



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0135-W/10

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen J.R., (Bf.) wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 4. August 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch AR Gerhard Kemedinger, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 28. Juni 2010, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28. Juni 2010 hat das Finanzamt Wien 2/20/21/22 als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur STRNR. 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser als handelsrechtlicher Geschäftsführer der W.GesmbH im Amtsbereich des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Dezember 2009 bis März 2010 in noch genau festzustellender Höhe bewirkt und dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung in der Buchhaltung der W.GesmbH Rechnungen der in Konkurs befindlichen SV.GmbH aufgefunden worden seien. Dieses Unternehmen werde als Scheinunternehmen angesehen, die von ihm ausgestellten Rechnungen seien zur unberechtigten Lukrierung von Vorsteuern herangezogen worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 4. August 2010, in welcher vorgebracht wird, dass der Bf. zur Geschäftsgebarung der SV.GmbH im Detail nicht Stellung nehmen könne. Er halte jedoch fest, dass im allgemeinen Wirtschaftsverkehr die Insolvenz eines Unternehmens nicht ausreiche, um von einem Scheinunternehmen zu sprechen. Er habe der Finanz bereits bewiesen, dass er vor Aufnahme der Geschäftstätigkeit mit diesem Unternehmen ausreichend über dessen Marktstellung Erkundigungen eingezogen habe. Selbst wenn dieses Unternehmen am Ende seiner wirtschaftlichen Existenz auch Scheinrechnungen ausgestellt haben sollte, könne aus dieser Tatsache nicht geschlossen werden, dass es sich auch bei den von ihm in die Buchhaltung aufgenommenen Rechnungen um Scheinrechnungen handle. Sollte es darüber hinausgehende Beweise, wie z.B. Zeugenaussagen geben, ersuche er die Quellen für die Einleitung gerichtlicher Schritte bekannt zu geben.

Seines Erachtens diene die Verwendung von Scheinrechnungen der Verschleierung von Gewinnen oder der Abdeckung von Schwarzlohnzahlungen. Er lege nunmehr eine vorläufige Gewinn-, und Verlustrechnung des Jahres 2009 vor, in der die erwähnten Rechnungen im Konto Handelswarenverbrauch enthalten seien. Daraus ergebe sich, dass das Unternehmen bei einem Umsatz von € 567.830,14 ein Ergebnis vor Abschreibungen in der Höhe von € 59.260,93 erzielt habe und somit die bei Firmen des Baunebengewerbes übliche Umsatzrendite bei Weitem übertroffen habe. Eine Hinzurechnung der angeblichen Scheinrechnungen ergäbe eine nahezu undenkbare Umsatzrendite. Dem Handelswarenverbrauch von € 252.803,31 stehe auch ein Personalaufwand (incl. Fremdleistungen) in der Höhe von € 186.360,13 gegenüber. Dies entspräche durchaus dem in der Branche üblichen Verhältnis. Zum Nachweis dafür werde eine von der Bankengruppe erstellte Durchschnittsbilanz für das Gewerbe der Fußboden-, Fliesen- und Plattenleger vorgelegt. Der Bf. habe sich zudem die Mühe gemacht die Materialeinkäufe den fakturierten Mengen gegenüberzustellen. Es sei unmöglich mehr Material zu fakturieren als eingekauft worden sei. Die übrig gebliebenen Waren seien am Ende des Jahres auf der Baustelle H. oder im Lager gelagert worden.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Nach § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

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

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat während einer laufenden Umsatzsteuernachschauphase nach einer Mitteilung des Prüfers, dass der Verdacht bestehe, dass zu Unrecht Vorsteuern geltend gemacht worden seien, gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung, vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt.

Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzvergehens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG bedarf die Verständigung eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt.

Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (VwGH vom 8.2.1990, ZI. 89/16/0201, VwGH v. 5.3.1991, ZI. 90/14/0207 und VwGH v. 18.3.1991, ZI. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sei, als Vorsteuerbeträge abziehen.

In einer Mitteilung vom 25. Juni 2010 an die Strafsachenstelle wird der Verdacht geäußert, dass im Zeitraum 12/2009 zu Unrecht auf Grund von Eingangsrechnungen einer Scheinfirma Vorsteuern in der Höhe von € 22.000 geltend gemacht worden seien.

Im Spruch eines Einleitungsbescheides muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten, das als Finanzvergehen erachtet wird, in groben Umrissen beschrieben werden. Die einzelnen Fakten müssen dabei nicht "bestimmt", somit nicht in den für eine Subsumtion relevanten Einzelheiten geschildert werden. In der Begründung des Einleitungsbeschlusses ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches schuldhafte Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen wird. Der Verdacht muss sich sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken. Dabei ergibt sich aus der Bestimmung des § 161 Abs. 1 FinStrG, wonach die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 FinStrG zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden hat, dass für ihre Entscheidung, also auch für die

Rechtsmittelentscheidung über eine Administrativbeschwerde gegen die Einleitung des Finanzstrafverfahrens, die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung ihrer Entscheidung maßgebend ist (VwGH 26.7.2006, 2004/14/0022).

Wurde gegen einen Einleitungsbescheid betreffend ein Finanzstrafverfahren ein Rechtsmittel erhoben, so ist die Rechtsmittelbehörde verpflichtet, bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung auf die während des Rechtsmittelverfahrens festgestellten Tatsachen Bedacht zu nehmen (VwGH 2.8.1995, 94/13/0282).

Nach § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. Die Nennung einer konkreten Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ist sohin gesetzlich nicht gefordert, daher ist bei einem grundsätzlichen Tatverdacht auch die Textierung „in noch festzustellender Höhe“ und der damit dokumentierte Vorbehalt, die Höhe der Verkürzung erst im anschließenden Untersuchungsverfahren kundzutun, zulässig (siehe VwGH 2.8.1995, 93/13/0167).

Nach den zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes ist nunmehr zunächst festzuhalten, dass die Umsatzsteuernachschauf nach Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2009 auf eine Betriebsprüfung für diesen Zeitraum erweitert wurde und, dass zu den Ergebnissen dieser Prüfung der Bericht vom 17. Jänner 2011 vorliegt.

Unter TZ 1.1. des Prüfungsberichtes führt der Prüfer aus, dass sich bei Einsichtnahme in die Buchhaltung ergeben habe, dass im Zeitraum Dezember 2009 Vorsteuer im Ausmaß von € 22,129,90 aus einer Eingangsrechnung der SV.GmbH vom 28.12.2009 über die Lieferung von Baumaterial für Jänner bis Dezember 2009 geltend gemacht worden sei. Aus der Rechnung sei ersichtlich, dass in den Monaten Februar bis Dezember jeweils eine Anzahlung von € 10.000,00 geleistet worden sein sollte, jedoch sei in der Buchhaltung des geprüften Unternehmens zu den behaupteten Barzahlungen keinerlei Quittung im Belegwesen aufgefunden worden.

Zur Dokumentation der Existenz der Lieferfirma seien vom Bf. folgende Unterlagen vorgelegt worden: Bescheid über die Erteilung der UID Nummer und Mitteilung über die Erteilung einer Steuernummer vom 6. Februar 2009, Bescheid des Magistrates über die Feststellung der Ausübung des Gewerbes „Baumeister“ mit dem Standort des Gewerbes vom 17. März 2009, Mitteilung über eine Löschung einer Steuernummer, Firmenbuchauszug vom 28. Mai 2009.

Im Zuge der Recherchen des Prüfers habe sich ergeben, dass die UID- Nummer mit Bescheid vom 24. August 2009 begrenzt worden sei, da sich herausgestellt habe, dass diese Firma eine Scheinfirma sei.

Unter TZ 1.2 des Prüfungsberichtes wird festgehalten, dass gegen den Einleitungsbescheid Beschwerde erhoben worden sei, daher war dem Prüfer der Beschwerdeinhalt bei Erstellung des Berichtes bereits bekannt.

Unter TZ 1.3 des Prüfungsberichtes führt der Prüfer weiter aus, dass im Belegwesen der geprüften Firma Rechnungen vom 2. November, 5. November, 9. November, 26. November und 28. Dezember aufschienen. Sämtliche Rechnungen seien demnach nach Ablauf der UID Nummer ausgestellt worden. In Summe sei aus diesen Rechnungen ein Vorsteuerbetrag von € 26.059,20 (11/2009 € 3.929,30, 12/2009 € 22.129,90) geltend gemacht worden.

§ 11 Abs.1 UStG zähle all jene Merkmale einer Rechnung auf, die vorliegen müssen, um beim Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu gewährleisten. Führe ein Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG aus, so sei er berechtigt, und soweit er Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführe, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Rechnungen müssten den Namen und die Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmers, den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstige Leistung; die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung; den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und den anzuwendenden Steuersatz, sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag enthalten.

Wenn Rechnungen Namen und Anschrift eines Leistenden enthielten, der unter dem angegebenen Namen oder unter der angegebenen Anschrift nicht existiere, dann fehle es am diesbezüglichen Rechnungserfordernis. Darunter sei auch nicht bloß eine Zustelladresse zu verstehen, sondern eine Geschäftsanschrift, an der das leistende Unternehmen eine Geschäftstätigkeit entwickle. Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringens sei das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf diese Rechtsbeziehung eingelassen habe.

Aus den Ermittlungsergebnissen ergebe sich damit eindeutig, dass sich weder der Ort der Geschäftsleitung noch der Geschäftstätigkeit im Leistungszeitraum und Abrechnungszeitpunkt an der angegebenen Rechnungsadresse befunden habe. Die Rechnungen entsprächen somit nicht den Formalerfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG.

Aus der Rechtsprechung des EuGH zur Versagung des Vorsteuerabzuges bei bösgläubiger Teilnahme an einem Leistungsaustausch, der dem Umsatzsteuerbetrug diene, sei die Gutgläubigkeit des Rechnungsempfängers zu prüfen. Es stelle sich damit die Frage, ob der gesetzmäßige Vertreter der geprüften Gesellschaft wusste oder hätte wissen müssen, dass die von ihm beauftragte Briefkastenfirma plangemäß die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abführen werde.

Der Vertreter der geprüften Gesellschaft habe langjährige Erfahrung im Baugewerbe. Die Schwarzarbeit am Bau sei immer wieder Gegenstand von Medienberichten und in der breiten Öffentlichkeit bekannt. Umso mehr könne vorausgesetzt werden, dass auch der gesetzmäßige Vertreter vom Auftreten von Scheinfirmen Kenntnis gehabt habe. Wer mit einer typischen Briefkastenfirma in einen Leistungsaustausch trete, hätte wissen müssen, dass die von diesem Unternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer plangemäß nicht abgeführt werde.

Aus der Buchhaltung ergebe sich, dass die Barzahlungsflüsse im Ausmaß von € 115.000,00 nachgebucht worden seien. Damit sei dem Prinzip der Journalfunktion widersprochen worden, da keine chronologische Erfassung der laufenden Geschäftsfälle vorliege,

Weiters lasse sich aus den zur Auswertung vorgelegten elektronischen Buchhaltungsdateien des Jahres 2010 kein Zahlungsfluss für den laut Rechnung aushaftenden Restbetrag von € 17.773,40 nachvollziehen.

Zwecks Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse seien vom Abgabepflichtigen die folgenden Aussagen zur Geschäftsgebarung mit der SV.GmbH sowie zu den tatsächlichen Empfängern der Geldbeträge gemäß § 162 BAO am 9. September 2010 niederschriftlich zu Protokoll gegeben worden:

„Die Firma W.GesmbH bekomme im laufenden Geschäftsverkehr ständig Angebote von den üblichen Branchengroßlieferanten bezüglich Materiallieferungen im Fliesensegment entweder über Vertreter dieser Firmen oder über direkten Kontakt mit den Vertretern bei Baustellenbesichtigungen. Der Lieferant mit den besseren Konditionen bekomme letztendlich den Auftrag. Von der Preisliste bekomme die Empfängerfirma dann noch Rabatte im Ausmaß von bis zu 60 % je nach Materialsegment.“

Im Dezember oder Anfang Jänner 2009 sei der Bf. beim Materialeinkauf bei der Firma S. mit Vertretern der Firma SV.GmbH in Kontakt gekommen.

Als Vertreterin sei eine namentlich nicht bekannte Frau aufgetreten, die nur gebrochen Deutsch gesprochen habe und offensichtlich slowakischer Herkunft gewesen sei. Diese Dame sei in Begleitung einer männlichen Person gewesen, die sich als I.P. vorgestellt habe.

Personalausweise habe der Bf. nie gesehen. Er habe I.P. seine Visitenkarte gegeben und ihm gesagt, dass er im Jahr 2009 eine große Baustelle zu betreuen habe und auf Angebote über Fliesenmaterial warte. Am 10. oder 11. Jänner 2009 seien I.P. und die namentlich unbekannte Dame nach telefonischer Vorankündigung bei ihm im Unternehmen erschienen und hätten die dem Prüfer zur Einsichtnahme zur Verfügung gestellten Unterlagen zur Firma übergeben. I.P. habe angeboten den Preis der Firma S. um 5 bis 10 % unterbieten zu können. Zu den Zahlungsmodalitäten sei ausgemacht worden, dass monatliche Teilzahlungen zu je € 10.000,00 zu erfolgen hätten mit einer Restzahlung bei Schlussrechnungslegung in bar. Eine schriftliche Vereinbarung sei nicht getroffen worden.

Bei der Überprüfung der offensichtlich per EDV ausgestellten Lieferscheine – ebenfalls allesamt ausgestellt durch I.P. – sei festzuhalten, dass der Wert der Materiallieferungen unterjährig immer höher gewesen sei als die geleisteten Pauschalbarzahlungen.

Die Materiallieferungen seien von mehreren unterschiedlichen Personen hauptsächlich mit LKW- Kran bei größeren Lieferungen oder einmal – nach persönlicher Beobachtung – von der Spedition LKW Walter auf die Baustelle H. gebracht worden.

Fallweise seien auch einzelne Paletten mit Kleinbussen mit 2 Mann-Besatzung direkt ins Lager der W.GesmbH gebracht worden.

Die Lieferscheine seien vom Bf. oder seinen Mitarbeitern unterschrieben und von den Lieferanten wieder mitgenommen worden. Eine Zweitschrift der Lieferscheine sei nicht ausgehändigt worden.

Im Laufe des nächsten Monats nach der jeweiligen Materiallieferung habe I.P. den Lieferschein in Form einer EDV- Zusammenstellung des gelieferten Materials auf einem Zettel im Büro der W.GesmbH vorbeigebracht und ausgehändigt und außer beim ersten Mal im Februar 2009 in der Folge gleichzeitig die Pauschalzahlungen bar kassiert. Materiallieferungen haben weder er noch die namentlich unbekannte Dame durchgeführt.

Im Zeitpunkt der Barauszahlungen seien vom Bf. Bestätigungen ausgestellt worden, welche I.P. unterschrieben habe. Die Bestätigungen könnten am Tag der Einvernahme nicht vorgelegt werden, da sie sich beim Buchhalter befänden. Die Nachreichung per Post werde zugesagt.

Persönlich sei der Bf. nie am Firmensitz der SV.GmbH gewesen.

Es seien ca. 40 % der Materialeinkäufe im Jahr 2009 bei der SV.GmbH getätigt worden. Eine Zuordnung des Materials und der Rechnungen zu den Baustellen sei der Jahresaufstellung für 2009 zu entnehmen.

Ende Dezember 2009 habe I.P. die Schlussrechnung gelegt und den offenen Restbetrag von € 17.000,00 kassiert. Die namentlich nicht bekannte Dame sei nur beim ersten Treffen mit dabei gewesen.

Mitte Jänner 2010 sei es dem Bf. nicht mehr möglich gewesen I.P. telefonisch zu erreichen. Er sei nur zur Mobilbox gekommen und habe dann Anfang Februar 2010 vom Funkbetreiber erfahren, dass unter dieser Nummer kein Anschluss mehr bekannt sei. Damit sei die Geschäftsbeziehung beendet gewesen. Die Handynummer von I.P. habe er bereits gelöscht, sie scheine auch nicht auf einem Beleg der Lieferfirma auf. Erinnerlich sei ihm nur noch die Vorwahl „0699“.“

Der Prüfer führt dazu weiters aus, dass die Suche nach der Person I.P. ergeben habe, dass er im Zeitraum 2.11.2009 bis 17.11.2009 als Arbeiter der Firma SV.GmbH bei der Sozialversicherung angemeldet gewesen sei.

I.P. wurde am 1. Oktober 2010 als Zeuge befragt und hat folgende Angaben zu Protokoll gegeben:

„Er sei am 1. November 2009 in einem Wettbüro in der Ottakringer Straße gewesen und habe mit einem Bekannten, dessen Name ihm nicht erinnerlich sei, gesprochen, dass er Arbeit suche, weil er bei der Firma D.KEG auf Grund des Wetters entlassen worden sei. Dieser Mann habe im Lokal eine Person, die sich als „G.“ vorgestellt habe, zu seiner Anfrage angesprochen, worauf dieser ihm eine Visitkarte der SV.GmbH gegeben habe und ihm Arbeit angeboten habe. Bereits am nächsten Tag habe er als Eisenbieger auf einer Baustelle zu arbeiten begonnen. Nach ca. 14 Tagen habe er G. mitgeteilt, dass er kündige und seine Papiere wiederbekommen möchte. In der Folge habe er seine Papiere mit der Post zugestellt erhalten. Danach habe er nie wieder Kontakt mit G. oder der Firma SV.GmbH gehabt. Einen anderen Chef kenne er nicht, am Firmensitz sei er nie gewesen und von seinen Arbeitskollegen habe er nur Vornamen gekannt. Eine Firma W.GesmbH sei ihm nicht bekannt. Den Bf. kenne er nicht. Er habe lediglich im Jahr 2003 für ein Jahr ein Wertkartenhandy mit der Vorwahl 0699 besessen.“

Er habe die ihm vorgelegten Rechnungen der SV.GmbH nicht erstellt. Die Unterschrift auf den Rechnungen stamme nicht von ihm und er habe auch niemals Geld bei der W.GesmbH kassiert.

Am 19. April 2011 wurde gegen die auf Basis der Prüfungsfeststellungen erlassenen Abgabenbescheide (Umsatzsteuerbescheid und Körperschaftsteuerbescheid 2009) Berufung erhoben.

Die unrichtige Umsatzsteuervoranmeldung für 11/2009 mit einer Zahllast von € 312,10 wurde am 15. Februar 2010 verbucht.

Für 12/2009 wurde eine unrichtige Umsatzsteuervoranmeldung mit einer Gutschrift in der Höhe von € 20.666,20 eingereicht jedoch nicht verbucht.

Nach dem im Strafakt erliegenden Firmenbuchauszug wurde die Firma SV.GmbH am 27. Jänner 2006 gegründet. Als Betriebsgegenstand scheint Nahrungsmittelergänzung/Agentur auf. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum fungierten G.K. (9.2.2006 bis 4.3.2009) und J.L. (ab 4.3.2009) als handelsrechtliche Geschäftsführer. Am 16. Februar 2010 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Am 11. März 2011 wurde die Gesellschaft amtswegig gelöscht.

Im Arbeitsbogen erliegen Kopien der Zahlungsbestätigungen vom 20.2.2009, 27.3.2009, 24.4.2009, 22.5.2009, 28.6.2009, 29.7.2009, 24.8.2009, 25.9.2009, 20.10.2009, 9.11.2009 und 8.1.2010 sowie der Rechnungen vom 2.11.2009, 5.11.2009, 9.11.2009, 26.11.2009 und 28.12.2009.

An der auf den Rechnungen angegebenen Adresse war laut Mietvertrag vom 1. August 2008 die Wohnung der Geschäftsführerin J.L. im Ausmaß von 22 m². Nach diesem Mietvertrag war ihr nur eine Verwendung für Wohnzwecke erlaubt. Eine Firma SV.GmbH war der Hausverwaltung der Adresse y nicht bekannt.

Die Unterschriften auf den Zahlungsbestätigungen stammen nicht von der Geschäftsführerin und stimmen auch nicht mit der Unterschrift des Zeugen I.P. überein. Eine Bestätigung, dass die Person, die die Zahlungen übernommen hat inkassoberechtigt war, liegt ebenfalls nicht vor. Die Identität des Zahlungsbestäigers ist unbekannt.

Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs 2 lit a FinStrG ist ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs 2 lit a FinStrG als eine - durch die Ahndung nach § 33 Abs 1 FinStrG - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (z.B. VwGH 30.1.2001, 2000/14/0109).

Nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung liegen nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz zwei Vergehen zur Prüfung vor, nämlich das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der Monate 11 und 12/2009 sowie das Vergehen der versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a i.V. 13 FinStrG hinsichtlich einer Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2009.

Folgt man den Feststellungen der Betriebsprüfung so besteht in objektiver Hinsicht der Tatverdacht einer ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuern vor, da der Bf. nach den geschilderten Rahmenbedingungen zur Geschäftsabhandlung hätte wissen müssen, dass er es mit einer typischen Briefkastenfirma zu tun hat.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2009 wurde vier Tage vor Prüfungsbeginn eingereicht. Im Zeitpunkt der Einreichung der durch die Betriebsprüfung als unrichtig erkannten Jahreserklärung konnte der Bf. somit eine Abgabenverkürzung hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer 2009 noch ernstlich für möglich halten, da ihm nicht bekannt war, dass bereits eine Prüfung der von ihm geltend gemachten Vorsteuerbeträge geplant war.

Unbeschadet des Umstandes, dass es sich bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer bestimmter Voranmeldungszeiträume um eine mit der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer eines dieser Voranmeldungszeiträume (mit)umfassenden Veranlagungszeitraumes nachbestrafte Vortat handelt, werden die beiden Taten durch zu unterschiedlichen Zeitpunkten verwirklichte unterschiedliche Sachverhalte begangen, wodurch die in § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG umschriebenen Tatbestände erfüllt werden. Dabei entsprechen nicht nur zu verschiedenen Zeitpunkten verwirklichte Sachverhalte den verschiedenen Tatbildern, sondern auch in der Qualifikation unterschiedlichen subjektiven Tatbeständen, weil für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG der qualifizierte Vorsatz der Wissentlichkeit (dolus principalis) erforderlich ist, während zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) ausreicht. Solcherart kommt der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz keine Befugnis zur Auswechslung der "Sache" iSd § 161 Abs. 1 FinStrG zu (VwGH 21.9.2009, 2009/16/0083, vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2003/14/0086).

Im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Prävalenz der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer und zur fehlenden Befugnis der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz die „Sache“ eines Verfahrens auszuwechseln, war daher der angefochtene Einleitungsbescheid aufzuheben, da nach der Sachlage zum Zeitpunkt der zweitinstanzlichen Entscheidung einer Verfolgung des Vergehens zur Jahresumsatzsteuer (dazu ist lediglich eine Verdachtslage hinsichtlich des bedingten Vorsatzes und nicht der Wissentlichkeit erforderlich) kein Hindernis entgegensteht.

Wien, am 30. Mai 2011