

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat zaa 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Gerald Daniaux und die fachkundigen Laienrichter Wolfgang Baur und Mag. Norbert Metzler in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Reinigungsdienstleister, whft. XXX, vertreten durch die Metzler & Partner Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, Dorf Rieden 7, 6900 Bregenz, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 26. Juli 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt zaa als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde vom 27. Juni 2013, StrNr. 097/2012/00326-001, in der Sitzung am 11. September 2014 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, des Mag. Siegfried Metzler, Wirtschaftstreuhänder, für die Verteidigerin, des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Walter Blenk sowie der Schriftführerin Christine Zelger durchgeführten mündlichen Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I. Der als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG zu wertenden Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und das hinsichtlich der Verfahrenseinstellung betreffend Fakten bezüglich Hinterziehung an Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

A ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz als Unternehmer bzw. Arbeitgeber vorsätzlich

1. in den Jahren 2010 bis 2012 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 17.862,91 (2009: € 2.900,58 + 2010: € 13.669,33 + 2011: € 1.293,00) bewirkt bzw. zu bewirken versucht (2011), indem er in seinem steuerlichen Rechenwerk bzw. in den Abgabenerklärungen Vorsteuern aus Scheinrechnungen (B, C) zum Ansatz gebracht hat, wodurch die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu niedrig bzw. in Form von Gutschriften festgesetzt wurden bzw. werden sollten (2011), sowie
2. in den Jahren 2010 und 2011 unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten betreffend die Lohnzahlungszeiträume

November 2010 bis Dezember 2011 eine Verkürzung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 790,58 (11, 12/2010: € 151,47 + 01-12/2011 € 633,11) und betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner bis Dezember 2011 an Zuschlägen zu diesen in Höhe von € 54,87 bewirkt, indem er seine Arbeitnehmer D1 und D2 zu Unrecht als Selbständige behandelte, für sie keine Lohnkonten führte und die genannten Lohnabgaben nicht entrichtete, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten

und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG [Fakten Pkt. 1.)] bzw. nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG [Fakten Pkt. 2.)] begangen,

weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 12.000,00**

(in Worten: Euro zwölftausend)

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

**zwei Monaten**

verhängt werden.

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

II. Hinsichtlich der beantragten Bestrafung des A wegen Hinterziehung von Zuschlägen an Dienstgeberbeiträgen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG auch für Lohnzahlungszeiträume des Jahres 2010 wird die Beschwerde des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt zaa als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde vom 27. Juni 2013 ist das gegen A unter der StrNr. 097/2012/00326-001 anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, er habe vorsätzlich 1. in den Jahren 2010 bis 2012 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Einreichung unrichtiger Umsatz-

und Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011, in welchen Scheinrechnungen als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 16.569,91 (2009: € 2.900,52 + 2010: € 13.669,33) und an Einkommensteuer in Höhe von € 26.402,64 (2009: € 5.478,97 + 2010: € 20.923,67) bewirkt sowie für das Veranlagungsjahr 2011 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.293,00 und an Einkommensteuer in Höhe von € 2.793,80 zu bewirken versucht, sowie 2. in den Jahren 2010 und 2011 unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 entsprechenden Lohnkonten, nämlich infolge des Vortäuschens einer Selbständigkeit der von ihm (unselbständig) beschäftigten D1 und D2 und in der Folge durch Nichtführung von Lohnkonten für diese beiden Beschäftigten bei gleichzeitiger Nichtabfuhr der Lohnabgaben, für die [Lohnzahlungszeiträume der] Jahre 2010 und 2011 eine Verkürzung an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 790,58 und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 68,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten [und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG (Fakten Pkt.1) und Abs. 2 lit. b FinStrG (Fakten Pkt.2) begangen], gemäß § 136 FinStrG [sohin im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten] eingestellt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der Beschuldigte ist in der XXX wohnhaft und betreibe dort in Form eines Einzelunternehmens ein Reinigungsunternehmen.

In Österreich habe er demgegenüber weder einen Wohnsitz noch eine Betriebsstätte.

Die verwendete Anschrift "YYY1" oder "YYY2" sei die Adresse seines Cousins E, der an dieser Adresse mit seiner Familie ein Einfamilienhaus bewohne. An dieser Adresse habe sich ein [von] A [genutzter] Briefkasten befunden. Allerdings sei [ihm] dort weder ein Büro noch Büroeinrichtungsgegenstände zur Verfügung gestanden. Der dort befindliche PC gehörte E. Der Beschuldigte habe auch keinen Schlüssel zu den Räumlichkeiten gehabt.

Beim Beschuldigten habe eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgefunden, die mit Bericht vom 13. Dezember 2012 abgeschlossen werden konnte.

Dabei sei festgestellt worden, dass Subunternehmerhonorare als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien.

Die auf dem Konto 7500 ("Provisionen/Honorar Auftraggeber") gebuchten Aufwendungen betreffend die Firmen B (2009: brutto € 17.403,50, 2010: brutto € 72.355,98) und C (2010: brutto € 12.828,00, 2011: brutto € 7.758,00) seien allesamt bar ausbezahlt worden. Es wären zwar keine liquiden Mittel [gemeint wohl: Eigenmittel] zum Zeitpunkt der Barzahlungen im Betrieb vorhanden gewesen, allerdings habe der Beschuldigte Darlehen von mehreren Verwandten (E, F und G) erhalten, die ihm in den Jahren 2009 und 2010 zumindest rund € 24.000 zur Verfügung gestellt hätten (Spruchsenatsakt Bl. 367-371).

A habe den selbständigen Buchhalter H mit der Führung seiner Buchhaltung beauftragt. Dieser hätte ihn dahingehend beraten, dass das Haus seines Cousins, das der Beschuldigte fallweise benützte, eine Betriebsstätte darstelle und er daher in Österreich beschränkt einkommensteuerpflichtig sei.

Der Beschuldigte habe den Ausführungen seines Buchhalters geglaubt und ordnungsgemäß Steuererklärungen eingereicht.

Er habe sich insgesamt auf seinen Buchhalter verlassen, von dessen fachlichen Kenntnissen er überzeugt gewesen sei. Insbesondere wären auch die von den Firmen B und C ausgestellten Rechnungen vom Buchhalter geprüft und bearbeitet, aber gegenüber dem Beschuldigten nicht beanstandet worden. Vielmehr habe H die Buchhaltung auf Grundlage dieser Rechnungen erstellt.

Allerdings seien diese insoweit mangelhaft, als etwa die auf den Rechnungen der Firma B angeführte UID--Nummer ( ATUb ) seit dem 13. Oktober 2009 nicht mehr gültig ist, jedoch bei den bis zum 15. Oktober 2010 ausgestellten Rechnungen verwendet wurde. Die Rechnungen lauteten auf " B Reinigung und Installation Technik GmbH", die Barzahlungsquittungen (Stempel) jedoch auf " B Bau & Installation Technik GmbH". Ein Konkursantrag gegen diese Gesellschaft wurde im Dezember 2009 eingebracht. Mitte 2010 wurde die Firma amtswegig im Firmenbuch gelöscht.

Auch bei der Firma C wäre die UID-Nummer ( ATUc ) seit dem 23. Oktober 2010 nicht mehr gültig gewesen, scheine aber auf den Rechnungen bis zum 15. Jänner 2011 auf. Ein Insolvenzverfahren betreffend das "Unternehmen" sei mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden.

Die von den Firmen B und C abgerechneten Beträge wären vom Beschuldigten oder seinem Vater stets in bar ausbezahlt worden. Ihm selbst sei nicht aufgefallen, dass bei den angeführten Rechnungen die UID-Nummern nicht mehr gültig waren bzw. auch (geringfügig) unterschiedliche Firmenwortlauten angeführt sind.

Es könne nicht festgestellt werden, dass der Beschuldigte die Betriebsausgaben betreffend die Rechnungen B und C nur vorgetäuscht habe. Insbesondere könne nicht festgestellt werden, dass diese Ausgaben nicht angefallen seien bzw. keine entsprechenden Zahlungen geleistet worden wären. Hauptauftraggeber für den Beschuldigten wäre die Firma I in zaa und zzbb gewesen, die beauftragten Reinigungsleistungen wären tatsächlich erbracht worden und zwar vorwiegend durch beauftragte Subunternehmer.

Selbst wenn dem so sein sollte [also dass die Ausgaben nur vorgetäuscht worden seien], so wäre dies dem Beschuldigten weder bekannt gewesen noch habe er es für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

Wären die Firmen noch existent bzw. die damaligen Geschäftsführer noch erreichbar, würde er eine Berichtigung der Rechnungen vornehmen lassen.

Die Eheleute D1 und D2 seien vom Beschuldigten als Subunternehmer beschäftigt worden. Sie verfügten über eine eigene Steuernummer, folglich sei der Beschuldigte davon ausgegangen, dass es sich um Subunternehmer und nicht um Dienstnehmer handelt. Der Beschuldigte wäre der Auffassung gewesen, dass durch die Vorlegung von Gewerbeschein und dem Umstand, dass diese Personen noch andere Auftraggeber hatten, davon ausgegangen werden könnte, dass es sich um rechtmäßige Subunternehmer handelt. Auch in diesem Punkt habe der Beschuldigte auf Empfehlung seines Buchhalters H gehandelt.

Beweiswürdigend führte der Spruchsenat aus:

Die Feststellungen stützten sich auf die Angaben des Beschuldigten sowie auf die weiteren Erhebungen insbesondere die Einvernahme der Verwandten E , F und J [Anmerkung: welcher tatsächlich infolge einer schweren Erkrankung gar nicht befragt werden konnte (Spruchsenatsakt Bl. 403)], die bestätigt hätten, dass sie dem Beschuldigten in den Jahren 2009 und 2010 entsprechende Barmittel zur Verfügung gestellt hätten. Im Übrigen habe auch der Buchhalter H großteils die Angaben des Beschuldigten untermauert. Er habe ja auch noch in seiner Einvernahme seine Rechtsauffassung, wonach es sich um eine Betriebsstätte handle, aufrechterhalten. Im Übrigen habe er aber angegeben, den Beschuldigten nie in YYY2 , oder YYY1 , sondern stets nur in der XXX aufgesucht zu haben. Er habe auch bestätigt, dass er die in Zweifel gezogenen Eingangsrechnungen der Firmen B und C gebucht habe. Daraus sei zu schließen, dass dem Buchhalter nichts Ungewöhnliches bei all diesen Eingangsrechnungen aufgefallen sei. Umso mehr erscheine es nachvollziehbar, dass einem in steuerlichen Belangen Laien (der Beschuldigte ist Gebäudereiniger) nichts bei den Rechnungen aufgefallen wäre. Im Übrigen wäre es ein leichtes gewesen, - unter der Annahme, es handle sich wirklich um Scheinrechnungen, - diese entsprechend anzupassen.

Es möge sein, dass – wie in der Stellungnahme [des Amtsbeauftragten] auch angeführt – der Bereich der Gebäudereinigung ein "steuerlicher Hochrisikobereich" ist. In concreto reichten die Beweisergebnisse für die Annahme, es handle sich um Scheinrechnungen, aber nicht aus.

Es sei nämlich davon auszugehen, dass die in Auftrag gegebenen Reinigungsleistungen [gegenüber] der Firma I tatsächlich erbracht wurden, widrigenfalls die Firma I wohl reklamiert hätte. Solch eine Reklamation sei zumindest nicht aktenkundig. Konkrete Anhaltspunkte, dass für diese Reinigungsleistungen allenfalls überhöhte Rechnungen ausgestellt wurden, bestünden nicht. Was die im Verfahren zu Tage getretenen Mängel bei den Rechnungen selbst anlangt, so wäre auf die bereits angestellte Überlegung, wonach dies für eine mit dieser Materie nicht vertraute Person keinen Auffälligkeitswert haben müsse, zu verweisen. [Der Umstand der] Barzahlungen gebe zwar Anlass zu Spekulationen, reiche aber nicht aus, um den Senat davon zu überzeugen, dass die diesen Zahlungen zu Grunde liegenden Rechnungen bloße bzw. überhöhte Scheinrechnungen darstellten. Der Beschuldigte habe – unwiderlegt – angegeben, die

Barzahlungen seien über Wunsch der Auftragnehmer erfolgt. Was das in der Folge über die Firma B eröffnete Insolvenzverfahren anlange, so habe der Beschuldigte – wiederum unwidersprochen – erläutert, davon nichts gewusst zu haben. Der damalige Geschäftsführer K sei für eine Einvernahme nicht zur Verfügung gestanden. Im Übrigen habe offenbar auch der Masseverwalter der Firma B keinen Handlungsbedarf in Bezug auf die Firma des Beschuldigten gesehen. In Abwägung dieser Gesamtumstände sei es für den Senat nicht erwiesen, dass die vom Beschuldigten als Betriebsausgaben herangezogenen Rechnungen "Scheinrechnungen" darstellten.

Was die subjektive Tatseite anlangt, dürfe nicht übersehen werden, dass sich der Beschuldigte eines Buchhalters bedient habe. Ob dieser aus gewerberechtlichen Überlegungen dazu befugt war, den Beschuldigten umfassend zu beraten, könne dahin gestellt bleiben, letztlich zeige die Beauftragung eines Buchhalters aber das Bemühen des Beschuldigten, eine entsprechende fachliche Beratung in Anspruch zu nehmen und seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen. Daher mangle es dem Beschuldigten – neben dem nicht feststellbaren objektiven Tatbild – an der subjektiven Tatseite. Daher wäre das Verfahren gemäß § 136 FinStrG einzustellen gewesen, weil der Vorwurf nicht erwiesen werden hätte können.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat der Amtsbeauftragte hinsichtlich der Verfahrenseinstellung bezüglich der vorgeworfenen Hinterziehungen an Umsatzsteuer und an Lohnabgaben innerhalb offener Frist Berufung erhoben und dabei ausgeführt:

Die Einstellung des Finanzstrafverfahrens wegen Hinterziehung der Einkommensteuer werde nicht weiter bekämpft, stellte sich doch heraus, dass in Österreich keine Betriebsstätte im Sinn des § 29 BAO bestanden habe und der in der XXX ansässige Beschuldigte daher [hinsichtlich der österreichischen Einkommensteuer] in Österreich auch nicht beschränkt steuerpflichtig gewesen wäre. Diesbezüglich sei der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 mittlerweile im Rahmen einer zweiten Berufungsvorentscheidung stattgegeben worden.

Demgegenüber seien die Umsatzsteuerbescheide laut Betriebspflichtung in Rechtskraft erwachsen. In seinen Umsatzsteuerjahreserklärungen machte der Beschuldigte jeweils Vorsteuern aus Scheinrechnungen ("B" und "C") geltend (vgl. den BP-Bericht vom 13. Dezember 2012).

Dabei handle es sich um "Scheinrechnungen" im wahrsten Sinn des Wortes. Auf die Ausführungen in der ergänzenden Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 23. Mai 2013 werde verwiesen:

Diesbezüglich scheine das dolose Verhalten des Beschuldigten augenscheinlich.

Zu den Rechnungen B konkret:

Bereits der Rechnungskopf (B Reinigung und Installation Technik GmbH anstatt richtig laut Firmenbuch B Bau- und Installationstechnik GmbH) deute auf eine Malversation

(Scheinrechnung) hin. Dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft den genauen Firmenwortlaut seiner Gesellschaft nicht richtig kenne, sei undenkbar.

Aber auch die Zeitreihe spräche gegen korrekte Rechnungen für tatsächlich erbrachte Leistungen:

- Rechnungsausstellungen vom 1. Oktober 2009 bis 15. Oktober 2010
- UID-Nummer wurde bereits am 12. Oktober 2009 begrenzt
- Konkurseröffnung am 18. Dezember 2009, Gesellschaft ist aufgelöst
- Konkurs aufgehoben am 24. April 2010
- Gesellschaft wird am 6. August 2010 amtswegig im Firmenbuch gelöscht
- Der Geschäftsführer und Gesellschafter K hat laut Zentrales Melderegister (ZMR) seit 30. April 2009 (!) keinen Wohnsitz mehr in Österreich, hinterlässt bei der GmbH sechsstellige Abgabenverbindlichkeiten und ist auch für den Masseverwalter nicht greifbar.

Dass der „, k " (Spruchsenatsakt Bl. 377) in der Zeit vom 1. Oktober 2009 bis 15. Oktober 2010, also über ein Jahr, in Vorarlberg im Reinigungsgewerbe agierte, die Rechnungen jeweils persönlich bar kassierte und in Vorarlberg auch Personal angeworben und eingeschult habe, sei unter diesen Umständen wenig glaubhaft. Besonders bedenklich sei, dass die Rechnungen B ausnahmslos in bar gezahlt wurden (16 Rechnungen über insgesamt brutto € 89.735,48 !), liquide Mittel zum Zeitpunkt der behaupteten und quittierten Barzahlungen aber im Betrieb nicht vorhanden gewesen wären.

Vielmehr entspreche die Vorgehensweise dem gängigen Betrugsmuster in steuerlichen Hochrisikobranchen: Um „Schwarzlohnzahlungen“ zu kaschieren, würden einfach Rechnungen eines nicht (mehr) existenten Unternehmens (mittlerweile meist in Konkurs), bei denen die Machthaber nicht (mehr) greifbar sind, eingebucht und angeblich bar bezahlt, damit der getätigte Aufwand buchhalterisch auch abgesetzt werden kann. Meist seien derartige Rechnungen zudem überhöht, um einen Teil dem Rechnungsaussteller für dessen Beihilfe zukommen zu lassen und um auch selber über "Schwarzgeld" zu verfügen. Angenehmer Nebeneffekt im vorliegenden Fall wäre zudem gewesen, dass der Vorsteuerabzug aus den inkriminierten Rechnungen B zusätzlich noch lukriert wurde. Selbstverständlich wäre die entsprechende Umsatzsteuer durch den Rechnungsaussteller nicht abgeführt worden. Dieses Betrugsmuster wäre auch der Grund dafür gewesen, dass im Bau- und Reinigungsgewerbe das Reverse-Charge-System (Übergang der Steuerschuld des Leistungserbringens auf den Leistungsempfänger) eingeführt worden sei, um den massiven Vorsteuerbetrug hintanzuhalten.

Rechnungen C :

- Rechnungen vom 1. Dezember 2010 bis 15. Jänner 2011
- UID-Nummer-Begrenzung bereits am 22. Oktober 2010
- Mit Beschluss vom 17. März 2011 wurde dem Antrag von Anfang Jänner 2011 auf Konkurseröffnung mangels Kostendeckung nicht entsprochen.

- Laut ZMR sei C ab 24. Februar 2011 als "verzogen nach Rumänien" abgemeldet.
- Kein einziger Euro an Steuern (auch die angeblich in Rechnung gestellte Umsatzsteuer) sei entrichtet worden.

Auch hier handle es sich entweder um Scheinrechnungen oder um Rechnungen einer Scheinselbständigen: In beiden Fällen sei in doloser Weise der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden.

Es wären nicht bloß Rechnungen gewesen, die formell nicht ordnungsgemäß ausgestellt waren, was dem Buchhalter auffallen hätte müssen.

Eine solche Vorgangsweise kann nur willentlich und wissentlich (seitens des Beschuldigten) getägtigt worden sein, was einen Schulterspruch für (teils versuchte) Umsatzsteuerhinterziehung rechtfertige und allein aus generalpräventiven Gründen durch eine strenge Bestrafung geahndet werden müsse.

Bei den Lohnabgaben für die Eheleute D1 und D2 (die diesbezüglichen Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen, der Beschuldigte von der Bezirkshauptmannschaft Bregenz nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz und ASVG rechtskräftig bestraft worden, Spruchsenatsakt Bl. 163 ff) handle es sich um ebenfalls hinterzogene Lohnabgaben. Die genannten Eheleute wären klassische "Scheinselbständige". Auf die diesbezüglichen Niederschriften und Unterlagen (Spruchsenatsakt Bl. 93 ff) sei verwiesen, sie bedürften keiner weiteren Kommentierungen. Der Beschuldigte betreibe in der XXX ein Reinigungsunternehmen, auch in Deutschland sei das Problem der Scheinselbständigkeit (Verkürzung von Sozial- und Lohnabgaben, Lohndumping) allgegenwärtig und verpönt und dem Beschuldigten als Inhaber des Reinigungsunternehmens wohl bekannt und geläufig. Auf den Buchhalter, der zu dieser Vorgangsweise geraten habe, könne er sich nicht mit Erfolg berufen.

Es werde daher beantragt, dass anstelle der [diesbezüglichen] Einstellung des Finanzstrafverfahrens der Beschuldigte gemäß den obigen Ausführungen der Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1, 13, 33 Abs. 2 lit. b FinStrG schuldig gesprochen und über ihn eine schuld-, tat- und täterangemessene Geldstrafe verhängt werde.

Die vom Amtsbeauftragten erhobene Berufung ist gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG zu behandeln.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen hat der Beschuldigte am 11. September 2014 in einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wie folgt angegeben:

Er habe eine Ausbildung als Werkzeugmechaniker, konkret als Formentechniker, erhalten.

Seine selbständige Tätigkeit habe er beendet, das wäre ihm einfach zu kompliziert gewesen. Er habe ursprünglich gedacht, es ginge auch so, ohne Ausbildung, nur mit gesundem Hausverstand, aber das war zu wenig. Es sei daher auch vieles schiefgelaufen.

Konkret habe er sein Reinigungsunternehmen in der XXX im Jänner 2014 beendet, hatte aber das letzte Jahr schon gar keine Aufträge mehr. Es gebe in seiner Familie kein Reinigungsunternehmen mehr, auch sein Vater L stehe bereits kurz vor der Pension. Sein Vater habe auch große gesundheitliche Probleme (Diabetes, Lungenleiden).

Der Beschuldigte arbeite nun bei einer Personalleasingfirma, wobei er an eine Schlosserei verleast sei. Dort arbeite er als Schweißer und verdiene netto € 1.600,00 /Monat plus Fahrgeld.

Er wohne an der Ladungssadresse bei seinen Eltern, gemeinsam mit seinem 1 Jahr und 2 Tage alten Sohn. Er sei verheiratet, lebe aber derzeit von seiner Gattin getrennt.

Er habe Schulden im Ausmaß von € 80.000,00 bis 100.000,00, aber kein nennenswertes Aktivvermögen.

Gesundheitlich gehe es ihm gut.

In der Sache selbst führte der Beschuldigte aus:

Hinsichtlich der behaupteten Scheinrechnungen C und B wäre es so gewesen, dass er zum damaligen Zeitpunkt nicht von irgendwelchen Unregelmäßigkeiten ausgegangen sei. Die Leistungen wären ja erbracht worden und die Arbeiter hätten gesagt, sie kämen von diesen Firmen.

Hinsichtlich des Ehepaars D1 und D2 wäre es ursprünglich geplant gewesen, diese Personen als Dienstnehmer zu beschäftigen. Das ging aber nicht, das habe das AMS nicht zugelassen, die beiden Genannten kamen ja auch aus Rumänien. Daraufhin "haben wir gesagt, na gut, machst du eine Firma auf, wie ich es gemacht habe." Er habe nicht damit gerechnet, dass die gewählte Vorgangsweise rechtswidrig wäre. Er sei damals von H beraten worden. D1 und D2 hätten auch noch andere Aufträge angenommen.

Auf Vorhalt der Aussage von D1 vor der Finanzpolizei am 25. Mai 2012, Spruchsenatsakt Bl. 93 ff: Diese habe nicht die Wahrheit gesagt, wenn sie zu verstehen gegeben hat, sie hätte nicht gewusst, dass sie als Selbständige angemeldet war. Selbstverständlich hätten "wir" ihr dabei unter die Arme gegriffen, aber sie habe genau Bescheid gewusst. Der Beschuldigte habe zur Zeit der Beschäftigung der D1 vermeint, dass das seine Richtigkeit habe.

Auf Vorhalt der Aussage von D2, Spruchsenatsakt, Bl. 131 ff: Das empöre ihn. D2 sei in Rumänien arbeitslos gewesen und habe in Österreich Arbeit gesucht. Er habe genau gewusst, dass er ein Gewerbe angemeldet hat, dass er keine Gehaltsabrechnungen bekomme und dass er selbständig tätig sei. Die Verträge seien auf Deutsch, weil er,

der Beschuldigte, die rumänische Schriftsprache nicht beherrsche. Er habe ihm aber genauestens umgangssprachlich auf rumänisch erklärt, wie seine Rechtlage sei.

Er könne sich keinen Grund für die Falschaussagen erklären. Es habe mit D1 und D2 keinen Streit gegeben, solange sie dort bei I gearbeitet haben (bis Mai 2012). Dann seien sie zur M-GmbH gewechselt, seitdem hätten sie sich aus den Augen verloren. Auch das genannte Ehepaar sei in buchhalterischer Hinsicht durch H beraten worden.

Arbeitskleidung hätten die D1 und D2 meist selbst gekauft, die Putzmittel habe der Beschuldigte eingekauft; die Reinigungsgeräte wären von der m-gmbH dem Unternehmen des Beschuldigten zur Verfügung gestellt und von ihm dann an D1 und D2 weitergegeben worden.

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

Erkenntnisse des Spruchsenates erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (siehe bereits VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 - ÖStZB 1987, 206).

Ist somit der Einstellungsbescheid des Spruchsenates hinsichtlich der ursprünglich vorerst dem Beschuldigten auch vorgeworfenen Hinterziehungen an Einkommensteuern für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 in Teilrechtskraft erwachsen (weil vom Amtsbeauftragten lediglich gegen die Verfahrenseinstellung betreffend die Hinterziehungen an Umsatzsteuer [Fakten Vorsteuern aus nicht ordnungsgemäßigen Rechnungen] und an Lohnabgaben [Fakten Scheinselbständigkeit des Ehepaars D1 und D2] berufen wurde), ist dem Bundesfinanzgericht ein nochmaliges Aufgreifen allfälliger diesbezüglicher Einkommensteuerverkürzungen, aber auch von diesen vorgelagerten Finanzordnungswidrigkeiten verwehrt.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (beispielsweise Personen, die Umsatzsteuer aufgrund gelegter Rechnungen schulden) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch

Umsatzsteuervoranmeldungen gehören. Eine nicht wahrheitsgemäße Offenlegung liegt beispielsweise vor, wenn in einer Umsatzsteuererklärung zu Unrecht Vorsteuern von fiktiven Geschäftspartnern geltend gemacht werden und in Einkommensteuererklärungen zu Unrecht eine nicht vorhandene Betriebsstätte im Inland vorgetäuscht wird.

Gemäß § 120 Abs. 1 BAO iVm § 121 BAO haben Abgabepflichtige dem Finanzamt binnen Monatsfrist alle Umstände anzugeben, die hinsichtlich der Einkommensteuer bzw. der Umsatzsteuer die persönliche Abgabepflicht in Österreich begründen. Ebenso ist dem zuständigen Finanzamt innerhalb dieser Frist auch die Begründung einer gewerblichen oder sonstigen selbständigen Erwerbstätigkeit anzugeben.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im österreichischen Bundesgebiet entweder einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erfasst alle inländischen und ausländischen Einkünfte (Welteinkommensprinzip). Beschränkt einkommensteuerpflichtig, allenfalls eingeschränkt durch Unionsrecht und Doppelbesteuerungsabkommen, sind jene natürlichen Personen, die im (österreichischen) Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber bestimmte, in § 98 EStG 1988 aufgezählte Einkünfte erzielen (Territorialitätsprinzip). Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988), beispielsweise aus Reinigungsdienstleistungen, wenn für den Betrieb im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist oder wenn bei dem Betrieb im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt. Bestimmte Betätigungen, wie z.B. aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind auch dann beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist; Reinigungsdienstleistungen zählen nicht zu diesen Ausnahmen. Fehlt es also bei einem Reinigungsdienstleister mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt und Betriebssitz in Deutschland an einer Betriebsstätte bzw. einem bestellten Vertreter im österreichischen Bundesgebiet, liegt keine österreichische Einkommensteuerpflicht vor.

Freilich stünde es einem derartigen deutschen Gewerbetreibenden natürlich frei, in Österreich eine diesbezügliche Betriebsstätte einzurichten.

Der Begriff einer solchen "Betriebsstätte" richtet sich nach § 29 BAO; sie ist somit jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes (unmittelbar) dient. An die Beschaffenheit einer derartigen Anlage oder Einrichtung hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seiner jüngeren Rechtsprechung immer geringere Anforderungen gestellt: Diese sind jedenfalls auftrags- bzw. berufsbezogen zu sehen. Wurde aber noch 1992 z.B. für einen Gesellschafter-Geschäftsführer ein ganzer Raum einschließlich weiterer Einrichtungsgegenstände (wie Aufbewahrungsmittel) und Hilfsmittel (wie Telefon) gefordert und ein bloßer Schreibtisch (allein) nicht ausreiche (VwGH 25.11.1992, 91/13/0144), reichte bei einem Unternehmensberater 1997 die Zurverfügungstellung eines Raumes, der geringfügig durch andere mitbenutzt wird (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084), genügte bei diesem 2004 bereits die Mitbenützung

eines Bürocontainers des Kunden (VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118) oder 2006 ein vom Auftraggeber "fast lückenlos" über längere Zeit zur Verfügung gestelltes Hotelzimmer (UFS 3.5.2006, RV/0925-L/05) (Details siehe z.B. Jakom/Marschner EStG, 2015, § 98 Rz 42 ff).

Nicht ausreichend für eine Betriebsstätte in diesem Sinn ist jedoch eine bloße "Büroadresse" nur zur Entgegennahme und Weiterleitung von Post (siehe *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 29 Tz 5).

Entscheidend ist offenbar, dass derartige Räumlichkeiten allenfalls auch tatsächlich der Ausübung des Betriebes dienen (Jakom/Marschner EStG, 2015, § 98 Rz 48 dd) und nicht etwa nur verfügbar gemacht werden zu dem Zweck der Vorführung gegenüber einer österreichischen Abgabenbehörde, gegenüber welcher die Existenz einer solchen Betriebsstätte behauptet wird.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 unterliegen der österreichischen Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen (wie Reinigungsdienste), die ein Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 (wie unzweifelhaft der Beschuldigte) im Inland (das österreichische Bundesgebiet) gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es gemäß § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG 1994 für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt. Als Ort der sonstigen Leistungen in Form von Objekt- bzw. Gebäudereinigungen, sogenannte grundstücksbezogene Leistungen, gilt gemäß § 3a Abs. 9 UStG 1994 die Lage des diesbezüglichen Grundstückes, sohin also im gegenständlichen Fall die betreuten Betriebsobjekte des Beschuldigten in Österreich. A hat mit seinem, offenbar tatsächlich in der XXX, situierten Gebäudereinigungsunternehmen in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Dienstleistungen erbracht und wäre in einem ersten Schritt theoretisch hinsichtlich der dabei mit Ablauf der Voranmeldungszeiträume entstehenden Umsatzsteuern Schuldner des österreichischen Fiskus.

Zur Hintanhaltung von Steuervermeidungen derartiger, österreichische Umsatzsteuer anhäufenden ausländischen Dienstleister ohne Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Betriebsstätte im Inland, auf welche der österreichische Finanzämter nur erschwert Zugriff haben, war daher bereits im strafrelevantem Zeitraum gemäß § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 idFd BGBI I 2003/71 mit Wirkung ab 1. Jänner 2004 generell die Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger der Dienstleistung (hier: das den Beschuldigten beauftragende Unternehmen in Österreich) übertragen worden; der Dienstleister (der Beschuldigte) würde lediglich zur Haftung für diese der Auftraggeberin (hier: der M-GmbH) auferlegten Umsatzsteuerschulden herangezogen werden.

Beabsichtigte also die M-GmbH die von I und N übernommenen Gebäudereinigungsaufträge an (einen) Subunternehmer (hier: u.a. den Beschuldigten) zwecks Minimierung der eigenen Steuerlast weiterzugeben, konnte dies ohne Übernahme der Umsatzsteuer des Subunternehmers (eben des A) für den Weitergeber der Aufträge

nur funktionieren, wenn eben kein derartiges Reverse Charge stattfinden würde. Der Subunternehmer musste einen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder zumindest eine Betriebsstätte in Österreich aufweisen, nur dann ist er als Geschäftspartner auf diesem Markt auch konkurrenzfähig gewesen. Dies war dem Beschuldigten als expansionswilligen Betreiber eines kleinen Gebäudereinigungsunternehmens im grenznahen Gebiet bekannt, weil potenzielle Geschäftspartner dies bei ihrer Kalkulation zwangsläufig zur Vertragsbedingung machen mussten (vgl. die Zeugenaussage H, Spruchsenatsakt Bl. 425, "A wollte eine Zweigstelle in Österreich errichten, um auch für Schulen Angebote und Aufträge zu erhalten. Österreichische Schulen nehmen nur inländische Anbieter! damit erhielt er dann die Aufträge von M-GmbH [I in zzaa und zzbb]").

Das ist das vom Beschuldigten verneinte (siehe die Äußerung der Verteidigerin vom 3. April 2013, Spruchsenatsakt Bl. 359) finanzielle Motiv seiner Vorgangsweise gewesen, zu Unrecht zumindest eine Betriebsstätte in Österreich vorzugeben.

So war in dem von A eigenhändig unterfertigten Fragebogen Verf 24 als seine Wohnanschrift und Ort der Berufsausübung/Ort der Geschäftsleitung die Anschrift "YYY2" angeführt (Veranlagungsakt betreffend den Beschuldigten, Dauerakt Bl. 85) und wurde an eben dieser Anschrift am 16. Juni 2009 von einem Organ des Finanzamtes Bregenz in Anwesenheit des A (und übrigens in Abwesenheit seines Buchhalters H) eine Nachschau vorgenommen, bei welcher vom Genannten behauptet wurde, dort in der Wohnung seines Cousins O unentgeltlich ein Büro im Ausmaß von ca. 12 m<sup>2</sup> zu besitzen, darin die Buchhaltung aufzubewahren und einen PC zu benützen (genannter Veranlagungsakt, Dauerakt, Bl. 79). Erst anlässlich dieser Nachschau wurde die Wohnanschrift des Beschuldigten richtiggestellt (siehe die handschriftliche Korrektur des Finanzbeamten, Veranlagungsakt, Dauerakt, Bl. 85). In den vom Buchhalter erstellten und jeweils vom Beschuldigten eigenhändig unterfertigten und am 26. August 2010, 5. September 2011 und am 10. Dezember 2012 beim Finanzamt Bregenz eingereichten Steuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011 ist mit nicht zu überbietender Deutlichkeit als Anschrift bzw. Betriebsanschrift die von H am 26. August 2010 gemeldete Adresse "YYY1" ("gebe bekannt ... dass ich ... umgezogen bin", Veranlagungsakt, Dauerakt Bl. 77) angegeben (Veranlagungsakt, Veranlagung 2009 bis 2011). Sogar noch, als im Zuge von Vorerhebungen der Finanzpolizei am 25. April 2012 wegen angezeigter Übertretungen nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz die angebliche Betriebsstätte des Beschuldigten in YYY1, besichtigt wurde, wurde gegenüber den damals einschreitenden Beamten von den anwesenden - und offensichtlich vom Beschuldigten instruierten - Personen, darunter der Cousin des Beschuldigten E, überzeugend behauptet, dass A dort einen Besprechungsraum, beinhaltend eine Sitzgruppe mit 10 Sesseln, einen Schreibtisch und einen PC, zur Verfügung habe, wenngleich der PC dem genannten E gehöre (Spruchsenatsakt Bl. 77 bis 83; siehe dabei die Unterschrift der unterfertigenden Auskunftsperson, welche mit der des Zeugen E, Spruchsenatsakt Bl. 413, nicht übereinstimmt).

Erst die Einvernahme durch den Amtsbeauftragten am 16. Mai 2013 brachte eine Aufklärung, wenn ein erkennbar irritierter E, nunmehr als Zeuge, ausgeführt hat: "A hat bei mir [Anmerkung: an der Wohnanschrift des Zeugen YYY1] gar nichts, keinen Wohnsitz, keine Firma. Das habe ich auch der Finanzpolizei und auch einem anderen Finanzbeamten gesagt. Ich werde immer wieder deswegen belästigt und behelligt. ... A hat sicher keinen Schlüssel zum Haus. Mittlerweile nehme ich auch keine Post mehr für ihn an, das geht jetzt alles zurück! ... er sitzt mit meinem Sohn zusammen, nicht mit mir, er ist nicht in meinem Alter. Es ist schon möglich, dass er den Computer benutzt hat. [Auf die Frage, was er konkret dort mache:] Firmentätigkeiten führt er jedenfalls [an der Anschrift] YYY1, nicht aus!" Der Beschuldigte empfange dort weder Kunden noch Mitarbeiter, müsse nichts bezahlen und habe keine Geschäftsunterlagen oder Betriebsmittel dort deponiert (Spruchsenatsakt Bl. 409 ff).

Durch seine falschen Angaben über eine angebliche Betriebsstätte in Österreich hat der Beschuldigte seinen Auftraggebern ermöglicht, aus den ihm gelegten Rechnungen Vorsteuern geltend zu machen, ohne dass dies mit der tatsächlich entstandenen Umsatzschuld nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 ausgeglichen worden wäre; er hat solcherart schuldhafte zur rechtswidrigen Umsatzsteuerverkürzung bei seinen Auftraggebern beigetragen, ohne dass dies - jedenfalls laut den vorgelegten Akten - von den Finanzstrafbehörden aufgegriffen worden wäre.

Davon unabhängig hat das steuerliche Rechenwerk des Beschuldigten laut Aktenlage auch noch folgende Auffälligkeiten gezeigt:

Die internen Unterlagen betreffend die bei den übernommenen Aufträgen eingesetzten Arbeitskräfte wie Arbeitseinteilungspläne und Arbeitszeitaufzeichnungen wurden der Abgabenbehörde nicht vorgelegt (BP-Bericht vom 13. Dezember 2012, ABNr. 9991, Allgemeines, Spruchsenatsakt Bl. 257).

Dafür finden sich im für steuerliche Zwecke angelegten Rechenwerk auffällige Rechnungen von Unternehmen, welche zur Erfüllung der von A als Subunternehmer übernommenen Aufträge als Subsubunternehmer eingeschritten wären, tatsächlich aber laut Aktenlage technisch gar nicht oder nur höchst unwahrscheinlich in der Lage gewesen wären, die zumal angesichts des Konkurrenzdruckes und ständiger Qualitätskontrolle penibel und akkurat zu erfüllenden Reinigungen im - aus ihrer Sicht - fernen Vorarlberg zu erfüllen: Es scheinen 6 (2009) und 10 (2010) Rechnungen der P-GmbH mit Sitz in Wien, Firmenbuch-Nr. (FN) pppp, mit einer Gesamtsumme von netto € 14.502,92 zuzüglich USt € 2.900,58 (2009) und € 60.276,65 zuzüglich USt € 12.055,33 (2010) mit den Leistungszeiträumen August 2009 bis September 2010 sowie 3 (2010) und 3 (2011) Rechnungen der C, ehemals zzzz, mit einer Gesamtsumme von netto € 8.070,00 zuzüglich USt € 1.614,00 (2010) und € 6.465,00 zuzüglich USt € 1.293,00 (2011) mit den Leistungszeiträumen Oktober bis Dezember 2010 (Ablichtungen im Arbeitsbogen; Aufstellung Spruchsenatsakt Bl. 201) auf, obwohl über das Vermögen der P-GmbH am 18. Dezember 2009 der Konkurs eröffnet und nach Verteilung des Vermögens an die Massegläubiger am 26. April 2010 aufgehoben worden ist, wobei die Firma von Amts

wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde (Arbeitsbogen; Spruchsenatsakt Bl. 203), der Gesellschafter-Geschäftsführer K, ein slowakischer Staatsbürger, am 30. April 2009 von seiner Wiener Anschrift abgemeldet wurde (Abfrage ZMR), die angeblichen Dienstleistungen der GmbH dem Masseverwalter unbekannt gewesen sind (Arbeitsbogen), über das Vermögen der C am 17. März 2011 ein Konkurs mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden ist, sie bereits am 24. Februar 2011 laut ZMR unbekannten Ortes verzogen ist (Spruchsenatsakt Bl. 225, 235) und die Gültigkeit deren UID-Nr. bereits mit 13. Oktober 2009 und 22. Oktober 2010 begrenzt worden war (Spruchsenatsakt 2003, 205). Beglichen wurden diese "Rechnungen" angeblich mittels Barzahlungen, wobei - wollte man diesen Urkunden ein reales Geschehen unterlegen - negative Kassenstände lediglich durch vorheriges fiktives Einbuchen von Privateinlagen durch den Buchhalter vermieden werden konnten (Arbeitsbogen). Eine Gegenüberstellung der laut Ausgangs- und Eingangsrechnungen (darin die obgenannten auffälligen Rechnungen) verrechneten und angeblich bezogenen Arbeitsstunden ergab, dass A im Jahre 2010 um 872 Stunden zuviel bezogen hätte, dafür aber 2011 2.516 Fehlstunden bestanden hätten, für welche der Personalaufwand nicht verbucht worden wäre (Spruchsenatsakt Bl. 195). Soweit der wohl eigentlich mittellose Beschuldigte einwendet, die erwähnten Privateinlagen von Bargeld wären durch Darlehen seiner Verwandten finanziert worden (Spruchsenatsakt Bl. 361), so ist ihm zu entgegnen, dass den angeblichen Privateinlagen von € 13.802,00 (2009), € 93.400,00 (2010) und € 14.000,00 (2011) lediglich familiäre Darlehenszahlungen von € 8.800,00 (2009) und € 15.200,00 (2010) gegenüber gestanden sind (Kopien der Aktenvermerke des Buchhalters über die Bargeldeinlagen im Arbeitsbogen; Kopien der nachträglichen Bestätigungen über die Darlehenszahlungen, Spruchsenatsakt Bl. 367 bis 371; Zeugenaussage E, Spruchsenatsakt Bl. 411; Zeugenaussage F, Spruchsenatsakt Bl. 418).

Zumal da die angeblichen Rechnungen der P-GmbH mit dem Firmenwortlaut auf den Rechnungen ("B Reinigung und Installation Technik GmbH") und auch in den auf den diesbezüglichen Belegen angebrachten Stempelabdrücken ("B Bau & Installation Technik GmbH") sämtlich nicht übereinstimmten (Schreibfehler, welche einem Geschäftsführer bei Verwendung der Firma seiner eigenen GmbH wohl nicht unterlaufen würden), zog der Betriebsprüfer, die Abgabenbehörde bzw. auch der Amtsbeauftragte aus der Beweislage die Schlussfolgerung, dass den Eingangsrechnungen der P-GmbH alias B Reinigung und Installation Technik GmbH alias B Bau & Installation Technik GmbH und der C kein realer wirtschaftlicher Sachverhalt zugrunde gelegen sei (weshalb der Amtsbeauftragte die Nettoentgelte gewinnerhöhend zurechnete; Berechnung der ESt-Verkürzungen, Spruchsenatsakt Bl. 271).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes gibt diese Akten- und Beweislage nicht nur Anlass für Spekulationen in Bezug auf die angebliche Zahlungsart (so der Spruchsenat), sondern führt konkret zur Feststellung, dass tatsächlich das reale wirtschaftliche Geschehen im Rechenwerk des Beschuldigten nur unvollständig abgebildet worden ist:

So ist zwar die Überlegung des Spruchsenates zutreffend, dass die verfahrensgegenständlichen Reinigungsleistungen, für welche A die Subaufträge übernommen hatte, wohl tatsächlich erbracht worden sind. Ebenso ergaben sich auch keine Anhaltspunkte, dass für diese Reinigungsleistungen vom Beschuldigten überhöhte Rechnungen ausgestellt worden wären.

Was sich aber ergeben hat - siehe oben - ist, dass es im Dunkeln geblieben ist, von welchen Arbeitskräften konkret die angesprochenen Reinigungsleistungen durchgeführt worden sind, sei es in Form von Eigenleistungen, sei es in Form von durch den Beschuldigten beschäftigten unselbständigen Arbeitskräften, die ohne Führung von Lohnkonten schwarz entlohnt wurden, sei es Form von selbständigen Subsubunternehmern, die - ebenfalls im steuerlichen Dunkel verbleiben wollend - nicht bereit gewesen sind, dem Beschuldigten ordnungsgemäße Rechnungen zu legen. A hat sich - allenfalls unter Anleitung seines Buchhalters oder seiner Geschäftspartner - der branchenüblichen Vorgangsweise bedient in der Form, dass er sich von am Markt verfügbaren Scheinfirmen entsprechende Deckungsrechnungen besorgt hat, um ein einigermaßen plausibles Rechenwerk zu erzeugen.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ist daher tatsächlich von entsprechenden betrieblichen Ausgaben auszugehen; die den Abgabenvorschriften möglicherweise nicht entsprechende steuerliche Behandlung dieser Ausgabe, deren so gegeben unkorrekte belegmäßige Erfassung und allfällige Verkürzungen von damit zusammenhängenden Lohnabgabensind nicht Verfahrensgegenstand.

Es verbleibt aber verfahrensgegenständlich der Vorwurf, dass der Beschuldigte **Scheinrechnungen** verwendet hat, **um solcherart aus nicht ordnungsgemäßen Rechnungen zu Unrecht Vorsteuern geltend zu machen:**

Hat wie im gegenständlichen Fall der Beschuldigte zwecks Erweiterung seiner Marktchancen in Österreich eine Betriebsstätte vorgetäuscht und damit übereinstimmend gegenüber seinen Geschäftspartnern über die von ihm erbrachten Reinigungsdienstleistungen Rechnungen mit ausgewiesener österreichischer Umsatzsteuer gelegt, schuldete er gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 die Steuerbeträge aufgrund der Rechnungslegung, solange er die Rechnungen nicht gegenüber dem Empfänger der sonstigen Leistungen berichtigt. Eine solche Rechnungsberichtigung hat noch nicht stattgefunden. Sollte eine Berichtigung der Rechnungen tatsächlich zukünftig stattfinden, wirkt sie für die Voranmeldungszeiträume bzw. die Veranlagungszeiträume, in denen die Berichtigung vorgenommen wird.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. derartiger Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende - wahrheitsgemäße, siehe oben - Steuererklärungen abzugeben hatte.

Einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG machte sich schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkte, indem er - wie hier im Falle der Kenntnis des Fiskus vom grundsätzlichen Abgabenanspruch - die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstrebt und zu diesem Zwecke falsche Steuererklärungen einreicht, aus welchen nicht zustehende Vorsteuern aus Scheinrechnungen zum Ansatz gebracht werden, und tatsächlich solcherart zu niedrige Umsatzsteuern oder überhaupt nicht zustehende Guthaben festgesetzt werden (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. Abgabepflichtiger vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für ein Veranlagungsjahr lediglich zu bewirken versucht, wobei gemäß § 13 Abs. 2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise eben eine falsche Steuererklärung unter Ausweis nicht zustehender Vorsteuern einreicht).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

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

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

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

Der Spruchsenat hat in diesem Zusammenhang argumentiert, dass sich der Beschuldigte als steuerlicher Laie auf seinen Buchhalter verlassen hätte, welchem aber angeblich nichts Ungewöhnliches aufgefallen wäre und die ihm vorgelegten Eingangsrechnungen daher auch ohne Überprüfung der UID-Nummer verbucht hätte (so der Zeuge H, Spruchsenatsakt Bl. 427). Der genannte Senat hat aber dabei verkannt, dass es sich hier im Kern des Vorwurfs nicht um allenfalls nicht eingehaltene Formalismen gehandelt hat,

für deren Überprüfung es eines Steuerfachmannes bedurfte, sondern um eine wesentliche Diskrepanz zwischen dem tatsächlichen Geschehen und der im Belegwesen abgebildeten Scheinwelt - ein Unterschied, welcher dem Beschuldigten bekannt gewesen ist - entweder, weil er selbst zur Abdeckung seiner dunklen Geschäfte die Scheinrechnungen besorgt hat, oder weil ein Dritter, beispielsweise ein Familienmitglied, ein Geschäftspartner oder sein Buchhalter ihm diese beigeschafft hat. In letzterem Fall hat diese dritte Person jedoch, ihr vernunftorientiertes Verhalten unterstellt, nicht ohne Einbindung des Beschuldigten selbst gehandelt, da andernfalls ein Scheitern des Tatplanes gedroht hätte. A selbst hat auch bei seinen Einlassungen zum Tatgeschehen keineswegs behauptet, über den Inhalt der aufgefundenen strafrelevanten Rechnungen und die Identität der Rechnungsleger nicht im Bilde gewesen zu sein, sondern hat diese als zutreffend bezeichnet. Es ist daher nach Einschätzung des Bundesfinanzgerichtes diesbezüglich von einem wissentlichen Verhalten des Beschuldigten auszugehen.

Es sind daher tatsächlich mit seinem Wissen am 26. August 2010, am 5. September 2011 und am 26. Oktober 2012 unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärungen eingereicht worden, bei welchen die Umsatzsteuer um € 2.900,58 (2009), € 13.669,33 (2010) und um € 1.293,00 (2011) zu niedrig ausgewiesen war, wobei der deliktische Erfolg mit antragsgemäßer Festsetzung der Umsatzsteuer in Höhe von € 566,68 am 27. August 2010 (2009) und in Höhe von € -928,40 am 5. September 2011 (2010) eingetreten ist (Veranlagungsakt, Veranlagung 2009 und 2010; Abgabenkonto). Bezüglich 2011 ist die Außenprüfung zu ABNr. 9991 der Abgabenverkürzung im Ausmaß von € 1.293,00 zuvorgekommen.

A hat daher in diesem Zusammenhang Hinterziehungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG bzw. betreffend das Veranlagungsjahr 2011 eine versuchte Hinterziehung an Umsatzsteuer nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG zu verantworten.

### **Die Beschäftigung der Scheinselbständigen D1 und D2:**

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht.

Arbeitnehmer sind natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Dienstverhältnisse liegen in diesem Zusammenhang gemäß § 47 Abs. 2 leg.cit. vor, wenn die Arbeitnehmer dem Arbeitgeber ihre Arbeitskraft schulden. Dies ist dann der Fall, wenn die tätigen Personen in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sind.

Gemäß § 81 Abs. 1 EStG 1988 idFd BGBI I 2004/180 mit Wirkung ab dem 1. Februar 2005 gilt als Betriebsstätte für Zwecke des Abzuges vom Arbeitslohn jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer

ausgeführten Tätigkeit dient. Dieser Betriebsstättenbegriff des § 81 EStG 1988 ist zwar ähnlich formuliert, aber umfassender als der des § 29 Abs. 1 BAO (siehe oben); es reicht aus, wenn die feste örtliche Anlage oder Einrichtung der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient (vgl. z.B. Knörzer in Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 81). Laut Aktenlage haben die Arbeitnehmer Putzmittel und Arbeitsgeräte zur Verfügung gestellt erhalten, welche vor Ort in speziellen Räumlichkeiten aufbewahrt worden sind. Diese Räumlichkeiten erfüllten die Qualität einer entsprechenden Betriebsstätte in lohnsteuerlicher Hinsicht.

Gemäß § 33 Abs. 2 2 lit. b FinStrG begeht auch derjenige eine Abgabenhinterziehung, wer vorsätzlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält (Rechtslage bis zum 31. Dezember 2010); ab der FinStrG-Novelle 2010, BGBl I 2010/104, mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2011 ist auch die Verkürzung von Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen unter diesen Tatbestand strafbar gestellt.

Laut Aktenlage hat - wie oben ausgeführt - der Beschuldigte das Ehepaar D1 (seit 7. Juni 2010) und D2 (seit dem 10. Oktober 2010) beschäftigt, ohne dass diese bei der Vorarlberger Gebietskrankenkasse angemeldet worden wären und ohne dass Bewilligungen nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz vorgelegen wären. Von Seite des Finanzamtes wurden Scheinselbständigkeit festgestellt, die durch Gewerbescheine vorgetäuscht worden wären (Außenprüfungsbericht vom 19. November 2012, ABNr. 40041/12, Spruchsenatsakt Bl. 159).

Dabei führte der Prüfer - fälschlich unter der Position Abfuhrdifferenz - aus: D1 und D2 schlossen mit der Firma A [nach dem Inhalt der schriftlichen Dokumente] Werkverträge ab, nach denen sie als Subunternehmer für A tätig seien. Nach ihren Angaben wussten sie damals nicht, welche Art Vertrag sie unterschrieben hätten, da sie kaum Deutsch sprechen und auch kein Übersetzer [für den deutschen Vertragstext (außer eben dem Beschuldigten)] anwesend war. Sie seien davon ausgegangen, dass es sich bei diesen Verträgen um die Anmeldung beim Finanzamt und der Sozialversicherung gehandelt habe. Die Genannten waren nur an einer Arbeitsstelle (I in zzbb) tätig; die Arbeitszeiten seien ihnen vom Beschuldigten vorgegeben worden, welcher auch das Arbeitsmaterial zur Verfügung stellte. Die Rechnungen der Arbeiter sind von A geschrieben worden. Die Genannten sind in den geschäftlichen Organismus des A eingegliedert und verpflichtet gewesen, seinen Weisungen Folge zu leisten. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liegen Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 sowie gemäß § 4 Abs. 2 ASVG vor.

Laut den Angaben der D1, einer ehemaligen Kinderdorf-Betreuerin in Rumänien, und des D2, eines ausgebildeten Schweißers, wurden beide vom Vater des Beschuldigten, L, in Rumänien geworben, arbeiteten für den Beschuldigten als einzigen Arbeitgeber, wobei ihre Aufgabe in der Reinigung der Damentoiletten und der Leerung der Papierkörbe bzw.

im Putzen im Restaurant, im Männer-WC, in der Reinigung des Kinderspielplatzes und im Lager bestanden hat. Beide erklärten, dass der Beschuldigte bzw. L ihnen vorgegeben hätten, für sie die Sozialversicherungsbeiträge zu bezahlen (Einvernahmen vor der Finanzpolizei am 25. Mai 2012, Arbeitsbogen).

Laut den Einlassungen des Beschuldigten vor dem Spruchsenat am 19. April 2013 habe er eigentlich D1 und D2 schon anstellen wollen, das Arbeitsamt (!) habe aber gemeint, dass dies nicht möglich sei. Sein Buchhalter habe ihm dann erklärt, dass diese als Subunternehmer tätig seien (Spruchsenatsakt Bl. 377).

Der dazu ebenfalls zeugenschaftlich befragte H wiederum versicherte, dass die Idee, die Genannten als Subunternehmer zu beschäftigen, vom Beschuldigten und seinem Vater gekommen sei. Er habe ihnen nur das Formular für die Finanzamtsanmeldung ausgedruckt, auf eine Scheinselbständigkeit habe er nicht Bedacht genommen, er habe den Umfang ihrer Tätigkeit nicht gekannt (Spruchsenatsakt Bl. 427).

In Nachvollziehung der Feststellungen und Argumente der Betriebsprüfer hegt das Bundesfinanzgericht keine Zweifel, dass tatsächlich Dienstverhältnisse vorgelegen haben, der Beschuldigte als Arbeitgeber daher verpflichtet gewesen wäre, entsprechende Lohnkonten zu führen und Lohnabgaben zu berechnen und zu entrichten, und dies auch dem Verpflichteten selbst bekannt gewesen ist, er jedoch eine Möglichkeit gesucht hat, in Anbetracht der fehlenden rechtlichen Voraussetzungen für derartige Beschäftigungen diese auf geeignete Weise vor den österreichischen Behörden zu tarnen.

Soweit diesbezüglich vom Beschuldigten ein Rechtsirrtum eingewendet wird, stehen diesem Vorbringen insbesondere die überzeugenden Aussagen der beiden Arbeitnehmer selbst entgegen, welche sich nach ihrem Verständnis keineswegs als selbständige Unternehmer, sondern mit nicht zu überbietender Klarheit als Arbeitnehmer des Beschuldigten gesehen haben.

Sie waren aber wohl, zumal gehandicapt durch mangelnde Deutschkenntnisse, vom Beschuldigten leicht zu beeinflussen bzw. zu täuschen, wenn D1 auch - bei gleichzeitiger Festlegung, als Arbeitnehmerin tätig zu sein - ausführt, sie habe eine eigene Reinigungsfirma und als solche einen Vertrag mit A (Seite 3 des Vernehmungsprotokolls), weil er ihr das so gesagt habe, sie müsse zuerst eine Firma gründen, erst dann würde sie Arbeitspapiere erhalten ... Sie verfüge über keinen Gewerbeschein. Sie habe ja überhaupt kein Geld, um eine Firma in Österreich zu gründen. Sie wollte hier nur ganz normal als Arbeitskraft tätig sein. A habe zu ihr gesagt, dass sie selbständig sein müsse, um in Österreich arbeiten zu können. Sie sei doch auch nur eine ganz normale Arbeitskraft und keine Selbständige. Sie sei beim Finanzamt als Betrieb geführt, müsse aber nichts bezahlen. Sie arbeite nur für A, verdiene ihr zuvor angeführtes Entgelt und Herr A kümmere sich um den Rest (Seite 5 des Vernehmungsprotokolls).

In gleicher Weise auch D2, welcher erklärte, er sei Arbeiter und A sein Chef (Seite 4 des Vernehmungsprotokolls). Auf Vorhalt, dass am 14. Mai 2012 mit ihm beim Finanzamt eine Niederschrift zwecks Vergabe einer Steuernummer für ihn als selbständiger Unternehmer

aufgenommen worden sei: ... Außerdem war noch L dabei. Dieser habe damals auch die Antworten gegeben, er selbst habe nur unterschrieben. Ihm sei nur gesagt worden, dass er unterschreiben solle und dass es um eine Nummer vom Finanzamt gehe. Er habe sich nur gedacht, dass dies schon in Ordnung sei und er die Nummer später vielleicht einmal brauchen könnte (Seite 5 des Vernehmungsprotokolls).

Es erschließt sich sohin für das Bundesfinanzgericht bezüglich des Beschuldigten in Zusammenhang mit der Gestaltung der Vertragsverhältnisse zwischen seinem Reinigungsunternehmen und den beauftragten Arbeitskräften D1 und D2 keineswegs das Bild eines unsicheren Laien, sondern das eines im Milieu gut vernetzten aufstrebenden Jungunternehmers, welcher auf die Unterstützung seines branchenerfahrenen Vaters zurückgreifen konnte und zur Lösung von anstehenden Rechtsfragen sich sehr wohl die Fachauskunft nicht nur einer einzelnen Person, wie z.B. seines Buchhalters, sondern auch die der zuständigen Behörden beschafft hat. So gesehen, war ihm sehr wohl bekannt, dass D1 und D2 in der tatsächlich gelebten Realität nichts anderes als bei seinem Unternehmen beschäftigte, unselbständige Arbeitnehmer gewesen sind und ihn daher die diesbezüglichen abgabenrechtlichen Pflichten als Arbeitgeber getroffen hätten. Statt aber diesen Pflichten zu entsprechen, hat er mit beträchtlichem Aufwand und wohl auch zu seinem finanziellen Vorteil versucht, gegenüber den Behörden eine unzutreffende Scheinwelt aufzubauen.

Insoweit stimmt sein Verhalten in diesem kleinen Bereich, nur betreffend zwei einzelne Arbeitnehmer, überein mit der Art seiner Darstellung gegenüber den Behörden überhaupt, wenn er - siehe oben - vorgetäuscht hat, in Österreich eine Betriebsstätte zu unterhalten und - wohl zur Abdeckung weiterer dem Fiskus unbekannter Geschäftsbeziehungen zwecks Aufbau eines sinnvollen Rechenwerkes - Scheinrechnungen in nicht unbeträchtlichem Ausmaß verwendet hat. A hat daher die ihm zum Vorwurf gemachten Hinterziehungen an Lohnabgaben nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG im spruchgemäßen Ausmaß (Berechnung siehe Spruchsenatsakt Bl. 163) zu verantworten.

Soweit der Amtsbeauftragte einen Schulterspruch auch bezüglich der Verkürzung von Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für Lohnzahlungszeiträume des Jahres 2010 begehrte, ist anzumerken, dass dieser Tatbestand - wie oben ausgeführt - erst mit 1. Jänner 2011 unter Strafe gestellt wurde.

Die Beschwerde des Amtsbeauftragten erweist sich daher teilweise als berechtigt.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet.

Überdies kann erforderlichenfalls neben der Geldstrafe auch eine Freiheitstrafe bis zu drei Monaten verhängt werden.

Dabei ist nach § 21 Abs. 1 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe auszusprechen. Hängen wie bei Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgeblich (§ 21 Abs. 2 Satz 3 FinStrG).

Es ergibt sich somit ein Strafrahmen von € 2.900,58 (USt 2009) + € 13.669,33 (USt 2010) + € 1.293,00 (USt 2011) + € 151,47 (DB 11,12/2010) + € 633,11 (DB 2011) + € 54,87 (DZ 2011) = € 18.702,36 X 2 ergibt € 37.404,72.

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

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Dabei ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall - wie im gegenständlichen Fall - endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur bei Vorliegen besonderer Gründe zulässig. derartige Gründe liegen nicht vor und wurden auch von den Parteien nicht vorgetragen.

Läge beim Finanzstraftäter ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und bestünden beim Beschuldigten auch durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich sohin ein Ausgangswert von rund € 18.700,00.

Zu bedenken ist vorerst, dass der Beschuldigte nach seinen eigenen Angaben seine selbständige Tätigkeit als Reinigungsdienstleister eingestellt hat.

Eine Strafe soll aber nicht nur beim Täter selbst der Begehung weiterer Finanzvergehen entgegenwirken, sie soll auch bei Bekanntwerden der Entscheidung im Milieu des Beschuldigten andere potenzielle Finanzstraftäter von gleichartigen Verfehlungen abhalten. Bedenkt man zumal die professionelle Effizienz und relative Leichtigkeit, mit welcher hier - ohne Interessensgegensatz der handelnden Personen - Scheinwelten zur Täuschung des Fiskus aufgebaut werden, womit in der Gesamtheit Abgabenausfälle mit durchaus budgetärer Größe drohen können, erscheint bei derartigen Sachverhalten, welche im Falle gerichtlicher Zuständigkeit als Abgabenbetrug nach § 39 FinStrG zu qualifizieren wären, ansich eine empfindliche Bestrafung angebracht.

Den Milderungsgründen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseit des Täters und des Umstandes, dass es für 2011 hinsichtlich der Verkürzung an Umsatzsteuer beim bloßen Versuch geblieben ist, stehen als erschwerend gegenüber die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über Jahre hinweg sowie die vom Beschuldigten an den Tag gelegte hohe

deliktische Energie: Er hat umfangreiche Vorkehrungen getroffen, um seine strafrelevanten Verkürzungen zu verschleiern; bei gerichtlicher Zuständigkeit wäre ihm - wie ausgeführt - ein Abgabenbetrug vorzuwerfen.

Soweit eine zukünftige, derzeit noch nicht erfolgte Schadensgutmachung dargestalt angedacht ist, dass A gegenüber seinem Auftraggeber, der M-GmbH, berichtigte Rechnungen legen will, ist anzumerken, dass - wie oben ausgeführt - der Genannte auch im Falle eines Reverse Charge für die der M-GmbH zu übertragende Umsatzsteuerschuld (Vorsteuer wurde dort ja schon abgezogen) haften würde und diese Haftung in Anbetracht des am 18. März 2014 über das Vermögen der M-GmbH (nunmehr: M1-GmbH) eröffneten Konkurses wohl schlagend werden würde (Rückstand am dortigen Abgabenkonto vor Konkurseröffnung: € 253.738,25, siehe Abgabenkonto StNr. mmmm).

So gesehen ergibt sich in gesamthafter Erwägung - zumal aus generalpräventiven Gründen - eine Erhöhung des Ausgangswertes auf € 24.000,00, wovon aber in Anbetracht der Sorgepflichten, wie vom Beschuldigten dargestellt, ein Abschlag auf € 18.000,00 und in Anbetracht seiner nunmehrigen angespannten wirtschaftlichen Lage ein weiterer Abschlag auf € 12.000,00 vorgenommen werden kann.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber der Umstand der derzeitigen schlechten Finanzlage des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist.

In gesamthafter Abwägung ist solcherart eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Monaten angemessen.

Von der Verhängung einer Freiheitsstrafe kann, zumal in Anbetracht des Zurücktretens des spezialpräventiven Aspektes infolge der geänderten Lebensumstände des Finanzstraftäters, Abstand genommen werden.

Der dem Beschuldigten auferlegte Ersatz der Kosten des Verfahrens vor der Finanzstrafbehörde und dem Bundesfinanzgericht gründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in der nunmehr geltenden Fassung, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

## **Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht

von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Der Entscheidung liegt eine gesicherte Rechtslage zugrunde; entscheidungsrelevant zugunsten des Amtsbeauftragten ist vor allem eine Neuwürdigung der Beweislage und bezüglich der Strafhöhe das zu übende Ermessen gewesen.

zzaa, am 11. September 2014