

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Herrn S., geb., Brunn, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. a und b, 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 12. Februar 2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 13. Oktober 2015, SpS 15, berichtet mit Beschluss vom 10. Mai 2017, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2017 in Abwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit der Amtsbeauftragten, des Dolmetschers sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Die Beschwerde von S. gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Baden Mödling als Organ des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 13. Oktober 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a und b FinStrG werden die Kosten des verwaltungsbehördlichen und des finanzgerichtlichen Verfahrens unverändert mit € 500,00 festgesetzt. Die Kosten des allfälligen Vollzuges werden zutreffendenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 13. Oktober 2015, SpS 15, wurde S. (in weiterer Folge: Beschuldigter) für schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich als unbeschränkt haftender Gesellschafter des Verbandes "OG"

unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für

8 - 12/2012 in Höhe von € 12.995,83

1 - 9/2013 in Höhe von € 24.500,00

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten;

Lohnsteuer

8 - 12/2012 in Höhe von € 600,60

1 - 9/2013 in Höhe von € 1.064,00

Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe

8 - 12/2012 in Höhe von € 452,67

1 - 9/2013 in Höhe von € 630,00

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen

8 - 12/2012 in Höhe von € 40,23

1 - 9/2013 in Höhe von € 56,00

nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) und

unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetzes entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer

8 - 12/2012 in Höhe von € 15.927,06

1 - 9/2013 in Höhe von € 24.698,48

Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe

8 - 12/2012 in Höhe von € 4.712,15

1 - 9/2013 in Höhe von € 7.307,24

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen

8 - 12/2012 in Höhe von € 418,86

1 - 9/2013 in Höhe von € 649,53

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Der Beschuldigte habe hiedurch begangen das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a und b FinStrG sowie die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG und werde hiefür nach §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 28.000,00, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 70 Tagen tritt, verurteilt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG sei er außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,00 als Beitrag zu den Kosten des Finanz Strafverfahrens zu ersetzen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass „der Beschuldigte trotz im Akt ausgewiesener Zustellung durch Hinterlegung unentschuldigt nicht zur Verhandlung vor dem Spruchsenat erschienen ist, sodass gem. § 126 FinStrG in seiner Abwesenheit zu entscheiden war. Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten wird nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

Der Beschuldigte ist seit Beginn – somit seit 22.6.2012 – unbeschränkt haftender Gesellschafter der OG. Mit 29.10.2014 wurde über die OG Konkurs eröffnet.

Der Beschuldigte hat als Abgabepflichtiger im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich

1./ unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer

8 - 12/2012 in Höhe von € 12.995,83

1 - 9/2013 in Höhe von € 24.500,00

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten;

2./ Lohnsteuer

8 - 12/2012 in Höhe von € 600,60

1 - 9/2013 in Höhe von € 1.064,00

Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe

8 - 12/2012 in Höhe von € 452,67

1 - 9/2013 in Höhe von € 630,00

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen

8 - 12/2012 in Höhe von € 40,23

1 - 9/2013 in Höhe von € 56,00

nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt). Dabei hielt er zu 2.) die Verwirklichung des Sachverhaltes ernsthaft für möglich und fand sich auch damit ab.

Weiters hat er unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer

8 - 12/2012 in Höhe von € 15.927,06 (berichtigt auf 6 - 12/2012)

1 - 9/2013 in Höhe von € 24.698,48 (berichtigt auf 1 - 12/2013)

Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe

8 - 12/2012 in Höhe von € 4.712,15 (berichtigt auf 6 - 12/2012)

1 - 9/2013 in Höhe von € 7.307,24 (berichtigt auf 1 - 12/2013)

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen

8 - 12/2012 in Höhe von € 418,86 (berichtigt auf 6 - 12/2012)

1 - 9/2013 in Höhe von € 649,53 (berichtigt auf 1 - 12/2013)

bewirkt und dies ebenfalls nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Eine Schadensgutmachung ist teilweise erfolgt.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen und zum Vorleben des Beschuldigten ergeben sich aus dem Strafakt.

Der Beschuldigte erklärte sich während des gesamten Verfahrens nicht.

Bei der „OG“ wurde mit 15.1.2014 eine Umsatzsteuerprüfung für die Monate 1/2013 bis 9/2013 durchgeführt. Im Zuge dieser Prüfung konnte der Beschuldigte keinerlei steuerliche Aufzeichnungen vorlegen. Weiters wurden für diese Zeiträume weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet,

ebensowenig Lohnabgaben abgeführt. Im besagten Zeitraum gab es fünf unbeschränkt haftende Gesellschafter, unter anderem den Beschuldigten.

Mit Bericht vom 28.11.2014 wurde eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass mit Gründung des genannten Unternehmens bis inklusive dem gesamten Jahr 2013 Freunde aus Rumänien nach Österreich geholt wurden, um hier Bauhelferarbeiten durchzuführen. Diese Personen wurden als weitere Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen. Im Zuge einer Baustellenkontrolle durch die Finanzpolizei wurden unter anderem diese Arbeiter angetroffen und stellte sich nach deren Einvernahme heraus, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt ihrer Tätigkeit aufgrund der überwiegenden Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit entspricht und somit das Vorliegen eines Dienstverhältnisses anzunehmen ist. Aus diesem Grund erfolgte diesbezüglich eine Nachversteuerung der Bezüge.

Als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person ist von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen. Gegenteiliges wurde auch nicht vorgebracht.

Der strafbestimmende Wertbetrag beruht auf den nachvollziehbaren Berechnungen des Finanzamtes, die Schätzungen wurden nicht bekämpft und orientieren sich an vergleichbaren Sachverhalten im selben Zeitraum im selben Gewerbe.

Rechtlich ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist die Schuldform der Wissentlichkeit (*dolus principalis*) hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich. Dazu sei ausgeführt, dass zum Tatbild der Steuerhinterziehung keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben gehört; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahmen nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Beides liegt beim Beschuldigten beim festgestellten Sachverhalt vor.

Für die Verwirklichung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der beim Beschuldigten beim festgestellten Sachverhalt vorlag, zumal er als im Wirtschaftsleben stehende und bereits zweifach finanzstrafrechtlich vorbestrafte Person die Verwirklichung des Sachverhaltes zumindest ernsthaft für möglich hielt und sich offenbar damit abfand.

Somit hat der Beschuldigte aufgrund der getroffenen Feststellungen sowohl objektiv als auch subjektiv die Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a und b FinStrG sowie die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat als mildernd den bisher ordentlichen Lebenswandel, die teilweise Schadensgutmachung und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Wege der Schätzung, als erschwerend keinen Umstand.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erschien dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und treffen diese Strafzumessungserwägungen auch auf die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zu.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle."

In der dagegen fristgerecht (noch vom ehemaligen Verteidiger) eingebrachten Beschwerde vom 12. Februar 2016 wird das Erkenntnis seinem gesamten Inhalt nach wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Verletzung von Verfahrensvorschriften bekämpft aus nachstehenden Gründen:

"Dem Beschuldigten wurde die Ladung zur öffentlichen mündlichen Verhandlung vom 13.10.2015 nicht zugestellt. Insbesondere ist die Ladung auch des mit Vollmachtsbekanntgabe vom 4.8.2015 ausgewiesenen Vertreters unterblieben. Das Verfahren erweist sich daher schon aus diesem Grund als nichtig.

Darüber hinaus hat der Beschuldigte die ihm vorgeworfenen Übertretungen nicht bzw. nicht in dieser Form begangen.

Richtig ist, dass der Beschuldigte Gesellschafter der OG war.

Er selbst ist rumänischer Staatsbürger und der deutschen Sprache nur unzureichend mächtig.

Aus diesem Grund hat er sich eines Steuerberaters bedient, der beauftragt war, die entsprechenden Voranmeldungen an das Finanzamt zu übermitteln.

Über das Vermögen der OG, FN, wurde mit Beschluss das Konkursverfahren eröffnet.

Im Rahmen dieses Insolvenzverfahrens ist es auch zu Prüfungen des Finanzamtes gekommen und hat sich letztendlich herausgestellt, dass die ursprünglich angemeldeten Forderungen der Höhe nach einzuschränken waren. Letztendlich verblieben sind Forderungen im Ausmaß von € 29.657,36, welche die OG der Republik Österreich schuldet.

Wenn daher der Spruchsenat von den im Erkenntnis ausgehenden Beträgen ausgeht, so stimmen diese mit dem Ergebnis der Prüfung nicht überein, sondern erweisen sich als wesentlich zu hoch.

Auch eine wissentliche Verkürzung kann dem Beschuldigten nicht angelastet werden. Dies insbesondere, weil sich aus den Buchungsmitteilungen des Finanzamtes vor Konkurseröffnung noch Guthaben ergeben haben.

Der Beschuldigte hat sich einerseits auf seinen Steuerberater verlassen und konnte andererseits schon aus den genannten sprachlichen Defiziten nicht erkennen, dass und in welchem Umfang Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt bestehen.

Es wird daher den Antrag gestellt, das bekämpfte Erkenntnis möge ersatzlos behoben werden und das Verfahren eingestellt, in eventu möge die Strafe allenfalls nach Verfahrensergänzung schuldangemessen herabgesetzt werden."

Das Erkenntnis des Spruchsenates wurde mit Beschluss vom 12. Mai 2017 von der Finanzstraßbehörde hinsichtlich des Tatzeitraumes der Abgabenverkürzungen im Zusammenhang mit der Nichtführung von Lohnkonten im Zeitraum auf 6 - 12/2012 und 1 - 12/2013 (ohne Abänderung der strafbestimmenden Wertbeträge) berichtigt, da irrtümlich aufgrund von Schreibfehlern unrichtige Daten aus der Stellungnahme der Amtsbeauftragten übernommen wurden.

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

#### **Rechtslage:**

*Gemäß § 33 Abs. 2 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich*

*lit. a: unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) oder*

*lit. b: unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.*

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

*§ 2 Zustellgesetz (ZustG): Im Sinne dieses Bundesgesetzes bedeuten die Begriffe:*

*1. „Empfänger“: die von der Behörde in der Zustellverfügung (§ 5) namentlich als solcher bezeichnete Person;*

*3. „Zustelladresse“: eine Abgabestelle (Z 4) oder elektronische Zustelladresse (Z 5);*

*4. „Abgabestelle“: die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder auch der Arbeitsplatz des Empfängers, im Falle einer Zustellung anlässlich einer Amtshandlung auch deren Ort, oder ein vom Empfänger der Behörde für die Zustellung in einem laufenden Verfahren angegebener Ort;*

*§ 17 Abs. 1 ZustG: Kann das Dokument an der Abgabestelle nicht zugestellt werden und hat der Zusteller Grund zur Annahme, daß sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne*

*des § 13 Abs. 3 regelmäßig an der Abgabestelle aufhält, so ist das Dokument im Falle der Zustellung durch den Zustelldienst bei seiner zuständigen Geschäftsstelle, in allen anderen Fällen aber beim zuständigen Gemeindeamt oder bei der Behörde, wenn sie sich in derselben Gemeinde befindet, zu hinterlegen.*

*§ 17 Abs. 2 ZustG: Von der Hinterlegung ist der Empfänger schriftlich zu verständigen. Die Verständigung ist in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (Briefkasten, Hausbrieffach oder Briefeinwurf) einzulegen, an der Abgabestelle zurückzulassen oder, wenn dies nicht möglich ist, an der Eingangstüre (Wohnungs-, Haus-, Gartentüre) anzubringen. Sie hat den Ort der Hinterlegung zu bezeichnen, den Beginn und die Dauer der Abholfrist anzugeben sowie auf die Wirkung der Hinterlegung hinzuweisen.*

*§ 17 Abs. 3 ZustG: Das hinterlegte Dokument ist mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem das Dokument erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Dokumente gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, daß der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte.*

### **Zum Beschwerdepunkt der Verhandlung in Abwesenheit vor dem Spruchsenat:**

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Mangel hinreichenden Parteienghört in erster Instanz durch die Möglichkeit, den Standpunkt im Berufungsverfahren (nunmehr Beschwerdeverfahren) auszuführen, geheilt (VwGH 15.5.1986, 84/16/0234; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0302; BFG vom 12.05.2015, RV/7300027/2014). Der Beschuldigte hatte sowohl in der schriftlichen Beschwerde als auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 10. Oktober 2017 in Anwesenheit eines Dolmetschers für die rumänische Sprache ausreichend Gelegenheit, sein Parteienghör wahrzunehmen und sich zum Verfahrensgegenstand zu äußern, womit die geltend gemachte allfällige Verletzung von Verfahrensvorschriften jedenfalls geheilt ist.

Bedauerlicher Weise ist der Beschuldigte trotz fristgerechter Ladung auch zur Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht unentschuldigt nicht erschienen. Der ebenfalls geladene Verteidiger hat nur mitgeteilt, dass die Vollmacht erloschen ist. Es war daher auch diese Verhandlung in Abwesenheit des Beschuldigten durchzuführen.

### **Objektive Tatseite:**

Dem Bericht über die Außenprüfung vom 28. November 2014 ist Folgendes zu entnehmen:

*Das Unternehmen wurde im Juni 2012 vom Beschuldigten und seiner Gattin gegründet. Aufgrund diverser Aufträge über Bauhelferarbeiten waren vermehrt Arbeitskräfte*

*erforderlich. Laut seiner Aussage im Zuge einer behördlichen Einvernahme am 04.02.2014 holte der Beschuldigte seine Freunde aus Rumänien nach Österreich, die in der Folge als Hilfsarbeiter auf den diversen Baustellen arbeiteten. Diese Personen wurden als Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen, dies offensichtlich zur Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes und um ohne Arbeitsbewilligung in Österreich arbeiten zu können.*

Bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit kommt es nicht darauf an, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben. Vielmehr kommt es auf die tatsächlichen Umstände des Beschäftigungsverhältnisses an. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 47 EStG für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erfüllt, stellt die Gesellschafterfunktion keinen Schutz vor Umqualifizierung der Einkünfte dar, wenn der Gesellschafter tatsächlich persönlich keinen wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft ausübt (vgl. zu der für die Unterscheidung zwischen einem Gesellschaftsverhältnis und einem Dienstverhältnis auch sonst bedeutsame Grenze in § 2 Abs. 4 AuslBG das Erkenntnis des VwGH vom 12. Juli 2011, ZI. 2009/09/0123, und das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27. Februar 1998, VfSlg. 15.099, mwN).

Bei der im Zuge der Baustellenkontrolle am 12.09.2013 in Wien<sup>2</sup> aufgenommenen Niederschrift durch Amtsorgane der Finanzpolizei gab Herr A. (einer der nachträglich eingetragenen Gesellschafter) an, vom Beschuldigten den Auftrag zu Hilfsarbeiten auf dieser Baustelle zur Unterstützung der GmbH erhalten zu haben.

Der Vertrag mit dem auftraggebenden Unternehmen GmbH wurde laut Aussage von Herrn A. ebenfalls vom Beschuldigten abgeschlossen. Herr A. gibt weiters an, Stundenaufzeichnungen über seine Arbeitsleistungen geführt und vom Beschuldigten als Entlohnung € 10,00 pro geleisteter Arbeitsstunde erhalten zu haben. Herr A. sagte aus, dass er keinen Zugriff auf das Firmenkonto habe bzw. auch nicht wisse, bei welcher Bank dieses existiere und wer zur Abhebung berechtigt ist. Das verwendete Werkzeug wurde ihm auf den jeweiligen Baustellen zur Verfügung gestellt, wo er immer als Helfer für andere Bauarbeiter eingesetzt war.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit ist aufgrund der überwiegenden Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit (persönliche Arbeitsleistung, Weisungsgebundenheit, fixe Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden, keine eigenen Arbeitsmittel) im Vorliegen eines Dienstverhältnisses anzunehmen.

Die Lohnauszahlungen an die rumänischen Hilfsarbeiter B., A., D., F., G. und C. (alle als Gesellschafter eingetragen) scheinen nicht in der Buchhaltung des Unternehmens auf. Andererseits liegen jedoch Eingangsrechnungen eines ungarischen Unternehmens vor. Aufgrund dieser Rechnungen wären Beträge in Höhe von Euro 10.000,00 bis Euro 16.500,00 in bar ausbezahlt worden, wobei für die Übernahme des Betrages meist nicht einmal eine Unterschrift geleistet wurde. Die Zahlungen aus diesen Rechnungen werden

im Zuge der Prüfung nicht anerkannt, vielmehr ist darin die Entlohnung der rumänischen Hilfsarbeiter, welche als Gesellschafter angemeldet wurden, zu erblicken.

Da die Auszahlungen an die Hilfsarbeiter netto erfolgten und diese auch im Betrag einer angemessenen Nettoentlohnung laut Kollektivvertrag für Arbeiter im Baugewerbe entsprechen, erfolgt eine Hochrechnung der Beträge aus den Honorarnoten auf einen Bruttobetrag.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie die Abgabeberechnung sind in einem Berechnungsblatt dargestellt, welches im Zuge der Schlussbesprechung gemeinsam mit der Niederschrift übergeben wurde.

Pauschale Nachrechnung Finanz, Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

Abgabenart	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG NEU	Nachforderung
L	1.6.-31.12.2012	0,00	104.714,40	104.714,40	15.927,06
DB	1.6.-31.12.2012	0,00	104.714,40	104.714,40	4.712,15
DZ	1.6.-31.12.2012	0,00	104.714,40	104.714,40	418,86
L	1.1.-31.12.2013	0,00	162.383,20	162.383,20	24.698,48
DB	1.1.-31.12.2013	0,00	162.383,20	162.383,20	7.307,24
DZ	1.1.-31.12.2013	0,00	162.383,20	162.383,20	649,53

Umsatzsteuersonderprüfung 1/2013 - 9/2013 vom 15. Jänner 2014:

Die Umsatzsteuersonderprüfung wurde aufgrund fehlender Umsatzsteuervoranmeldungen 01/2013-09/2013 durchgeführt. Der angemerkte steuerliche Vertreter teilte im Telefonat am 9.12.2013 mit, die Gesellschaft wegen ausständiger Honorarzahlen nicht zu vertreten. Daher wurde die Außenprüfung beim Beschuldigten schriftlich angekündigt. Diese schriftliche Ankündigung wurde nicht behoben.

Die Besteuerungsgrundlagen wurden mangels steuerlicher Aufzeichnungen im Schätzungsweg ermittelt. Die Schätzung erfolgte in Anlehnung an die Daten laut Auftraggeberhaftung (Basis 09/2013 iHv. 229.570 Euro) und der rechtskräftigen Festsetzung Umsatzsteuer für den Zeitraum 08/2012-12/2012.

Die fehlende Umsatzsteuer für den Prüfungszeitraum Jänner bis September 2013 wurde in Höhe von 24.500 Euro festgesetzt. Die fehlenden Lohnabgaben wurden mangels vorgelegter Unterlagen geschätzt und in Höhe von gesamt 1.750 Euro festgesetzt. Die Lohnabgaben 8 - 12/2012 wurden ebenfalls geschätzt und laut Spruchpunkt 2 festgesetzt. Für den Senat bestehen keine Zweifel an der richtigen Höhe der Abgabebeträge, die dem weiteren Strafverfahren zugrunde gelegt werden können.

Der Vollständigkeit halber ist zum Beschwerdeeinwand, die Forderungen des Finanzamtes seien im Insolvenzverfahren auf € 29.657,36 eingeschränkt worden,

festzuhalten, dass einige der strafbestimmenden Wertbeträge noch vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entrichtet wurden und daher diese Summe nicht deckungsgleich mit der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren sein kann. An der Höhe der strafbestimmenden Wertbeträge (die Abgaben wurden in dieser Höhe - wenn auch nur vorübergehend - verkürzt) tritt durch ein Insolvenzverfahren keine Änderung ein. Welche Summe schließlich nach Abschluss des Insolvenzverfahrens uneinbringlich bleibt, ist nur im Rahmen der Strafbemessung bei der Beurteilung der Schadensgutmachung (als Milderungsgrund) relevant. Die hier relevanten Beträge an Lohnsteuer 2012 und 2013 von € 29.657,36 sind aufgrund des Insolvenzverfahrens von der Einbringung ausgesetzt. Insoweit ist eine Schadensgutmachung nicht erfolgt, was bei der Strafbemessung zu berücksichtigen sein wird.

Die im angefochtenen Erkenntnis angeführten Tatzeiträume der Abgabenverkürzungen im Zusammenhang mit der Nichtführung von Lohnkonten wurden aufgrund von Schreibfehlern mit Bescheid vom 12. Mai 2017 ohne Änderung der strafbestimmenden Wertbeträge im Zeitraum auf 6 - 12/2012 und 1 - 12/2013 (statt bisher 8-12/2012, 1-9/2013, jedoch ohne Abänderung der strafbestimmenden Wertbeträge) berichtigt.

In der mündlichen Verhandlung wurden keine Unterlagen vorgelegt, die eine andere Berechnung oder Beurteilung der strafbestimmenden Wertbeträge rechtfertigen könnten, sodass der Senat bei eigenständiger Würdigung die errechneten Abgabenbeträge als objektive Tatseite dem Verfahren zu Grunde legen konnte.

### **Subjektive Tatseite:**

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

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

Wissentlich hingegen handelt, wer den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

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

Im Zusammenhang mit der vorgeworfenen Umsatzsteuerverkürzung 8/2012 bis 9/2013 (Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) hat der Beschuldigte mitgeteilt, dass er alle Unterlagen seinem Steuerberater übergeben hätte und es dessen Aufgabe gewesen wäre, entsprechende Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen.

Wer als Unternehmer tätig wird, hat die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (vgl. insb. die §§ 119 bis 142 BAO) zu beachten. Will der Abgabepflichtige diese Aufgaben nicht selbst wahrnehmen, kann er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0154).

Wenn jedoch der ausgewählte Steuerberater nicht bezahlt wird und dieser daher keine Tätigkeit entfaltet, kann sich der Beschuldigte nicht darauf zurückziehen, alles hätte der Steuerberater erledigen sollen, da mangels Bezahlung mit keiner Gegenleistung zu rechnen war.

Es liegt in der Verantwortung eines Geschäftsführers, auch über die Kontobewegungen am Firmenkonto Bescheid zu wissen. Nachdem für die OG im genannten Zeitraum keine UVAs eingereicht wurden, und auch keine UVZ entrichtet wurden, diese vom Steuerberater mangels Bezahlung auch nicht vorbereitet wurden, wusste der Beschuldigte, dass keine Umsatzsteuer entrichtet wurde und somit auch von der damit verbundenen Verkürzung.

Wesentliche Tatbestandmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG sind in subjektiver Hinsicht das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten und von Wissentlichkeit in Bezug auf die damit verbundene Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag.

Zur Nichtführung von Lohnkonten (Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG )für die rumänischen Arbeiter ist Folgendes festzuhalten:

In Nachvollziehung der Feststellungen und Argumente der Betriebsprüfung hegt das Bundesfinanzgericht keine Zweifel, dass tatsächlich Dienstverhältnisse der "Freunde" vorgelegen sind, der Beschuldigte daher verpflichtet gewesen wäre, in der OG 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.

Diese Tatsache wird durch die aktenkundigen überzeugenden Aussagen der betroffenen Arbeitnehmer bestätigt, welche sich nach ihrem Verständnis keineswegs als Gesellschafter der OG, sondern mit nicht zu überbietender Klarheit als Arbeitnehmer des Beschuldigten gesehen haben und auch keine Kenntnis von einer Eintragung als Gesellschafter hatten.

Der Beschuldigte wusste genau, wie seine Freunde - an den österreichischen Ausländerbeschäftigungsgesetzen vorbei - in Österreich arbeiten konnten, da sie damals auf andere Art hier nicht tätig werden konnten und hat damit auch gewusst, dass die Lohnabgaben, die normalerweise für Arbeiter zu entrichten wären, nicht an das Finanzamt gemeldet oder bezahlt werden.

Wer keine Lohnkonten für die von ihm eingestellten Arbeiter führt, ist sich der Verkürzung der auf die ausbezahlten Netto-Gehälter entfallenden Lohnabgaben bewusst, zumal wenn diese Vorgangsweise nur gewählt wird, um die nicht erteilten Bewilligungen nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz zu umgehen.

Der für die Verwirklichung des Tatbildes des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erforderliche Vorsatz muss sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur auf die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termines für die Entrichtung oder Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben bzw. der fünftägigen Frist richten. Ob den dafür Verantwortlichen an der Unterlassung einer als strafbefreiend normierten Meldung der geschuldeten Beträge an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist irrelevant (z.B. VwGH 22.2.2007, 2005/14/0077; VwGH 5.4.2011, 2011/16/0080).

Für die Erfüllung des Tatbildes der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG kommt es nicht auf die Bekanntgabe der abzuführenden Selbstbemessungsabgaben an das Finanzamt an, sondern auf das von der Finanzstrafbehörde festgestellte tatbildmäßige Unterlassen der Abfuhr und Entrichtung dieser und auf den Vorsatz dazu.

Nachdem vom Beschuldigten keine abgabenrechtlichen Unterlagen zur Verfügung gestellt wurden, geht der Senat davon aus, dass es der Beschuldigte, dessen Aufgabe es gewesen wäre, die Lohnabgaben spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit zu entrichten, ernstlich für möglich gehalten hat, dass die Lohnabgaben nicht in ihrer korrekten Höhe entrichtet wurden und hat sich damit abgefunden.

Soweit auf Buchungsmittelungen mit Guthaben verwiesen wird ist festzuhalten, dass diese Guthaben nur dadurch entstanden sind, dass die Abgaben in ihrer tatsächlichen Höhe weder gemeldet noch entrichtet wurden. Wer trotz deren Entstehens keine Abgaben meldet, kann sich nicht darauf berufen, dass keine Abgaben zu entrichten gewesen wären. Auch ist davon auszugehen, dass ein Geschäftsführer oder für eine Gesellschaft verantwortlicher Gesellschafter einen Überblick über das Firmenkonto hat, auf dem nur er zahlungsberechtigt war. Somit hat er auch gewusst, wann welche Beträge bezahlt werden. Damit hat der Beschuldigte es auch in Kauf genommen, dass die Lohnabgaben nicht in ihrer korrekten Höhe spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit nicht entrichtet wurden.

Zudem spricht die Tatsache, dass der Beschuldigte Unterlagen über den Zahlungsfluss der laufenden Arbeitsverhältnisse nicht in die Buchhaltung der OG aufgenommen hat für ein völliges Ignorieren der abgabenrechtlichen Verpflichtungen.

Dass mit Rechten und Möglichkeiten (OG-Gründung, Umgehung der Ausländerbeschäftigungsbestimmungen etc.) auch Pflichten (z.B. fristgerechte Meldung und Entrichtung von Abgaben) verbunden sind, ist Allgemeinwissen.

Für den Senat steht fest, dass bei diesem bewussten Ignorieren steuerrechtlicher Pflichten die für die Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a und b FinStrG und die Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG geforderte subjektive Tatseite vorliegt.

### **Strafbemessung:**

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

*§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.*

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

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

*Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraum maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.*

*§ 49 Abs. 2 FinStrG: Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführten Abgabebetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.*

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

Mangels Teilnahme des Beschuldigten an der mündlichen Verhandlung geht der Senat von einer unveränderten wirtschaftlichen Lage aus.

Bei der Strafbemessung wurde bereits vom Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel (Unbescholtenheit), die teilweise Schadensgutmachung und die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Wege der Schätzung, als erschwerend keinen Umstand gewertet.

Dazu ist festzuhalten, dass für den Senat die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Wege der Schätzung keinen Milderungsgrund darstellt, da die Verkürzungsbeträge im Finanzstrafverfahren eigenständig zu beurteilen sind.

Weder aus dem Akt noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung konnten weitere Milderungsgründe festgestellt werden, die Grundlage für eine Änderung der Strafen wären.

Ausgehend von der festgestellten Strafbemessungsgründen erscheinen die ausgesprochenen Strafen tat- und schuldangemessen, wobei nicht zuletzt spezial- und generalpräventive Gründe gerade im für Abgabenhinterziehungen anfälligen Bauwesen gegen eine (selbst geringe) Reduzierung sprechen.

### **Kostenentscheidung**

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

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 10. Oktober 2017

