner gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 08.06.2016 erhobenen Beschwerde vom 16.08.2016 nunmehr vermeint, er sei im gesamten, verfahrensgegenständlichen Zeitraum bloß scheinselbstständig gewesen, habe keine gewerblichen Einkünfte erzielt und sei wirtschaftlich von seinem Auftraggeber abhängig sowie in Bezug auf Zeit, Ort und Inhalt der Tätigkeit weisungsgebunden gewesen, so ist diesem Beschwerdevorbringen Folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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.

Somit sind im Wesentlichen zwei Kriterien maßgebend, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) heranzuziehen (vgl. bspw. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

Ein Dienstverhältnis liegt somit vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Es entspricht demnach dem Wesen eines Dienstverhältnisses, dass der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung (Dienstleistung) grundsätzlich persönlich erbringt. Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag, bei welchem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis.

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hier muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht.

Die organisatorische Eingliederung des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn der Leistungserbringer infolge eigener Tätigkeit die Möglichkeit hat sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart der finanzielle Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend gestaltet werden kann (vgl. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095).

Ob bzw. in welcher Ausprägung im konkreten Einzelfall die genannten Kriterien für ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 in den verfahrensgegenständlichen Jahren vorliegen, ist somit eine Sachverhaltsfrage, wobei für die Einordnung das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist und stets vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen ist.

Im gegenständlichen Sachverhalt wurde der Beschwerdeführer u.a. mit Werkvertrag vom 12.03.2007 mit Heiz- und Kühllastberechnungen für das Projekt „Zubau Flughafen (Pier und Terminal)“, mit Werkvertrag vom 01.08.2008 mit Planungstätigkeiten in Zusammenhang mit dem Projekt Flughafen sowie mit Werkvertrag vom 20.10.2010 mit Restarbeiten (Erstellen von Raumbüchern) beauftragt.

In diesen Werkverträgen wird die Begründung von Dienstverhältnissen ausdrücklich ausgeschlossen und eine Abrechnung der entsprechenden Tätigkeiten auf Stundenbasis vereinbart. Daraus lässt sich aus Sicht des erkennenden Gerichtes schließen, dass der wirtschaftliche Erfolg durch den Beschwerdeführer durch den Umfang der von diesem ausgeübten Tätigkeiten selbst bestimmt werden konnte.

Zudem spricht u.a. auch die in den Werkverträgen angeführte Möglichkeit des Auftragnehmers sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen sowie über die Vertretung selbst bestimmen zu können sowie die Haftung des Auftragnehmers für Gewährleistung unzweifelhaft für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit des Beschwerdeführers und somit eindeutig gegen das Vorliegen des vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Dienstverhältnisses.

Ebenso lassen auch die detaillierten Ausführungen im Schreiben des Geschäftsführers des Auftraggebers X-GmbH vom 02.09.2010 unzweifelhaft darauf schließen, dass die vom

Beschuldigten ausgeübten Tätigkeiten keinesfalls im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeführt wurden. Bei den dort beschriebenen Kriterien rund um die Tätigkeit des Bf., wie etwa selbständige und eigenverantwortliche Durchführung der Projekte, Ungewissheit von Folgeaufträgen, mangelnde persönliche Weisungsgebundenheit, die Möglichkeit sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen zu können sowie Haftung für Gewährleistung, handelt es sich exakt um eben jene, welche nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Einzelfall unzweifelhaft und in sich schlüssig auf eine selbständige Tätigkeit schließen lassen.

Zudem ist in gegebenem Zusammenhang noch anzumerken, dass sich der Bf. selbst auf den von ihm gelegten Rechnungen an seinen Auftraggeber, die X-GmbH, unter Hinweis auf seine „Kleinunternehmereigenschaft“ als Unternehmer bezeichnet (siehe Rechnungen vom 01.09.2010 sowie vom 04.10.2010). Auch ist insoweit auf die schriftliche Rechtfertigung vom 25.4.2014 zum Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens hinzuweisen, in der der Bf. selbst ausgeführt hat, sich um eine Gewerbeberechtigung bei der BH XYX bemüht sowie laufend Gewinn- und Verlustrechnungen geführt zu haben, die wegen erheblicher Reisespesen geringe Gewinne ergeben hätten und seine Buchhaltungsunterlagen seien im Containerbüro der Fa. X-GmbH aufbewahrt gewesen. Auch diese Indizien sprechen ganz eindeutig gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Dies umso mehr, als bei einer hochqualifizierten Tätigkeit, wie sie vom Bf. ausgeübt wurde, die persönliche Weisungsgebundenheit regelmäßig in den Hintergrund tritt. Dass vom Auftraggeber technische Vorgaben erteilt wurden und die Zusammenarbeit mit anderen (teils Selbständigen und teils Dienstnehmern) erforderlich war, ist für Subunternehmer bei Bauprojekten alltäglich und ändert nichts am Gesamtbild der Verhältnisse, welches eindeutig gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht.

Verwiesen wird an dieser Stelle auch ausdrücklich auf die Ausführungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 22.09.2015, mit welchem die Beschwerden gegen die gegenständlichem Finanzstrafverfahren zugrundeliegenden Abgabenbescheide als unbegründet abgewiesen wurden. Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass trotz der nicht bestehenden Bindung an die Feststellungen der Abgabenbehörde im Finanzstrafverfahren die entsprechenden Ausführungen angesichts des vorliegenden Sachverhalts als Anhaltspunkt und qualifizierte Vorprüfung heranzuziehen waren.

Aufgrund des Umstandes, dass die dargestellten Einnahmen der Abgabenbehörde somit jedenfalls zu Unrecht nicht in entsprechenden Abgabenerklärungen offengelegt wurden, ist der objektive Tatbestand der dem Beschuldigten zur Last gelegten Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG aus Sicht des erkennenden Gerichtes für die Jahre 2007 bis 2009 zweifelsfrei als gegeben anzunehmen.

Der Verteidiger ist jedoch mit seinen ergänzenden Beschwerdeausführungen betreffend Nichtvorliegen einer schulhaften Abgabeverkürzung im Bezug auf Umsatz- und Einkommensteuer 2010 aus folgenden Erwägungen im Recht:

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurde oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Im zugrundeliegenden Fall hatte die Abgabenbehörde nachweislich schon im Dezember 2010 bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages an den Bf. Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2010 und auch von der Höhe der seiner Einnahmen für dieses Jahr. Eine Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches lag zum Zeitpunkt des Ablaufs der gesetzlichen Erklärungsfrist (30.04.2011) objektiv nicht mehr vor und der Bf. konnte insoweit in subjektiver Hinsicht davon ausgehen, dass das Unterlassen der Abgabe dieser Steuererklärungen - die Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht - bei Kenntnis der Abgabenbehörde von der Höhe seiner Werkvertragshonorare keine zu geringe Abgabenfestsetzung zur Folge haben werde. Dem Beschwerdebegehren war daher insoweit zu folgen und gemäß §§ 136, 157 FinStrG mit Verfahrenseinstellung zugunsten des Bf. im Bezug auf die angeschuldigte Umsatz- und Einkommensteuerhinterziehung 2010 spruchgemäß vorzugehen.

Bei Ablauf der gesetzlichen Steuererklärungsfrist war der Bf. im Bezug auf die Steuererklärungen für das Jahr 2010 bereits als steuerlich erfasster Abgabenpflichtiger anzusehen (Kenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches war vorhanden!), weswegen die Unterlassung der Erklärungsabgabe objektiv nur einen Versuch einer Abgabenverkürzung darstellen konnte (Vollendung durch zu geringe Abgabenfestsetzung ist in der Folge nicht eingetreten, da eine richtige Erstveranlagung in Folge der Außenprüfung stattfand). Da aber ein Versuch nur bei Vorsatz des Täters strafbar ist, war das Vorliegen einer grob fahrlässigen Handlungsweise des Bf. nicht weiter zu untersuchen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht hat der Bf. auf Befragung zu Protokoll gegeben, bei Vorliegen eines Unternehmenssitzes (Zimmer seiner Wohnung) in Adresse3, seine unternehmerische Tätigkeit aufgrund der Werkverträge ausschließlich in Österreich entfaltet zu haben. An seiner Wohnadresse in Adresse3 hatte er dazu, laut eigener Aussage, keine Arbeitsmittel. Seine unternehmerischen Tätigkeiten in Deutschland bezog sich ausschließlich auf die Vorbereitung einer geplanten selbständigen Tätigkeit in Brasilien.

Die hier in Rede stehenden unternehmerischen Leistungen des Bf. stellen Katalogleistungen (Ingenieurleistungen, technische Beratung) im Sinne des § 3a Abs. 14 UStG dar, deren Leistungsort gemäß § 3a Abs. 6 UStG am Empfängerort (Österreich) gelegen ist, die somit steuerbar (vom Bf. nicht bestritten) und auch steuerpflichtig in Österreich sind. Die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (§ 6

Abs. 1 Z. 27 UStG) konnte wegen Überschreitens der Nettoumsatzgrenze von € 30.000,00 in den Jahren 2008 und 2009 nicht zu tragen kommen.

Gemäß § 19 Abs. 1 2. Satz UStG in der in den Jahren 2008 und 2009 geltenden Fassung (BGBI. I Nr. 52/2009) wurde die Umsatzsteuer vom Empfänger der Leistung (hier Fa. X-GmbH) geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hatte und der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts war. Unstrittig hatte der Bf. in diesen Jahren einen Wohnsitz (Adresse4) in Österreich, weswegen seine Umsatzsteuerschuld nicht auf den Leistungsempfänger übergehen konnte.

Auch nach der aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2012 (BGBI. I 21012/112 ab 15.12.2012) geänderten Fassung des § 19 Abs. 1 UStG, also nach aktueller Rechtslage, mit der seitens des Bf. argumentiert wurde, hätte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein Steuerschuldübergang erfolgen können, weil der Bf. sein Unternehmen im Inland betrieben hat. Nach seiner eindeutigen Verfahrenseinlassung in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht war der Bf. aufgrund der hier in Rede stehenden Werkverträge ausschließlich in Österreich tätig und hatte am vorgeblichen Firmensitz in Deutschland keinerlei Arbeitsmittel für die in Österreich entfaltete unternehmerische Tätigkeit, sodass keinesfalls davon auszugehen ist, der Bf. hätte sein Unternehmen von Deutschland aus betrieben. Allein die Behauptung, von Deutschland aus unternehmerischen Entscheidungen getroffen zu haben, ohne dies näher zu konkretisieren, kann nicht zur Annahme führen, der Bf. hätte sein Unternehmen von Deutschland aus betrieben.

Die dem angefochtenen Erkenntnis zugrunde gelegten Umsatzsteuerverkürzungen für die Jahre 2008 und 2009 sind daher in objektiver Hinsicht als erwiesen anzusehen.

Unwiderlegbar, und auch nach der Aktenlage sogar nachvollziehbar, bringt jedoch der Verteidiger in der Beschwerdeergänzung vom 26.04.2017 in subjektiver Hinsicht vor, dass der Bf. davon ausgegangen ist, deutscher Unternehmer zu sein, von dem die Steuerschuld auf den österreichischen leistungsempfängenden Unternehmer übergeht und deswegen keine österreichische Umsatzsteuer zu schulden. Umsatzsteuer hat der Bf. in seinen Rechnungen deswegen nie ausgewiesen. Der erkennende Senat geht daher mangels ausreichender gegenteilige Anhaltspunkte insoweit im Zweifel für den Beschuldigten (§ 98 Abs. 3 FinStrG) von einem Rechtsirrtum aus, dem weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit (im Hinblick auf § 34 Abs. 1 FinStrG) zugrunde liegt, sodass im Bezug auf die der Bestrafung durch den Spruchsenat unterzogenen Umsatzsteuerverkürzungen insgesamt mit Verfahrenseinstellung vorzugehen war.

Zur subjektiven Tatseite ist das erkennende Gericht betreffend die im Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses bestätigte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 2007 bis 2009 zum Schluss gekommen, dass der Bf. aufgrund seiner jahrzehntelangen Unternehmerschaft und seinen Tätigkeiten im

Wirtschaftsleben die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zur Einreichung entsprechender Einkommensteuererklärungen als auch die korrespondierenden Konsequenzen pflichtwidrigen Verhaltens ohne Zweifel kannte. Schon daraus ergibt sich, dass der Bf. insoweit die Verwirklichung des tatbildmäßigen Sachverhalts der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Bf. im Rahmen gegenständlicher Beschwerde nunmehr - nicht nachvollziehbar - behauptet, sich über seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht im Klaren gewesen zu sein. Ebenso wenig schlüssig erweist sich aus Sicht des erkennenden Gerichtes das Beschwerdevorbringen, der Bf. sei der Ansicht gewesen, Dienstnehmer zu sein und sein Auftraggeber sei für die abgabenrechtlichen Belange seiner wirtschaftlichen Aktivitäten verantwortlich gewesen.

Vielmehr ist jedenfalls davon auszugehen, dass sich der Bf. stets im vollen Bewusstsein über den Umstand befand, dass die Einnahmen aus den zugrundeliegenden Werkverträgen weder in Österreich noch in Deutschland einer entsprechenden Besteuerung unterzogen wurden. Führt man sich vor Augen, dass er weder in Deutschland noch in Österreich Steuern erklärt und entrichtet hat, obwohl er laut Bericht über die Außenprüfung in den Jahren 2007-2010 Bruttoeinnahmen von mehr als € 204.000,00 lukriert hatte, er Werkverträge unterschrieben hat, die ihn verpflichteten, für die Meldung und Abfuhr der Steuern und Sozialversicherungsbeträge selbst zu sorgen, er, wie er selbst ausführte, sich um eine Gewerbeberechtigung bei der BH XYX bemüht hat, Einnahmen- und Ausgabenaufzeichnungen geführt hat, so weist dies eindeutig darauf hin, dass er die Nichtversteuerung seiner Einkünfte infolge Unterlassung der Abgabe von Einkommensteuererklärungen zumindest billigend (mit für § 33 Abs. 1 FinStrG erforderlichen Eventualvorsatz) in Kauf genommen hat. Seine Verfahrenseinlassung war je nach Verfahrensstadium jeweils unterschiedlich und es entsteht der Eindruck, dass er seine - immer wieder geänderte - Argumentation darauf ausgerichtet hat, der Steuerpflicht zu entgehen.

Somit war auch dem nunmehr in der Beschwerde vorgebrachten Argument, wonach der Bf. keinerlei Beratung und Erfahrung im österreichischen Steuerrecht gehabt habe, nicht zu folgen, da es sich in diesem Zusammenhang um ein Mindestmaß an Erfahrung in Zusammenhang mit abgabenrechtlichen Belangen handelt, welches im Falle eines im Geschäftsverkehr stehenden Unternehmers jedenfalls vorausgesetzt werden kann.

Soweit mit dem gegenständlichen (ergänzten) Beschwerdevorbringen die richtige Höhe der Verkürzungsbeträge in Frage gestellt und vorgebracht wird, Fahrtkosten nach Deutschland, Büroaufwendungen für das deutsche Büro sowie auch Bewirtungsspesen wären in einem mangelhaften Abgabenverfahren unberücksichtigt geblieben, ohne jedoch entsprechende Aufzeichnungen bzw. Belege vorzulegen und diese Einwendungen betragsmäßig zu konkretisieren, kann diesem Beschwerdevorbringen kein Erfolg beschieden sein. Allein die Höhe der Verkürzungsbeträge pauschal in Frage zu stellen und die Feststellungen des Abgabenverfahren zu bemängeln, kann der Beschwerde nicht

zum Erfolg verhelfen. Nach Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung hat er das Büro (Arbeitszimmer) in Deutschland nicht im Zusammenhang mit seiner gewerblichen Tätigkeit in Österreich genutzt, sondern ausschließlich für Vorbereitungsarbeiten im Hinblick auf eine geplante unternehmerische Tätigkeit in Brasilien. Die Bürokosten in Deutschland waren daher nicht durch die selbständige Tätigkeit in Österreich veranlasst, zumal im deutschen Büro für die Werkvertragstätigkeit in Österreich keinerlei Arbeitsmittel (Aussage des Bf. in der mündlichen Beschwerdeverhandlung) zur Verfügung standen. Auch die Fahrtkosten nach Deutschland waren aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes privat veranlasst, hatte doch der Bf. zu Beginn seiner selbständigen Tätigkeit den Familienwohnsitz in Österreich, den er in Folge aus privaten Gründen (keine Eignung des Hauses in Adresse5 als Alterswohnsitz und kein Aufenthaltstitel seiner Frau in Österreich) wieder nach Deutschland verlegt hat. Die Familienheimfahrten am Wochenende nach Deutschland hatten daher eine rein private Veranlassung. Darüber hinaus hat der Bf. dafür den im Eigentum seiner Gattin befindlichen PKW benutzt und insoweit weder behauptet noch dargelegt, dass eine Kostentragung (z.B. Ersatz der AfA, Reparatur- und Betriebskosten) durch ihn persönlich erfolgt wäre. Mangels betrieblicher Veranlassung der Fahrten nach Deutschland war diesem Einwand auch nicht näher nachzugehen. Von der Wohnung in Adresse4 hat der Bf. selbst behauptet, dass sich diese für seine betrieblichen Zwecke nicht eigne, weswegen insoweit, wie auch für nicht näher konkretisierte Bewirtungsspesen, ein gemäß § 20 EStG nichtabzugsfähiger Aufwand vorliegt.

Darüber hinaus ist der Bf. mit seinen (nicht näher konkretisierten) Einwendungen auf die Feststellung des Abgaben(rechtsmittel)verfahrens zu verweisen, die wie, ausgeführt, eine qualifizierte Vorprüfung darstellen.

Zur Strafbemessung ist schließlich auszuführen:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters.

Abs. 2: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Abs. 3: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Abs. 4: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, ist die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Allein aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen.

Ausgehend von einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bf. sah der Spruchsenat zu Recht als mildernd seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit sowie das längere

Zurückliegen der Taten bei zwischenzeitigem Wohlverhalten, als erschwerend die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum an.

Zu Recht wendet der Bf. im Rahmen der ergänzenden Beschwerdeschrift seine Mitwirkung (wenn auch keine schuldeinsichtige geständige Rechtfertigung) sowie eine überlange, von ihm nicht verschuldete Verfahrensdauer ein. Die mittlerweile mehr als dreijährige Verfahrensdauer des zugrundeliegenden Finanzstrafverfahren ist aufgrund der Aktenlage nicht nachvollziehbar und beruht zum Teil auch darauf, dass der Antrag des Bf. auf Beistellung eines Verfahrenshilfeverteidigers durch die Finanzstrafbehörde unerledigt blieb und erst nach Vorlage der Beschwerde vom Bundesfinanzgericht bewilligt wurde.

Zu seinen bei der Bemessung der Geldstrafe zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnissen und zu seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat der Bf. vorgebracht, dass seine monatliche Rente € 655,50 beträgt und er sorgepflichtig für seine Ehefrau (€ 350,00 Hartz IV - Unterstützung in Deutschland) ist. Diese persönlichen Verhältnisse und die eingeschränkte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG wurde vom Spruchsenat bereits festgestellt und bei der Strafbemessung berücksichtigt.

Unter Berücksichtigung der genannten Strafzumessungsverwägungen, jedoch ohne Berücksichtigung des Milderungsgrundes der überlangen Verfahrensdauer wäre nach Ansicht des erkennenden Senates über den Bf. eine Geldstrafe in Höhe von € 14.000,00 zu verhängen gewesen.

Durch die Berücksichtigung dieses Milderungsgrundes war eine Herabsetzung der Geldstrafe auf einen Betrag von € 10.800,00 gerechtfertigt.

Demgemäß war auch eine Reduzierung der Dauer der Ersatzfreiheitsstrafe vorzunehmen. Die herabgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe, welche gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG in Falle der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tritt, entspricht dem festgestellten Verschulden unter Berücksichtigung der genannten Milderungs- und Erschwerungsgründe.

Einer weiteren Strafherabsetzung standen insbesondere generalpräventive Erwägungen entgegen, die es dem erkennenden Senat bei unterbliebener Schadengutmachung und bei nicht gegebener Schuldeinsicht nicht ermöglichten, mit einer weiteren Strafherabsetzung vorzugehen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit 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.

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 somit 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 9. Mai 2017