



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0062-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Oberrätin Dr. Michaela Schmutzer und die Laienbeisitzer Dr. Jörg Krainhöfner und Mag.pharm. Reinhard Fischill als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Herrn Bw, wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a und b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 20. September 2002 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den 1. Bezirk als Organ des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 13. März 2002, SpS XXX, nach der am 25. März 2003 in Abwesenheit des Beschuldigten und Anwesenheit seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Hofrat Mag. Walter Pichl sowie der Schriftführerin Edith Madlberger durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Berufung wird der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses dahingehend ergänzt, dass das mit Bescheid vom 21. September 2000 wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren, soweit es die Anschuldigung der Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum März 2000 betrifft, gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird.

Im Übrigen bleibt der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 13. März 2002, StNr. SpS XXX, wurde der Berufungswerber (Bw) für schuldig erkannt, er habe als für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlicher Geschäftsführer der Firma K GmbH vorsätzlich

1.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern dies für gewiss gehalten, und zwar für

April bis August 2000 in Höhe von S 409.398,00;

2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und zwar für

März bis August 2000 Lohnsteuer in Höhe von S 391.829,00

DB, DZ in Höhe von S 89.409,00.

Über den Bw. wurde deswegen gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, eine Zusatzgeldstrafe in Höhe von € 24.000,00 und für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 60 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden die Kosten für das Finanzstrafverfahren mit € 363,00 festgesetzt.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG wurde die Haftung der Firma K GmbH für die Geldstrafe ausgesprochen.

Die inhaltlichen Feststellungen des Erkenntnisses des Spruchsenates beruhen auf dem Ergebnis einer Umsatzsteuer- und Lohnsteuerprüfung. Dazu hat der Spruchsenat festgestellt, dass Teile der Erlöse weder in den Umsatzsteuervoranmeldungen, noch in der Buchhaltung enthalten waren. Geltend gemachte Vorsteuern aus Rechnungen einer Subfirma waren nicht anzuerkennen, da ein Leistungsaustausch und eine Bezahlung des Rechnungsbetrages nicht festgestellt werden konnte.

Beruhend auf den Ergebnissen einer Lohnsteuerprüfung ist der Spruchsenat davon ausgegangen, dass es sich bei den vom Bw. im Rahmen der Firma K GmbH eingesetzten Personen um Dienstnehmer der GmbH handelte, für welche weder Lohnkonten geführt, noch Lohnabgaben zu den gesetzlichen Fälligkeitstagen abgeführt wurden.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung vom 20. September 2002, im Rahmen derer seitens des Bw. durch

seinen Verteidiger ins Treffen geführt wurde, dass die strafbestimmenden Wertbeträge auf Grund der Ergebnisse der Umsatzsteuer- und Lohnsteuerprüfung unrichtig ermittelt worden seien.

Zur Umsatzsteuer sei festzuhalten, dass insbesondere der strafbestimmende Wertbetrag zu einem wesentlichen Teil daraus resultiere, dass geltend gemachte Vorsteuer der Firma R&E OEG nicht anerkannt wurde. Offenbar habe es bei den Ermittlungen im Zuge der Steuerprüfung zahlreiche Missverständnisse bei den Einvernahmen mit Herrn E. gegeben. Dieser habe jedenfalls mit Schreiben vom 10. Mai 2001 dem Finanzamt gegenüber bestätigt, dass die Firma R&E OEG die entsprechenden Arbeiten für die Firma K GmbH verrichtet habe und auch die gelegten Rechnungen honoriert worden seien. Es hätten daher diese Angaben des Geschäftsführers und Gesellschafters der Firma R&E OEG zugrunde gelegt werden müssen, was den strafbestimmenden Wertbetrag und damit die Geldstrafe wesentlich reduziert hätte.

In Bezug auf die vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegten Lohnabgaben wird in der gegenständlichen Berufung eingewendet, dass die Einschätzung der Lohnsteuerprüfung, wonach zahlreiche Personen, mit denen von der K GmbH Werkverträge abgeschlossen wurden, als Dienstnehmer zu qualifizieren seien als unzutreffend dargestellt. In den Werkverträgen sei vereinbart worden, dass der Auftragnehmer berechtigt sei, die Werkleistung von einem von ihm bestimmten Vertreter erbringen zu lassen. Er habe das Werk auch unter seiner eigenen Verantwortung herzustellen gehabt und sei weder organisatorisch, noch personell dem Auftraggeber eingegliedert oder unterworfen gewesen. Die Leistungen seien selbstständig und eigenverantwortlich erbracht worden. Die aus dem Werkvertrag resultierenden Steuern, Abgaben und Gebühren seien vom Werkunternehmer selbst zu entrichten gewesen. Der jeweilige Werkunternehmer hätte unabhängig und weisungsfrei handeln können.

Dieser Sachverhalt sei bereits der Aussage des Bw. anlässlich der Einvernahmen vor dem Arbeitsinspektorat zu entnehmen gewesen. Bei richtiger Feststellung des Sachverhaltes hätte daher der Spruchsenat zur Auffassung gelangen müssen, dass mangels Dienstnehmereigenschaft für die eingesetzten Arbeitskräfte keine Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten und zur Abfuhr von Lohnabgaben bestanden habe.

Auch sei die verhängte Geldstrafe der Höhe nach keineswegs angemessen. Er verdiene lediglich € 581,38 netto monatlich, habe kein Vermögen und sei für ein Kind sorgepflichtig.

Trotz des festgestellten Sachverhaltes hätte bei dieser Einkommenslage eine wesentlich geringere Strafe verhängt werden müssen.

***Über die Entscheidung wurde erwogen:***

Aus den vorgelegten Veranlagungs- und Strafakten ist ersichtlich, dass sich der Bw. bereits vorher als Geschäftsführer der Firma K.A. GmbH, der A GmbH, sowie seit 13. April 2000 als Geschäftsführer der Firma K GmbH betätigt hat. Auftraggeber der durchzuführenden Adressierungs- und Kuvertierungsarbeiten war regelmäßig die Firma V GmbH. Aufgabe des Bw. war es Arbeitskräfte zu organisieren und an die V GmbH zu vermieten. Wie aus der Aktenlage des vorangegangenen Finanzstrafverfahrens, Straf-Nr: 004-2000/00178-001, hervorgeht, wurde dem Bw. als Geschäftsführer der Firma A GmbH gegenüber, nach Aufgriff durch die Bundespolizeidirektion Wien am 26. Jänner 2000 am Firmenstandort der Firma V GmbH, ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, da der Verdacht bestand, dass er für fünf ausländische Arbeitskräfte, für welche er keine Beschäftigungsbewilligung hatte, vorsätzlich keine Lohnkonten führte.

Schon auf Grund des vorangegangenen Aufgriffes und der darauffolgenden Einleitung eines Finanzstrafverfahrens im Rahmen seiner Verantwortlichkeit als Geschäftsführer der Firma A GmbH wurde dem Bw. klar vor Augen geführt, dass durch den Abschluss von Werkverträgen die Dienstnehmereigenschaft der bereitgestellten ausländischen Arbeitskräfte nicht umgangen und beseitigt werden kann, und wurde er auch auf die Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten und Abfuhr von Lohnabgaben hingewiesen. Nach den durchgeföhrten Erhebungen durch die Sozialversicherung sowie durch die Betriebs- und Lohnsteuerprüfung liegen eindeutig Dienstverhältnisse gegenüber der K GmbH vor. Die ausländischen Arbeitskräfte mussten zu einer bestimmten Zeit, an einem bestimmten Ort zu einem vorgegebenem Stückpreis ihre Arbeit unter Aufsicht und Weisungsbefugnis des Auftraggebers V GmbH durchführen.

Der Berufungssenat ist auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung, der Lohnsteuerprüfung und der Beitragsprüfung der Wr. Gebietskrankenkasse zur Überzeugung gelangt, dass die Firma R&E OEG als Subunternehmer und Dienstgeber nur vorgeschoben wurde, ohne die fakturierten Leistungen auch tatsächlich erbracht zu haben. Diese genannten Prüfungsfeststellungen beruhen auf umfangreichen Ermittlungsergebnissen, welchen im Rahmen der gegenständlichen Berufung auch nicht fundiert entgegengetreten werden konnte. So betrieb die Firma R&E OEG einen Lebensmittelhandel in W, L-Str., welcher seit Einstellung der betrieblichen Tätigkeit Ende 1999 ruhend gemeldet war.

Laut Feststellung einer Betriebsprüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO durch das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg (Bericht vom 9. Mai 2001) bei der Firma R&E OEG hat diese im Zeitraum Jänner bis September 2000 keine betriebliche Tätigkeit ausgeübt. Bei der Wr. Gebietskrankenkasse wurden auch keine Arbeitnehmer angemeldet. Die als Werkvertragsnehmer der R&E OEG angeführten Personen waren in Österreich steuerlich nicht erfasst und waren teilweise nicht einmal an den auf den Belegen ausgewiesenen Adressen gemeldet.

Diese Prüfungsfeststellungen decken sich auch exakt mit der Aussage des Gesellschafters der Firma R&E OEG, Herrn E., vom 8. Februar 2001 vor dem Betriebsprüfer am Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk. Herr E. gab niederschriftlich zu Protokoll, dass er hinsichtlich der R&E OEG nur Kenntnisse bezüglich des Lebensmittelgeschäftes habe. Über die weitere Tätigkeit der Firma, insbesonders über das Kuvertieren und Einlegen, konnte er keine Angaben machen, da er damit nichts zu tun hatte.

Wenn auf Rechnungen seine Unterschrift aufscheint, kam dies dadurch zustande, dass der Bw. ihm einen Zettel hinlegte, den er nicht lesen konnte, da er der deutschen Sprache nicht mächtig war und sagte, da R. nicht da ist, müsse E. das für die Firma unterschreiben.

Nach dieser Aussage hat er die Niederschrift vom 16. November 2000, in welcher er eine Geschäftstätigkeit der R&E OEG für die K GmbH bejahte, vor dem Betriebsprüfer im Finanzamt nur deshalb unterschrieben, weil der Bw., der übersetzt hat, ihm gesagt hat, dass er unterschreiben soll.

Im Rahmen der Kontrolle durch das Arbeitsinspektorat für Bauarbeiten vom 5. Juni 2000, welche den gegenständlichen Fall ausgelöst und ins Rollen gebracht hat, wurden neben anderen ausländischen Arbeitskräften auch R. und E. am Firmensitz der Firma V GmbH als Arbeitskräfte der Firma K GmbH angetroffen und dies auch niederschriftlich festgehalten.

Aus den Feststellungen der Beitragsprüfung der Wr. Gebietskrankenkasse ergibt sich, dass sich E. erst ab Anfang Juni 2000 wieder in Österreich aufgehalten hat, obwohl die Werkverträge der R&E OEG mit der K GmbH schon mit 20. April 2000 datiert sind. Eine steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Erfassung der R&E OEG wurde durch deren steuerlichen Vertreter erst mit November 2000 versucht, also nach Tätigwerden und Aufdeckung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde und die Sozialversicherungsanstalt. Im Rahmen einer Niederschrift über die Beschuldigtenvernehmung vom 16. Oktober 2000 vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz hat der Bw. selbst noch (wahrheitswidrig) behauptet, dass die im Rahmen der Kontrolle durch das Arbeitsinspektorat vom 5. Juni 2000

kontrollierten Arbeitnehmer bei der Wr. Gebietskrankenkasse angemeldet sind und für diese Lohnkonten, welche sich (teilweise) beim Steuerberater befinden, geführt werden.

Daraus kann geschlossen werden, dass der Bw. selbst von der Dienstnehmereigenschaft der aufgegriffenen Arbeitskräfte gegenüber der K GmbH ausgegangen ist.

Diese Feststellungen ergeben ein Gesamtbild dahingehend, dass die Firma R&E OEG ganz offensichtlich vom Bw. als vermeintlicher Dienstgeber der beschäftigten ausländischen Arbeitskräfte vorgeschoben wurde, um die Dienstgebereigenschaft der Firma K GmbH zu verschleiern.

Wenn in der gegenständlichen Berufung auf das Schreiben des Herrn E. vom 10. Mai 2001 verwiesen wird, in welchem dieser dem Finanzamt mitteilt, dass die entsprechenden Arbeiten von der R&E OEG für die K GmbH verrichtet und auch die gelegten Rechnungen bezahlt wurden, dann ist nach Meinung des Berufungsseminates dazu auszuführen, dass es sich dabei um eine nicht glaubwürdige inhaltliche Umkehr der bisherigen Aussage handelt. Dieser widersprechenden Aussage, welche nach Ansicht des Senates unter dem Druck der Ereignisse, nämlich unmittelbar nach Ergehen der Bescheide auf Grund der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung (Bescheide vom 2. Mai 2001 und 3. Mai 2001) und Bekanntwerden der Höhe der Nachforderung durch das Finanzamt erfolgte, wird keine bedeutende Beweiskraft zugemessen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wird der ersten Aussage des Herrn E. vom 8. Februar 2001, welche auch den abgabenrechtlichen Feststellungen zugrunde liegt, mehr Glaubwürdigkeit beigemessen, da diese Aussage zeitnäher zum Sachverhalt und ohne Wissen um die Höhe der Nachforderung erfolgt ist, und sich auch in das Gesamtbild aller übrigen genannten Sachverhaltsfeststellungen einfügt.

Insgesamt war die wirtschaftliche Betätigung des Bw. ganz offensichtlich dahingehend ausgerichtet, aufeinanderfolgend Firmen zu gründen, im Rahmen derer er ausländische Arbeitskräfte ohne Beschäftigungsbewilligung unter Umgehung arbeitsrechtlicher, steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Verpflichtungen im Rahmen von Werkverträgen beschäftigte, obwohl tatsächlich ganz eindeutig Dienstverträge vorlagen. Bei einer derartigen Vorgangsweise, welche von vornherein auf Steuervermeidung ausgerichtet war, kann auch in subjektiver Hinsicht von Wissentlichkeit in Bezug auf die Verkürzung der zugrunde liegenden Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben ausgegangen werden.

Als erfahrenen Geschäftsführer war ihm klar, dass eine Verpflichtung zur Abgabe von richtigen Umsatzsteuervoranmeldungen und zur Führung von Lohnkonten besteht. Es wurden auch tatsächlich für einzelne angemeldete Bedienstete Lohnkonten geführt.

Auch waren ihm die Fälligkeitstage der Umsatzsteuervorauszahlungen und der Lohnabgaben auf Grund seiner bisherigen Tätigkeit im Rahmen anderer GmbHs bekannt. Er hat auch im Rahmen seiner Aussage als Beschuldigter vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz eingeräumt, dass sich die Fertigstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch personelle Engpässe und eine Auslandsreise verzögert hat. Obwohl die betriebliche Tätigkeit laut Aktenlage bereits am 15. April 2000 begonnen wurde, erfolgte die Anzeige des Beginnes der betrieblichen Tätigkeit durch Abgabe des Fragebogens anlässlich der Betriebseröffnung erst am 4. Juli 2000. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum April bis Juli 2000 wurden erst verspätet Ende Oktober bzw. Mitte November 2000, nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens am 21. September 2000, abgegeben und nur teilweise entrichtet. Die Umsatzsteuervorauszahlung für August 2000 wurde verspätet am 24. Oktober 2000 abgegeben, wobei keine gleichzeitige Entrichtung erfolgte. Aus dem Gesagten ergibt sich auch, dass auf Grund des Vorliegens einer Verfolgungshandlung (Einleitungsbescheid für April bis Juli 2000) und mangels Entrichtung der teilweise offengelegten Umsatzsteuerzahllasten (betreffend August 2000) auch keine (teilweise) Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung durch Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen vorliegen kann.

Auch der Strafberufung in Bezug auf die Höhe der Geldstrafe konnte kein Erfolg beschieden sein. Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe ist gemäß § 23 FinStrG die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und auch die persönliche Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen ist.

Im gegenständlichen Fall war die gesamte wirtschaftliche Betätigung des Bw. als Geschäftsführer nach Ansicht des Senates auf möglichste Vermeidung von Abgaben- und Sozialversicherungsbeitragszahlungen ausgerichtet, sodass hier in der Gewichtung wohl von einem hohen Verschuldensgrad auszugehen ist. Zudem kommt noch, dass eine Einsicht, ein Besserungswille und eine geständige Rechtfertigung in Bezug auf die steuerlichen Verfehlungen seitens des Bw. nicht gegeben war. Auch wurden keine Maßnahmen zur Schadengutmachung gesetzt.

Gegen eine Herabsetzung der Geldstrafe spricht im gegenständlichen Fall auch der generalpräventive Strafzweck der Geldstrafe. Das steuerliche Verhalten ist in der Branche, in welcher der Bw. tätig war, mit Sicherheit kein Einzelfall, sodass hier der

Abschreckungswirkung der Strafe für andere potenzielle Täter besondere Bedeutung zukommt. Daran kann auch das angegebene geringe Einkommen und Sorgepflicht für ein Kind nichts ändern.

Auf Basis der erstinstanzlichen richtig durchgeföhrten Strafzumessungserwägung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die formelle Einstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG des mit Bescheid vom 21. September 2000 wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleiteten Finanzstrafverfahrens betreffend Umsatzsteuer März 2000 hatte deswegen zu erfolgen, da für diesen Zeitraum keinerlei Feststellungen hinsichtlich einer Abgabenverkürzung aus der Aktenlage hervorgehen.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

### **Zahlungsaufforderung**

Die Geldstrafe, die Wertersatzstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto 5.504.044 des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe bzw. der Wertersatzstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müssten.