

## BESCHLUSS

Der Finanzstrafsenat Graz 1 hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden und Mag. Peter Maurer als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Dr. Christian Haid und Mag. Christiane Riel-Kinzer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, whft. XXX, XXXX, vertreten durch 1. Dr. Klaus Kollmann, Dr. Werner Stegmüller und Dr. Christoph Zauhar, Rechtsanwälte, Reitschulgasse 1, 8010 Graz, und 2. die Enzinger SteuerberatungsgmbH, Herrengasse 13, 8010 Graz, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) im Verfahren über die Beschwerde des Beschuldigten vom 18. Juli 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates IV beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Oststeiermark als Finanzstrafbehörde vom 12. Juni 2017, Strafnummer (StrNr.) 067/2015/00544-001, in der Sitzung am 20. November 2018 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, des Dr. Klaus Kollmann, der Steuerberaterin Mag. Natalie Enzinger für die Enzinger SteuerberatungsgmbH, der Amtsbeauftragten Hofrätin Dr. Monika Rößler sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführter mündlicher Verhandlung den Beschluss gefasst:

- I. Das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wird gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG aufgehoben und die Finanzstrafsache an das Finanzamt Oststeiermark als Finanzstrafbehörde zur Ergänzung des Untersuchungsverfahrens zurückverwiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes als verfahrensleitende Verfügung ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig (§ 25a Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz - VwGG).

## **Begründung**

A. Es liegt vor [Spruchsenatsakt SpS 69/2016, Bl. 96 ff] ein Erkenntnis des Spruchsenates IV beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Oststeiermark vom 12. Juni 2017 zu StrNr. 067/2015/00544-001, mit welchem der langjährige Unternehmer A schuldig gesprochen worden ist, er habe [ergänze: in den Jahren 2013 und 2014] im Amtsbereich des Finanzamtes Oststeiermark [tatsächlich: im Amtsbereich des Finanzamtes Graz-Stadt] vorsätzlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2013 Verkürzungen von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt, nicht näher aufgeschlüsselt, € 95.480,89 bewirkt, indem er die Umsatzsteuer für die Bauleistungen des slowenischen Bauunternehmens BX nicht offengelegt und nicht abgeführt habe und "für" [vermutlich: im Zusammenhang mit] umsatzsteuerfreie[n] Liegenschaftsverkäufe[n] Vorsteuerabzüge [bei Leistungen] von Bauunternehmen geltend gemacht habe, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 25.000,00 und [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in Höhe von zwei Monaten verhängt wurden. Überdies wurde der Beschuldigte gemäß § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG zur Begleichung von Verfahrenskosten in Höhe von pauschal € 500,00 verpflichtet.

Seinem Schuldspruch legte der Spruchsenat folgende Sachverhaltsfeststellungen zugrunde:

Der finanzstrafrechtlich bislang unbescholtene Beschuldigte sei als selbstständiger Einzelunternehmer in den Bereichen der Vermietung und Verpachtung sowie des Vertriebes von Nahrungsergänzungsmitteln tätig, wobei diese Tätigkeiten aktuell keinen Gewinn abwerfen. Der Beschuldigte habe vielmehr laufend mit Verlusten zu kämpfen.

Im Jahre 2013 sei A Eigentümer einer Liegenschaft in ZZZ gewesen. Auf dieser errichtete er als Einzelunternehmer mehrere Wohneinheiten für den nachfolgenden Verkauf, wobei er die in Slowenien situierte BX als Generalunternehmerin [wohl für den Hausbau] beauftragte. Von der BX wurden ihm "im Jahre 2013" [ohne nähere Bezugnahme auf bestimmte Voranmeldungszeiträume] für diverse Bauleistungen insgesamt € 474.768,20 "netto" [also wohl ohne Ansatz einer Umsatzsteuer] in Rechnung gestellt.

Die Wohneinheiten habe der Beschuldigte im Jahr 2013 ohne Verrechnung einer Umsatzsteuer veräußert, wobei der Spruchsenat die Bestimmungen des § 6 Abs.1 Z. 9 lit. a und Abs. 2 UStG 1994 zitiert.

"Diese Umsätze" [wohl gemeint: die steuerfreie Veräußerung der Wohneinheiten und die Bauleistungen] legte der Beschuldigte in den die Zeiträume Jänner bis Dezember 2013

betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen gegenüber dem Finanzamt Oststeiermark nicht offen; [zusätzlich] führte er die darauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge von insgesamt € 94.953,64 nicht ab. [Eine Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen angeblich strafrelevanten Voranmeldungszeiträumen erfolgte nicht.]

Darüber hinaus habe der Beschuldigte in den genannten Voranmeldungszeiträumen Vorsteuerabzüge im Gesamtausmaß von € 7.664,86 in Anspruch genommen, obwohl er seinen Kunden die betreffenden Leistungen (unecht steuerbefreit) ohne Umsatzsteuer in Rechnung gestellt habe.

Durch diese Handlungen habe der Beschuldigte unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen [von Vorauszahlungen] an Umsatzsteuer in einem [unaufgeschlüsseltem] Gesamtausmaß von € 102.618,50 bewirkt, wobei er sich der dargestellten Gesetzesverstöße und der genannten Verkürzungen der Umsatzsteuer "nicht bloß bewusst war, sondern diese für gewiss gehalten" und sich billigend damit abgefunden habe.

Am 22. Oktober 2015 habe der Beschuldigte [Anmerkung: tatsächlich die C-KG durch ihren Sachbearbeiter Mag.D für den Beschuldigten, siehe Finanzstrafakt Bl. 4) beim [zwischenzeitig zuständig gewordenen] Finanzamt Oststeiermark eine Selbstanzeige unter vollständiger Offenlegung der zur Verkürzung von insgesamt € 102.618,50 an Umsatzsteuer führenden Sachverhalte erstattet, wobei er jedoch den darauf gerichteten Vorsatz in Abrede gestellt habe. Zum Zeitpunkt der Abweisung seines Zahlungserleichterungsansuchens habe der Beschuldigte über ein Guthaben [am Abgabekonto] in Höhe von € 7.137,61 verfügt [, weshalb lediglich der im Spruch des bekämpften Erkenntnisses genannte Gesamtbetrag strafrelevant verblieben sei].

Im Rahmen seiner Beweiswürdigung führte der Spruchsenat u.a. aus:

Zunächst belege sein Optieren mit unecht steuerbefreiten Leistungen in die Umsatzsteuerpflicht eine tiefer reichende Auseinandersetzung mit den diesen Teil seiner Geschäftstätigkeit betreffenden Grundlagen des Umsatzsteuerrechts, setze doch die Inanspruchnahme dieser steuerrechtlichen Wahlmöglichkeit eine auf deren Kenntnis beruhende Aktivität eines Steuerpflichtigen voraus.

Hinzu komme, dass die BX in der überwiegenden Anzahl der die Geschäfte mit dem Beschuldigten betreffenden Rechnungen (Nr. 1130009, 1130027, 1130029, 1130040, 1130069, 1130067, 1130068 etc.) jeweils auf den Übertritt der Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger gemäß § 19 Abs. 1a UStG hingewiesen habe.

Lediglich mit Rechnung Nr. 1130034 vom 18. März 2013 habe die BX für ihre Leistungen auch Umsatzsteuer im Ausmaß von 20 % des Nettorechnungsbetrages in Rechnung gestellt. Im Rahmen der inhaltlichen Prüfung habe der vom Beschuldigten beauftragte Bauleiter auf dieser Rechnung handschriftlich vermerkt, dass der Rechnungsbetrag um den Umsatzsteueranteil von 20 % zu reduzieren sei.

Diese Vorgänge würden belegen, dass die Reverse-Charge-Regel in der Geschäftsbeziehung mit der BX nicht bloß thematisiert wurde, sondern vom Beschuldigten über entsprechende Beratung seines Bauleiters auch insoweit angewandt wurde, als der BX die Zahlung des in der Rechnung Nr. 1130034 ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags verweigert wurde.

Die selbstbegünstigende Geltendmachung der Reverse-Charge-Regel gegenüber dem Lieferanten bei gleichzeitiger Unterlassung der Offenlegung und Abfuhr des den Beschuldigten belastenden Übertritts der Umsatzsteuerschuld lege bei lebensnaher Betrachtung nicht bloß seine Gewissheit um die Abgaben verkürzende Wirkung seiner Handlungen, sondern auch seinen darauf gerichteten Willen offen, zeuge dieses Verhalten doch vom Streben nach Profitmaximierung.

Mit Blick auf die offenkundige Beratung des Bauleiters hinsichtlich der Reverse-Charge-Regel erscheine es auch verständlich, dass der Beschuldigte bei seinem steuerlichen Vertreter diesbezüglich keine gesonderten Auskünfte eingeholt habe [Siehe dazu die Zeugenaussage des damit angesprochenen Mag.D.]

Aus dem Umstand, dass diese Verletzungen des § 19 Abs. 1a UStG aus Anlass der den Taten vorgelagerten oder nachfolgenden Umsatzsteuerprüfungen nicht entdeckt wurden, sei für die seine Kenntnis der Reverse-Charge-Regel leugnende Position des Beschuldigten nichts zu gewinnen: Zum einen habe sich die Beauftragung der in Slowenien situierten Baufirma auf das Jahr 2013 beschränkt, sodass § 19 Abs. 1a UStG in [den] die Vorjahre betreffenden Umsatzsteuerprüfungen gar keine Rolle spielen konnte. Zum anderen wären die Tathandlungen zum Zeitpunkt der das Jahr 2013 betreffenden Prüfung bereits abgeschlossen gewesen, sodass die Prüfungsergebnisse auf sein Verhalten gar keinen Einfluss auszuüben vermochten. Allein aus der mangelnden Entdeckung seiner Handlungen durch die Prüferin könne eine Unkenntnis des Beschuldigten zu den jeweiligen Tatzeitpunkten nicht abgeleitet werden.

Die zur Erbringung der Bauleistungen zeitnahen unecht steuerbefreiten Verkäufe der Wohneinheiten ließen auch darauf schließen, dass vom Beschuldigten – entgegen seiner Verantwortung – eine umsatzsteuerpflichtige Veräußerung niemals ernsthaft beabsichtigt gewesen wäre.

B. Bei seiner Beweiswürdigung hat der Spruchsenat wesentlich auf erwähnten Rechnungen (und auf die diesbezüglichen Einlassungen des Beschuldigten) und auf die vor dem Senat am 12. Juni 2017 abgelegte Zeugenaussage des bereits genannten Mag.D. Bedacht genommen. Das diesbezügliche Verhandlungsprotokoll (Spruchsenatsakt Bl. 91 verso ff) lautet wie folgt:

„[...]“

Festgehalten wird, dass am 12. Dezember 2016 eine Urkundenvorlage der Verteidigung eingelangt ist.

Über Befragung gibt der Beschuldigte an:

*Die schriftlichen Anmerkungen auf den Rechnungen stammen überwiegend vom Bauleiter. Sein Name ist E.*

Wenn mir beispielhaft die Rechnung (1130035) vorgehalten wird und ich gefragt werde, an wen diese handschriftlichen Verweise gerichtet waren, so gebe ich an:

*Diese handschriftliche Anmerkung war an mich gerichtet und wurde vom Bauleiter (EE – E) nach Prüfung der Leistungserbringung auf die Rechnung gesetzt, damit ich weiß, welchen Betrag ich an das Unternehmen zu zahlen habe.*

Wenn ich gefragt werde, was ich mir im Zusammenhang mit vom Bauleiter auf der Rechnung (1130035) gestrichenen Umsatzsteuer gedacht habe, so gebe ich an:

*Ich habe mir dazu gar nichts gedacht.*

Wenn ich gefragt werde, was ich mir zu den entsprechenden Anmerkungen auf der Rechnung (1130034) sowie auf den Hinweis der Reverse-Charge-Bestimmung (§ 19 (a) lit. a UStG 1994) [gemeint: § 19 Abs. 1a UStG 1994] auf der Rechnung 1130040 gedacht habe, so gebe ich an:

*Diese Anmerkungen sind mir nicht aufgefallen.*

Wenn ich gefragt werde, wer diese Rechnungsformulare erstellt hat, so gebe ich an:

*Das war die Firma B beziehungsweise BX*

Wenn ich gefragt werde, ob ich mir erklären kann, weshalb nur der obere Teil der Rechnung in Deutsch gehalten wird und der untere Teil auf Slowenisch, so gebe ich an:

*Dafür habe ich keine Erklärung. Das ist mir auch nicht aufgefallen.*

Als Zeuge wird vernommen Mag.D, geb. am yyyy (österreichischer Staatsbürger), wohnhaft in YYY, [dieser] gibt nach der Erinnerung an seine Wahrheitspflicht an:

*Ich war der zuständige Bearbeiter der Steuerberatungskanzlei C-KG mit Sitz in Graz.*

Daraufhin wird der Zeuge belehrt, dass er in Hinblick auf seine steuerliche Vertretung des Beschuldigten zu keiner Aussage verpflichtet ist.

Der Zeuge gibt dazu an:

*Ich möchte aussagen.*

Der Zeuge wird abermals über seine Wahrheitspflicht belehrt.

Daraufhin entbindet der Beschuldigte den Zeugen von seiner Verschwiegenheitspflicht.

Daraufhin gibt der Zeuge an:

*Ich habe für den Beschuldigten die Jahresabschlüsse erstellt und dies in den letzten fünfzehn Jahren.*

*Ich hatte für den Beschuldigten auch die Jahressteuererklärungen für die Umsatzsteuer und Einkommenssteuer erstellt.*

*Aus meiner Sicht war Hr. A im Bereich der Vermietung und Verpachtung tätig.*

*Neben dem Projekt ZZZ arbeitete der Beschuldigte auch im Gewerbebereich.*

*Als ich den Jahresabschluss 2013, soweit ich mich erinnern kann, im Jahr 2015 erstellt habe, ist mir aufgefallen, dass Hr. A Bauleistungen ausländischer europäischer Unternehmen in Anspruch genommen hat.*

*Aus diesem Grund habe ich bei der Jahressteuererklärung die Reverse-Charge-Bestimmung angewandt und die von dem slowenischen Bauunternehmen verrechneten Leistungen der 'Umsatzsteuerbesteuerung unterzogen und diese in der Jahressteuererklärung ausgewiesen.*

*Nach Einsicht in meine Unterlagen kann ich nunmehr bekannt geben, dass ich die Jahressteuererklärung am 20.8.2015 fertiggestellt habe. Ich schätze, dass ich rund ein Monat davor mit den entsprechenden Leistungen begonnen habe.*

Wenn ich gefragt werde, ob es zu unterjährigem Kontakt mit dem Beschuldigten kam, so gebe ich an:

*Ja, es gab unregelmäßige und jedenfalls nicht viele Kontakte.*

Wenn ich gefragt werde, ob der Beschuldigte Beratungsleistungen im Zusammenhang mit den von ihm selbst erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen eingeholt hat, so gebe ich an:

*Gelegentlich kam es zu telefonischen Kontakten.*

Wenn ich gefragt werde, ob der Beschuldigte Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Reverse-Charge-Bestimmung eingeholt hat, so gebe ich an:

*Das kann ich nicht mit Sicherheit sagen, ich glaube jedoch nicht.*

*Sinngemäß bin ich aus allen Wolken gefallen, als ich diese Art der Verrechnung in den Rechnungen festgestellt habe.*

Nach Befragung durch die Amtsbeauftragte gibt der Zeuge an:

*Ob es Notizen über den Inhalt der mit dem Beschuldigten geführten Telefonate gibt, müsste ich im Leistungsverzeichnis nachsehen.*

Über Befragen des Verteidigers gibt der Zeuge an:

*Ich habe erstmals eine von der BX an den Beschuldigten gelegte Rechnung aus Anlass der Jahressteuererklärung gesehen.*

*Aus Anlass der Außenprüfung im Jahr 2014 war die Umsatzsteuer auch ein Thema. Ich war jedoch nicht bei der gesamten Prüfung dabei.*

Wenn ich gefragt werde, ob es aus Anlass der Außenprüfung zu Einsichtnahmen in die von der BX an A gestellten Rechnungen gekommen ist, so gibt der Zeuge an:

*Was ich weiß, gab es solche Einsichtnahmen nicht.*

*Derartige Rechnungen der Firma BX habe ich jedenfalls erstmals aus Anlass des Jahresabschlusses bewusst wahrgenommen, zumal wir ja sonst zu einem früheren Zeitpunkt eine Selbstanzeige erstattet hätten. Ich kann nicht angeben, welche Unterlagen aus Anlass der Außenprüfung gesichtet wurden.*

Keine weiteren Fragen an den Zeugen.“

C. Mit Schriftsatz vom 17. Juli 2017 hat der Beschuldigte durch seine Verteidiger gegen das Erkenntnis des Spruchsenates innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben und beantragt, das Bundesfinanzgericht möge nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung [...] den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes bzw. unvollständiger Sachverhaltsfeststellung aufheben, allenfalls eine mildere Strafe verhängen.

Inhaltlich wurde - soweit relevant - zur Sache wie folgt ausgeführt:

„A) Zur Beschwerde wegen des Ausspruchs über die Schuld (samt unvollständiger Sachverhaltsfeststellung:

Die Entscheidungsgründe des Spruchsenats IV beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Oststeiermark sind zu beanstanden.

Dem Spruchsenat ist insofern zu folgen, als sich die Grundlage der Feststellungen zum äußeren Tatgeschehen den Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Selbstanzeige und den übereinstimmenden Verfahrensergebnissen glaubhaft darstellt.

Hingegen kann der Würdigung der inneren Tatseite des Beschwerdeführers durch den Spruchsenat nicht gefolgt werden. [...]

Wesentliche Tatbestandsmerkmale einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in subjektiver Hinsicht sind das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Unterlassung der Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen) Voranmeldungen und von Wissenlichkeit in Bezug auf die nichtentrichtete Umsatzsteuerschuld. Das Gesetz verlangt für den Vorsatz, dass der Täter die Tatbestandsverwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet.

Ernstnehmen in diesem Sinne kann ein Täter bloß Umstände, mit denen er sich bewusst auseinander gesetzt und zu denen er Stellung genommen hat. Zu Recht geht die stRsp davon aus, dass es für die Annahme des bedingten Vorsatzes nicht ausreicht, wenn man bloß feststellen kann, ein Täter hätte um die Tatbestandsverwirklichung wissen müssen oder können oder hätte damit rechnen können. (vgl. *ReIndl* in *WK*<sup>2</sup> (2005) § 5 Rz 34 ff.)

Der Beschwerdeführer war Eigentümer einer Liegenschaft in ZZZ, auf welcher er im Jahr 2014 [2013] mehrere Wohneinheiten errichtete und abverkaufte. Es handelte sich dabei um das erste und einzige Bauprojekt des Beschwerdeführers, seine berufliche Tätigkeit ist hierauf nicht fokussiert und hatte er in der Vergangenheit mit Bautätigkeiten nie zu tun. Mit

der Erbringung von Bauleistungen in Österreich war das slowenische Unternehmen BX als Generalunternehmerin beauftragt.

Anlässlich einer Außenprüfung durch die Finanzbehörde im Jahr 2014 – im Zuge derer vor allem umsatzsteuerrechtliche Aspekte behandelt wurden – wurde ein Verstoß nicht beanstandet. Der Beschwerdeführer verließ sich daher berechtigterweise auf die Richtigkeit und Rechtmäßigkeit seiner bisherigen Handlungen.

Befragt auf die ihm angelastete Verrechnung von Umsatzsteuer für unecht befreite Leistungen gibt der Beschwerdeführer anlässlich der mündlichen Verhandlung am 12.6.2017 wiederholt an: *„Ich weiß nicht, was damit gemeint ist. [...] In diesem Zusammenhang [habe] ich um die entsprechenden Regelungen nicht gewusst“* (Niederschrift VH v. 12.6.2017, Seite 6). Der Beschwerdeführer hat um die Umsatzsteuerregelungen, insbes. Reverse-Charge, nicht Bescheid gewusst und ging vielmehr von der Rechtmäßigkeit seiner Handlungen aus. Das Reverse-Charge-Verfahren war ihm bis zum Zeitpunkt, als dieser Selbstanzeige erhob, nicht bekannt.

Es ist dem Beschwerdeführer zwar *„aufgefallen, dass die Firma BX gegenüber österreichischen Unternehmen keine Umsatzsteuer bzw. überwiegend keine USt verrechnet hat“* (Niederschrift VH v. 12.6.2017, Seite 5), doch vertraute er infolge Rücksprache mit seinem Steuerberater berechtigt darauf, rechtmäßig zu agieren. So gab es mehrere Besprechungen mit der Steuerberatungskanzlei C-KG darüber, dass der Beschwerdeführer ein slowenisches Unternehmen als Generalunternehmer zu beschäftigen beabsichtige. Dies wurde va. mit Mag.D besprochen, welcher anlässlich seiner Einvernahme angibt, in Kontakte mit dem Beschwerdeführer gestanden zu sein. Auf die Frage hin, ob es Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Reverse-Charge-Bestimmung gegeben hatte, konnte dies vom Steuerberater jedenfalls nicht ausgeschlossen werden (Niederschrift VH v. 12.6.2017, Seite 3).

Von wesentlicher Bedeutung ist, dass sämtliche Unterlagen anlässlich der Außenprüfung durch die Zeugin Mag.F in den Kanzleiräumlichkeiten der C-KG erfolgten und dieserorts sämtliche prüfungsrelevanten Unterlagen übergeben wurden. Die Steuerberatung des Beschwerdeführers musste sohin umfassende Kenntnis über die Umsatzsteuervoranmeldungen, die Tätigkeiten des Beschwerdeführers, etc. haben.

Im Ergebnis hatte der Beschwerdeführer Gewissheit darüber, seine Umsatzsteuergebarung richtig und vollständig vorgenommen zu haben. Er konnte sich gerechtfertigt darauf verlassen, dass der Steuerberater, welcher mit der ständigen Vertretung beauftragt war, ihn hinlänglich über das Bestehen als auch die Umsetzung der Reverse-Charge-Bestimmung aufklärte, nachdem dieser von seinem Projekt in ZZZ und der Beauftragung eines slowenischen Generalunternehmens berichtete. Wie sich dem Beweisverfahren unzweifelhaft entnehmen lässt, ist der Beschwerdeführer in steuerlichen Belangen weitgehend unverslert. In diesem Zusammenhang hätte vom Spruchsenat eine weiterreichende Befragung über die umsatzsteuerrechtlichen Kenntnisse des Beschwerdeführers zu erfolgen gehabt, weshalb eine nur unvollständige



Sachverhaltsfeststellung vorgenommen wurde. Hieraus hätte sich die Unverslerness des Beschwerdeführers ergeben, weshalb es an der inneren Tatseite mangelt.

Inwieweit der bloße Umstand des Optierens mit unecht steuerbefreiten Leistungen in die Umsatzsteuerpflicht ein Indiz für eine tiefgreifende Auseinandersetzung mit dem Umsatzsteuerrecht sein soll, bleibt vom Spruchsenat unsubstanziert. Die Optierung erfolgt mittels einfacher Formulareingabe und setzt keinerlei Kenntnis des Umsatzsteuerrechts voraus.

Der mit der örtlichen Bauaufsicht beauftragte Bauleiter E versah die Rechnungen der slowenischen Generalunternehmerin mit handschriftlichen Anmerkungen, damit der in diesen Dingen unbedarfte Beschwerdeführer wusste, welchen Betrag er anzuweisen hatte. Darüber hinaus machte sich der Beschwerdeführer keine Gedanken über die Anmerkungen und fiel ihm insbesondere der Hinweis auf die Reverse-Charge-Bestimmung ‚§ 19 Abs. 1a UStG 1994‘ nicht auf. (vgl. Niederschrift VH v. 12.6.2017, Seite 2).

Es ist nicht nachvollziehbar, inwiefern der Bauleiter E den Beschwerdeführer über die Reverse-Charge-Bestimmung und deren Anwendbarkeit beraten haben soll. Der Spruchsenat unterstellt dem Bauleiter offenbar tiefgehende steuerliche Kenntnisse, welche dieser wiederum dem Beschwerdeführer vermittelte. Hierbei handelt es sich um eine überschießende Beweiswürdigung, da sich derartiges dem Beweisverfahren nicht entnehmen lässt; so wurde nicht festgestellt, dass der Bauleiter selbst über entsprechende Kenntnis verfügt. Unabhängig davon ist es jedenfalls realitätsfern, einem Bauleiter die Kompetenz einer steuerrechtlichen Beratung (Berufsstand Steuerberater!) beizumessen.

Als der Beschwerdeführer Kenntnis über das Reverse-Charge-Verfahren erlangte, erhob dieser unverzüglich, und zwar am 21.10.2015, Selbstanzeige; bis zu diesem Zeitpunkt war ihm die Reverse-Charge-Bestimmung nicht bekannt. Die Problematik wurde ihm erst durch den steuerlichen Vertreter kundgetan, es ist jedenfalls davon auszugehen, dass ein bewusst vorsätzlicher Abzug der Vorsteuer nicht vorliegt.

Diesbezüglich ist der Beschwerdeführer vielmehr einem Irrtum unterlegen, welcher maximal zur Verletzung der Erkundungspflicht führte. Es kann ihm sohin höchstens vorgeworfen werden, sich nicht eher bei einem Sachverständigen sorgfältig erkundigt zu haben, was jedoch lediglich als Fahrlässigkeitsdelikt anzusehen ist.

im Zuge der Selbstanzeige leistete der Beschwerdeführer volle Schadengutmachung, was klar gegen das vorgeworfene Streben nach Profitmaximierung spricht.

[...]

Der Beschwerdeführer hatte nicht die Absicht, Umsatzsteuer zu verkürzen; er hat sich schlichtweg keine Gedanken darüber gemacht, ob überhaupt und wer letztlich Umsatzsteuer aus dieser Rechnung zu bezahlen hat. Für eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung gibt es keine Anhaltspunkte, weswegen im Zweifel zu Gunsten

des Beschwerdeführers, mangels subjektiver Tatseite, mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen ist."

D. In einem weiteren, wenige Stunden vor der mündlichen Verhandlung eingebrachten Schriftsatz der zusätzlich als Verteidigerin einschreitenden Enzinger SteuerberatungsgmbH führt die Steuerberaterin Mag. Natalie Enzinger aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

in Vorbereitung auf die am 20.11.2018 stattfindende mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht erlauben wir uns, folgende Stellungnahme inklusive neuer Beweismittel zum gegenständlichen Verfahren dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Mit Erkenntnis vom 12.06.2017 wurde der Beschuldigte vom Spruchsenat IV beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Oststeiermark der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG schuldig gesprochen. Nach Ansicht des Spruchsenates hat der Beschuldigte unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe entsprechender Umsatzsteuervoranmeldungen Verkürzungen der Umsatzsteuer in Höhe von € 95.480,89 bewirkt, indem er Umsatzsteuer für Bauleistungen des slowenischen Bauunternehmens BX nicht abführte und nicht offenlegte und für umsatzsteuerfreie Liegenschaftsverkäufe Vorsteuerabzüge geltend machte.

Wie im Folgenden angeführt wird, liegen jedoch die Voraussetzungen für einen Schuldspruch gemäß § 33 Abs 2 lit a FinStrG gar nicht vor, sodass das Erkenntnis des Spruchsenates ersatzlos aufzuheben und das Finanzstrafverfahren einzustellen ist.

Der Beschuldigte hat im Jahr 2013 mehrere Wohneinheiten in ZZZ durch das slowenische Bauunternehmens BX errichten lassen, um diese Wohneinheiten in weiterer Folge zu verkaufen.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG ist für Grundstücksumsätze eine unechte Steuerbefreiung vorgesehen, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges auf Vorleistungen führt. Auf diese unechte Steuerbefreiung kann gemäß § 6 Abs 2 UStG verzichtet werden. Der Verzicht ist an keine besondere Form gebunden und erfordert auch keine schriftliche Erklärung an das Finanzamt. Die Option kann für jeden einzelnen Umsatz (zB jede einzelne Wohnung) ausgeübt werden. Im Falle einer Option zur Steuerpflicht steht der Vorsteuerabzug auf Vorleistungen zu.

Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Ausübung der Option sieht § 6 Abs 2 UStG zweiter Unterabsatz eine Sonderregelung vor: Behandelt der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin nach § 12 Abs 3 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer oder eine nach § 12 Abs 10 und 11 zu berichtigende Steuer frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem die Option ausgeübt wird.

Die Finanzverwaltung interpretierte diese Bestimmung in der Vergangenheit so, dass bei geplantem Grundstücksumsatz ein Vorsteuerabzug vor dem Zeitpunkt des Umsatzes nicht

möglich ist – die Vorsteuern kämen auf ‚Wartetaste‘ und wären erst bei tatsächlichem steuerpflichtiger Veräußerung abzugsfähig. Erst zu diesem Zeitpunkt wäre die Ausübung der Option möglich.

Der UFS hat allerdings bereits mit Entscheidung vom 30.12.2003, RV/1616-L/02 und in zahlreichen Folgeentscheidungen eine andere Auffassung vertreten: Wenn der leistende Unternehmer die Absicht der steuerpflichtigen Veräußerung hat, dann kommt § 6 Abs 2 UStG zweiter Unterabsatz nicht zur Anwendung, weil keine 'nach § 12 Abs 3 UStG vom Abzug ausgeschlossene Steuer' vorliegt. Der Vorsteuerabzug ist bereits vor der Lieferung des ‚Grundstücks (zB in der Bauphase) möglich. Nur in Fällen, in welchen der leistende Unternehmer zunächst noch keine derartige Absicht hat, käme § 6 Abs 2 UStG zweiter Unterabsatz zum Tragen.

Der VwGH bestätigte mit Erkenntnis 20.10.2009, 2006/1310193, die Rechtsauffassung des UFS, welche mit Wartungserlass 2010 auch von der Finanzverwaltung übernommen wurde (Rz 799 UStR]: Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezugs; es ist nicht Voraussetzung, dass ein Umsatz bereits ausgeführt wurde. Die Vorsteuerabzugsberechtigung bei einem beabsichtigten Grundstücksumsatz ist nicht anders zu behandeln als bei beabsichtigter Vermietung. In beiden Fällen steht bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht – wenn also bei Würdigung des Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung größer ist als jene einer steuerbefreiten oder unterbleibenden Veräußerung – der Vorsteuerabzug sofort zu.

Der Beschuldigte hat im gesamten Verfahren stets betont, dass er einerseits sämtliche steuerliche Fragen mit seinem Steuerberater (C-KG, Graz) erörtert hat und stets von der Rechtmäßigkeit seiner Handlungen ausgegangen ist. Im Erkenntnis vom 12.06.2017 wird [ihm] vom Spruchsenat der fehlende direkte Vorsatz (= Wissentlichkeit hinsichtlich des Bewirken der Umsatzsteuerverkürzung) 'in Abrede gestellt' [gemeint wohl in Wirklichkeit das Gegenteil: jedoch vorgeworfen].

Der Spruchsenat stützt sich in seinem Erkenntnis auf folgende Entscheidungsgründe:

[Begründungsteile des Erkenntnisses werden wiederholt]

[... ist hinzufügen, dass nur 2 der 5 Wohnungen im Jahr 2013 verkauft wurden. Die restlichen 3 Wohnungen wurden Ende 2014 bzw. 2015 verkauft.

Der relevante Sachverhalt wurde nicht ausreichend erhoben, sondern es wurden vorschnell unzulängliche Schlüsse gezogen.

Wie sich aus dem beiliegenden E-Mail-Verkehr ergibt, ist vielmehr folgender Sachverhalt zutreffend:

Der Beschuldigte ist im Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges davon ausgegangen, dass er die Wohnungen umsatzsteuerpflichtig als sogenannte ‚Anlegerwohnungen‘ verkaufen werde. Als Beweis für diese Absicht zur steuerpflichtigen

Verkauf der Wohnungen legen wir dem Bundesfinanzgericht den Schriftverkehr zwischen dem Beschuldigten und seinem steuerlichen Vertreter (Sachbearbeiter Mag.D, C-KG, Graz) im Zeitraum 18.03.2013 bis 18.04.2013 vor.

► Im Mail vom 18.03.2013 {Beilage 1 des Schriftsatzes} informiert Herr Mag.D den Beschuldigten hinsichtlich Vorsteuerabzug bei Bau von Wohnungen, wie folgt:

*„Sehr geehrter Herr A,*

*Vorsteuerabzug bei Bau von Wohnungen:*

- 1. Steht zu, wenn die Wohnung mit Umsatzsteuer verkauft werden.*
- 2. Vorsteuerabzug steht zu, wenn die Wohnungen vermietet werden.*
- 3. Vorsteuerabzug steht nicht zu, wenn von vornherein die Absicht besteht, die Wohnungen zu verkaufen.*
- 4. Sollten die Wohnungen zuerst vermietet werden und werden dann verkauft, dann hat man eine Vorsteuerberichtigung zu machen. Wenn sich kein geeigneter Vermieter findet, muss man die Vermietungsabsicht nachweisen können .‘*

Abgesehen davon, dass die Aussagen des steuerlichen Vertreters teilweise falsch sind (Pkt.3. hätte richtig wie folgt lauten müssen: Vorsteuerabzug steht nicht zu, wenn von vornherein die Absicht besteht, die Wohnungen umsatzsteuerfrei zu verkaufen), beweist dieses Mail, dass sich der Beschuldigte hinsichtlich des Vorsteuerabzuges in Bezug auf das Bauprojekt ordnungsgemäß bei seinem Steuerberater erkundigt hat.

► Am 04.04.2013 {Beilage 2 des Schriftsatzes} informiert Herr Mag.D per Mail den Beschuldigten wie folgt:

*„Sehr geehrter Herr A!*

*In der Anlage ein Beispiel über den Verkauf einer Vorsorgewohnung ohne Berichtigung der Vorsteuern: der gesamte Verkaufspreis unterliegt der 20% Umsatzsteuer .‘*

► Am 05.04.2013 {Beilage 3 des Schriftsatzes} leitet der Beschuldigte seinem Steuerberater ein Mail des Notariats Dr.G weiter mit der Bitte dieses zu Überprüfen. Im Mail bittet der Notar darum, mit dem Bauträger [also mit dem Beschuldigten] bzw. Käufer die Berechnung des Kaufpreises und die darin enthaltene Umsatzsteuer zu klären.

► Am 05.04.2013 {Beilage 4 des Schriftsatzes} übermittelt Mag.D dem Beschuldigten eine Mail mit Betreff ‚Anlegerwohnungen sind netto‘ und folgendem Inhalt:

*„Sehr geehrter Herr A!*

*Wie besprochen, die Darstellung Anlegerwohnungen und Endkunde .‘*

Diesem Mail ist eine Tabelle mit Kaufpreisen für Anleger und Endkunden angefügt.

► Am 18.04.2013 {Beilage 5 des Schriftsatzes} übermittelt Herr Mag.D ein Mail mit folgendem Inhalt:

*„Sg. Herr A,*

*in der Anlage die Umsatzsteuervoranmeldung mit der Eintragung der Baurechnungen vom Februar und März. Diese sind natürlich um die Umsatzsteuer und Vorsteuern das Vermietung und Verpachtung zu ergänzen. Die Rechnung über die Planung und Statik ist von der Baufirma zu korrigieren und ohne Umsatzsteuer auszuweisen...‘*

in diesem Mail übermittelt Mag.D zwei von ihm vorausgefüllte UVAs für den Zeitraum Februar und März 2013 als Muster für den Beschuldigten {Beilage 5 des Schriftsatzes}.

in der Umsatzsteuervoranmeldung Februar 2013 wird in der KZ 057 (Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1 UStG) die Umsatzsteuer aus der Baurechnung Fa. BX Nr. 1130035 (€ 4.786,67 x 20% = EUR 957,33) ausgewiesen.

in der gleichen Umsatzsteuervoranmeldung wird auch der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung in der KZ 066 mit € 957,33 von Mag.D in Abzug gebracht.

Ebenso wird in der Umsatzsteuervoranmeldung März 2013 die Umsatzsteuer aus der Baurechnung Fa. BX Nr. 1130009 (€ 12.000 x 20% = € 2.400,00) in der KZ 057 und der dazugehörige Vorsteuerabzug in der KZ 066 dargestellt.

Der Beschuldigte hat sich aufgrund der Aussagen bzw der Mustervorlagen seines Steuerberaters darauf verlassen, dass er rechtmäßig den Vorsteuerabzug in Bezug auf die übergegangene Steuerschuld in Anspruch nehmen kann.

► Der Beschuldigte hat in weiterer Folge monatlich dem zuständigen Finanzamt eine Aufstellung {Beilage 6 des Schriftsatzes} über die abzuführende Umsatzsteuer-Zahllast bzw. die zu erstattende Gutschrift samt umfassendem Umsatzsteuerbericht {nochmals Beilage 6}, worauf alle Rechnungspositionen ersichtlich waren, eingereicht. Die BX Rechnungen scheinen in diesen Umsatzsteuerbericht mit Steuercode ‚V0‘ auf. Die Nichtverwendung des UVA-Formulars (U30), ist zwar ein formeller Mangel, ändert aber nichts am Umstand, dass dem zuständigen Finanzamt monatlich eine Liste offengelegt wurde, die die Baurechnungen der Fa. BX anführten. Hätte der Beschuldigte die Absicht gehabt, Umsatzsteuer zur verkürzten, hätte er im monatlichen Umsatzbericht die BX Rechnungen wohl gar nicht angeführt.

• Herr Mag.D wurde als Zeuge am 12.06.2017 einvernommen. Laut Niederschrift gibt er an, dass er erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2013 im Jahr 2015 von den Bauleistungen ausländischer europäischer Unternehmen erfahren hat und er die BX Rechnungen erstmals im Rahmen der Erstellung der Jahressteuererklärung 2013 in 2015 gesehen hat (Niederschrift vom 12.07.2017 Seite 4). Diese Aussage ist falsch, da das Thema Baurechnungen BX – wie oben dargestellt – umfassend im Zuge des E-Mail-Verkehrs am 18.04.2013 thematisiert wurde und er sogar Mustervorlagen für die Eintragung in die jeweilige UVA an den Beschuldigten erstellt und übermittelt hat. Nur durch die Kenntnis der Rechnungsbeträge der Rechnungen Nr. 1130035 und Nr. 113009 konnten die Eintragungen in den Mustervorlagen von Mag.D erstellt werden.

- Die Aussage, dass es nur zu unregelmäßigen bzw. nicht vielen unterjährigen Kontakten gekommen ist, kann durch den oben angeführten Schriftverkehr ebenfalls widerlegt werden (Niederschrift vom 12.07.2017 Seite 3).
  - Auch die Aussage, dass der Beschuldigte keine Beratungsleistungen in Zusammenhang mit den Reverse-Charge-Verfahren eingeholt hat, ist schlichtweg falsch (Niederschrift vom 12.07.2017 Seite 3 bzw. 4).
  - Die vom Spruchsenat behauptete ‚offensichtliche Beratung‘ hinsichtlich des Reverse-Charge-Verfahrens durch den Bauleiter erfolgte in Wirklichkeit durch den steuerlichen Vertreter. Wie im Mail oben angeführt, hat Mag.D die Rechnungskorrektur (*„Die Rechnung über die Planung und Statik ist von der Baufirma zu korrigieren und ohne Umsatzsteuer auszuweisen“*) veranlasst.
- Als weiteren Beweis für die Absicht eines umsatzsteuerpflichtigen Verkaufes legen wir den Schriftverkehr mit potentiellen Investoren bzw. Maklern vor (Mail an H vom 28.07.2013, Mail an I vom 29.10.2013; {Beilage 7}, woraus sich ergibt, dass der Beschuldigte die Wohnungen als Vorsorgewohnungen umsatzsteuerpflichtig verkaufen wollte. In diesen Mails werden die Wohnungen als Anlageobjekt (‚Vermietungsobjekt‘) zum Kauf angeboten, wobei immer von einer umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung bzw. aus der Sicht des Käufers von einer vorsteuerabzugsfähigen Immobilien ausgegangen wird.

[...]

Wie bereits in der Beschwerde vom 17.07.2017 dargelegt, ist dem Beschuldigten zwar aufgefallen, dass die Firma BX gegenüber österreichischen Unternehmen kein Umsatzsteuer verrechnet hat, doch vertraute er infolge Rücksprache mit seinem Steuerberater berechtigt darauf, rechtmäßig zu agieren. Insbesondere der oben angeführte umfassende Schriftverkehr an Mag.D beweist, dass der Beschuldigte sich bei seinem Steuerberater über die Rechnungslegung der Firma BX erkundigt hat und ihm die Auskunft erteilt wurde, dass ein Vorsteuerabzug der übergegangenen Steuerschuld (aus den BX Rechnungen) möglich sei.

Auch in der Niederschrift vom 12.06.2017 hat der Beschuldigte bei der Befragung der Zeugen wahrheitsgemäß angegeben, dass die BX Rechnungen und die dazugehörigen Umsatzsteuervoranmeldungen auch mit dem Steuerberater besprochen wurde (Seite 5 der Niederschrift), was durch den oben angeführten E-Mail-Verkehr eindeutig bestätigt wird.

- In Zusammenhang mit der schlussendlich umsatzsteuerfreien Veräußerung der Wohnungen wurden dem steuerlichen Vertreter die Kaufverträge zur Prüfung persönlich im Rahmen von regelmäßigen Besprechungen übergeben. Der steuerliche Vertreter hätte in diesem Zusammenhang den Klienten auf die Notwendigkeit einer Vorsteuerberichtigung hinweisen müssen.

Gerade die Vorsteuerberichtigung ist ein komplexes Thema und der Beschuldigte hat hierzu nicht das nötige Steuerrechtswissen. Die Komplexität liegt einerseits darin,

zu erkennen, wann die Vorsteuerberichtigung stattzufinden hat (im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse, dh. in jenem UVA-Zeitraum, in dem sich herausgestellt hat, dass die jeweilige Wohnung steuerfrei verkauft wird) und andererseits in der Berechnungssystematik (anteilige Vorsteuerberichtigung für die betreffende Wohnung im Ausmaß der bisher geltend gemachten Vorsteuern).

Auch der Umstand, dass bei der Außenprüfung im Jahr 2014 eine Umsatzsteuerverkürzung bzw. die notwendige Vorsteuerberichtigung hinsichtlich der Vorsteuern weder vom Steuerberater noch durch die Prüferin erkannt wurde, verdeutlicht die Komplexität der betreffenden steuerlichen Bestimmungen. Dass die inländischen Vorsteuerbeträge erst im Zuge der Außenprüfung korrigiert wurden, legt den Schluss nahe, dass der steuerliche Vertreter die Notwendigkeit der bereits davor bestehenden Vorsteuerberichtigung nicht erkannt hat. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass Mag.D als Steuersachbearbeiter und nicht als Steuerberater in der Steuerberatungskanzlei C-KG tätig war.

Die vorgelegten Beweise bzw. der Schriftverkehr mit dem steuerlichen Vertreter ist zweifelsfrei als entlastende Tatsache zu Gunsten des Beschuldigten zu berücksichtigen.

Der Beschuldigte hat daher im Zeitpunkt der Einreichung der verfahrensgegenständlichen UVAs sicherlich nicht vorsätzlich und schon gar nicht wissentlich - wie es § 33 Abs 2 lit a FinStrG in Bezug auf das Bewirken einer Abgabenverkürzung erfordert - gehandelt.

[...] Es wird daher beantragt, dass im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 20.11.2018 das Erkenntnis des Spruchsenates ersatzlos aufgehoben und das Finanzstrafverfahren eingestellt wird. [...]"

E. Eine Beschwerde der Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

F. Die gegenständliche Finanzstrafsache wurde in einer mündlichen Verhandlung vor dem Finanzstrafsenat Graz 1 des Bundesfinanzgerichtes ausführlich erörtert, wobei schließlich spruchgemäß entschieden wurde.

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

1. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A im strafrelevanten Zeitraum hinsichtlich seiner Umsatzsteuer für sein Unternehmen) 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 Abgaben- bzw. Steuererklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss (Guthaben) unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. auch des § 12 Abs. 11 UStG 1994 (Berichtigung eines erfolgten Vorsteuerabzuges bei Wegfall der für diesen maßgeblichen Verhältnisse) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung auch spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

2. Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat. Dabei war gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet wurden. Ebenso war gemäß § 33 Abs. 3 lit. d FinStrG eine solche Verkürzung eingetreten, wenn solcherart mittels der Voranmeldung eine nicht bescheidmäßig festzusetzende Umsatzsteuergutschrift zu Unrecht oder in zu großer Höhe geltend gemacht worden ist.

Eine Bestrafung wegen einer Hinterziehung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer für einen bestimmten Voranmeldungszeitraum nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG konsumiert eine Strafbarkeit wegen einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG dergestalt, dass der Unternehmer die von ihm selbst zu berechnende Zahllast zumindest bedingt vorsätzlich auch nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet hat. Erweist sich die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als nicht strafbar, lebt insoweit die Strafbarkeit der Finanzordnungswidrigkeit wieder auf.

Bedingt vorsätzlich handelt 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.

Gemäß § 11 FinStrG begeht jedoch nicht nur ein Unternehmer, welcher betreffend bestimmte Voranmeldungszeiträume als unmittelbarer Täter selbst zumindest wissentlich



bis zum Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstages eine zu geringe Vorauszahlung entrichtet oder an diesem oder einem anderen Tage eine nicht zustehende bzw. zu hohe Umsatzsteuergutschrift geltend macht unter zumindest bedingt vorsätzlicher Einreichung einer unrichtigen Voranmeldung bei der Abgabenbehörde, eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, sondern auch diejenigen Personen, welche ihn zur Ausführung eines solchen Finanzvergehens bestimmt haben oder welche sonst zu ihrer Ausführung beigetragen haben.

3. Bei der Klärung eines strafrelevanten Sachverhaltes hat laut ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte und des Bundesfinanzgerichtes eine konkrete Zuordnung der in Summe vorgeworfenen Verkürzungsbeträge zu den einzelnen Taten auf Basis des in Rechtsprechung und Lehre herrschenden Begriffes der kleinsten tatbestandlichen Handlungseinheit (zum Begriff siehe z.B. Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt (Reger), FinStrG I<sup>5</sup> § 21 Rz 1) zu erfolgen.

4. 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 somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

5. Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern eine Beschwerde gegen ein Erkenntnis eines Spruchsenates nicht zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst, sei es im Vorverfahren (§ 62 Abs. 2 Satz 3 FinStrG) durch den Vorsitzenden oder im Hauptverfahren durch den Senat, zu entscheiden.

Gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG kann jedoch der Vorsitzende des Finanzstrafsenates des Bundesfinanzgerichtes bzw. nach Einberufung des Finanzstrafsenates auch dieser mit Beschluss das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufheben und die Zurückweisung der Finanzstrafsache an die Finanzstrafbehörde verfügen, wenn eine umfangreiche Ergänzung des Untersuchungsverfahrens erforderlich ist. Die Finanzstrafbehörde ist im weiteren Verfahren an eine im Aufhebungsbeschluss vom Bundesfinanzgericht niedergelegte Rechtsansicht ausdrücklich gebunden.

Das Bundesfinanzgericht ist jedoch nicht Oberbehörde über die Finanzstrafbehörde, weshalb diese Bindung sich lediglich auf den beim Verwaltungsgericht anhängig gewesenen Verfahrensgegenstand beziehen kann. Finanzstrafverfahren betreffend weitere Fakten, welche noch nicht Verfahrensgegenstand vor dem Bundesfinanzgericht gewesen sind, oder Finanzstrafverfahren gegen später in das Verfahren gezogene Mittäter, Bestimmungs- oder Beitragstäter sind davon nicht betroffen.

Ergeht in einem vor der Finanzstrafbehörde in der Folge fortgesetzten Verfahren ein neuerliches Erkenntnis des Spruchsenates, besteht gemäß § 161 Abs. 4 letzter Satz FinStrG ein Verböserungsverbot im Verhältnis zum aufgehobenen Bescheid des

Spruchsenates. Diese Eingrenzung gilt jedoch wiederum nicht für erst nachträglich hinzutretende Fakten bzw. in das Verfahren gezogene Beschuldigte.

6. Wie im gegenständlichen Fall insoweit nicht in Streit gestellt, hat das slowenische Bauunternehmen BX, welches in Österreich scheinbar keine Betriebsstätte unterhalten hat, im Jahre 2013 als Generalunternehmerin gegenüber dem Beschuldigten Leistungen im Zusammenhang mit seinem Bauprojekt in ZZZ erbracht; ob auch in den Folgejahren Leistungen erbracht worden sind, ist nach den vorliegenden Akten nicht auszuschließen, aber jedenfalls nicht zwingend.

Diese Bauleistungen der BX im Jahre 2013 erschließen sich aus den von der Verteidigung vorgelegten Unterlagen (Kopien Auftragslisten Hausbank, Rechnungen; Spruchsenatsakt Bl. 35 ff) wie folgt:

- (Offenkundig bereits korrigierte) Rechnung 1130009 vom 14.02.2013 mit Hinweis "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" betreffend Baustelleneinrichtung Anfang Februar 2013, bezahlter Betrag am 1. März 2013 ohne USt € 10.560,00.

Siehe in diesem Zusammenhang nämlich auch die obgenannte Beilage 5 des von der Vertreterin der Zweitverteidigerin verfassten Schriftsatzes, wonach Mag.D dem Beschuldigten mit E-Mail vom 18. April 2013 beispielhaft eine Anleitung gegeben hat, wie infolge des Übergangs der Steuerschuld auf den Beschuldigten dieser die diesbezügliche Umsatzsteuer in Höhe von € 2.400,00 unter der Kennzahl 057 und die diesbezügliche Vorsteuer in gleicher Höhe (so eine solche zustehen würde, sie unten) unter der Kennzahl 066 in der von ihm zu erstellenden Umsatzsteuervoranmeldung für März 2013 offenzulegen hätte und wie die BX weiter vorzugehen hätte, nämlich eine korrigierte Rechnung ohne Ausweis einer Umsatzsteuer zu erstellen.

- Rechnung 1130027 vom 26.02.2013 mit Hinweis "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" betreffend Mehrkosten Arbeiten an Keller und Baugrube im Februar 2013, bezahlter Betrag am 1. März 2013 ohne USt € 9.300,00;
- Rechnung 1130029 vom 14.03.2013 mit Hinweis "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" betreffend Auffüllarbeiten Keller, offenkundig im März 2013, bezahlter Betrag am 19. März 2013 ohne USt € 2.640,00;
- Rechnung 1130034 vom 18.03.2013 mit 20% USt-Ausweis, netto € 4.786,67, betreffend Pläne und Statikberechnungen, unklar wann, aber wohl vor dem Rechnungszeitpunkt, vielleicht Februar 2013, bezahlter Betrag am 25. März 2013 ohne USt € 4.786,67;
- Rechnung 1130035 vom 31.03.2013 mit 20% USt-Ausweis, netto € 104,17, betreffend Aufstellung einer Baustellentafel im März 2013, bezahlter Betrag am 22. Mai 2013 mit USt € 125,00;
- Rechnung 1130037 vom 21.03.2013 mit 20% USt-Ausweis, netto € 1.760,00, betreffend "Visualisierung" für Haus und Wohnungen, Leistungszeitraum wohl März 2013, bezahlter Betrag am 22.05.2013 ohne USt € 1.760,00;
- Rechnung 1130040 vom 25.03.2013 mit Hinweis "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" betreffend Abdichtung Keller und

Lift, Grabarbeiten, Abdichtung Fundamentplatte EG, Unterbau für Außenanlagen laut Besprechung vom 21. März 2013 in QQQ, Slowenien, "3. Teilrechnung", geleistet offenkundig im März 2013, bezahlter Betrag am 27. März 2013 ohne USt € 46.200,00;

- Teilrechnung 1130035, 2/3 vom 21.03.2013 für Statik und Ausführungsplanung mit 20% USt-Ausweis, netto € 4.786,67. Die Rechnung enthält den Vermerk des die Bauaufsicht ausübenden E "Ausführungspläne sind fertiggestellt; Statik ebenso; Prüfstatik eines österr. ZT wird bei 3. TR. vorgelegt. lt. EE anzuweisender Betrag € 4.786,67" (Spruchsenatsakt Bl. 45), bezahlter Betrag am 16. April 2013, offensichtlich ohne USt, € 4.786,67.

Den Unterlagen ist eine weitere Kopie beigegeben, auf welcher sich ein weiterer Vermerk der Bauaufsicht findet: "korr. 26/03/13: PLANUNG IST KEINE BAULEISTUNG. DAHER BITTE MWST = € 957,33 ANWEISEN! {Unterschrift E}" /Spruchsenatsakt Bl. 45 verso). Eine Entrichtung der USt ist aus der Kopie einer Ergebnisrechnung nicht ersichtlich (Spruchsenatsakt Bl. 71 verso ff).

Siehe in diesem Zusammenhang nämlich auch die obgenannte Beilage 5 des von der Vertreterin der Zweitverteidigerin verfassten Schriftsatzes, wonach Mag.D dem Beschuldigten mit E-Mail vom 18. April 2013 beispielhaft eine Anleitung gegeben hat, wie infolge des Übergangs der Steuerschuld auf den Beschuldigten dieser die diesbezügliche Umsatzsteuer unter der Kennzahl 057 und die diesbezügliche Vorsteuer (so eine solche zustehen würde, sie unten) unter der Kennzahl 066 in der von ihm zu erstellenden Umsatzsteuervoranmeldung für März 2013 offenzulegen hätte und wie die BX weiter vorzugehen hätte, nämlich eine korrigierte Rechnung ohne Ausweis einer Umsatzsteuer zu erstellen.

- Teilrechnung 1130041, 9a, vom 27.03.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." für bestellte Fenster, bezahlter Betrag am 16. April 2013 € 26.400,00;
- Rechnung 1130067 vom 24.04.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Kellerabdichtung, offenkundig im April 2013, bezahlter Betrag am 2. Mai 2013 ohne USt € 5.280,00;
- Rechnung 1130068 vom 24.04.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Grabarbeiten und Hinterfüllung Keller, offenkundig im April 2013, bezahlter Betrag am 2. Mai 2013 ohne USt € 5.280,00;
- Rechnung 1130069 vom 24.04.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Abdichtung Fundamentplatte

Erdgeschoss, offenkundig im April 2013, bezahlter Betrag am 2. Mai 2013 ohne USt € 11.000,00;

- Rechnung 1130070 vom 24.04.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Errichtung Decke mit Balkonen über dem Erdgeschoss, offenkundig im April 2013, bezahlter Betrag am 2. Mai 2013 ohne USt € 22.000,00;
- Rechnung 1130084 vom 07.05.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend u.a. Deckenerrichtung über 1. OG, offenkundig im April 2013, bezahlter Betrag am 14. Mai 2013 ohne USt € 28.160,00;
- Rechnung 1130087 vom 10.05.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Deckenerrichtung über DG inkl. Abdichtung, Leistung im April 2013, bezahlter Betrag am 22. Mai 2013 ohne USt € 35.200,00;
- Rechnung 1130073 vom 24.04.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Mehrkosten Keller und Baugrube, Leistung im März oder April 2013, bezahlter Betrag am 28. Mai 2013 ohne USt € 11.301,39;
- Rechnung 1130096, 9b, vom 22.05.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Fenster, Fenstertüren, Sonnenschutz nach Montage, Leistung im Mai 2013, bezahlter Betrag am 28. Mai 2013 ohne USt € 29.040,00;
- Rechnung 1130097, vom 22.05.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Zusatzkosten Fenster, Leistung im Mai 2013, bezahlter Betrag am 31. Mai 2013 ohne USt € 6.458,99;
- Rechnung 1130098, vom 23.05.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Schornsteinabdeckungen, Leistung im Mai 2013, bezahlter Betrag am 31. Mai 2013 ohne USt € 865,73;

- Rechnung 1130107, vom 06.06.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leitender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Trockenbau, Teilleistung im Mai 2013, bezahlter Betrag am 31. Mai 2013 ohne USt € 20.000,00;
- Rechnung 1130108, vom 24.05.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leitender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Errichtung Flachdach, Dachdecker, Leistung im Mai 2013, bezahlter Betrag am 31. Mai 2013 ohne USt € 20.240,00;
- Rechnung 1130110, vom 31.05.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leitender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Materiallieferung für den Estrich im Mai 2013, bezahlter Betrag am 21. Juni 2013 ohne USt € 1.240,00;
- Rechnung 1130115, vom 06.06.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leitender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend gelieferte Brandschutzportale, Leistung im Mai 2013, bezahlter Betrag am 17. Juni 2013 ohne USt € 13.200,00;
- Rechnung 1130119, vom 12.06.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leitender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Fußbodenaufbauten, Estrich 80%, Leistung im Mai und Juni 2013, bezahlter Betrag am 21. Juni 2013 ohne USt € 14.080,00.

Anmerkung des E: "Estrich + Fußbodenaufbau im KG, EG, OG und Dachterasse 1 fertig; Schüttung in TOP 6 fertig, EPS, TDPT und PE-Folie Material wurde bereits angeliefert. Trockenbauwände werden nach Festlegung des Grundrisses auf dem Estrich montiert."

- Rechnung 1130120, vom 12.06.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leitender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Herstellung Fassade, Leistung im Juni 2013, bezahlter Betrag am 21. Juni 2013 ohne USt € 26.400,00;
- Rechnung 1130129, vom 14.06.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leitender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Errichtung der Fundamente für den Carport, Leistung im Juni 2013, bezahlter Betrag am 21. Juni 2013 ohne USt € 3.890,29;
- Rechnung 1130142, vom 27.06.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leitender

und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Errichtung der Kellerabteile, Leistung im Juni 2013, bezahlter Betrag am 11. Juli 2013 ohne USt € 8.800,00;

- Rechnung 1130193, vom 12.09.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Kellerfertigstellung bzw. Sanierung der Wände im Keller, Leistung vermutlich im September 2013, bezahlter Betrag am 2. Oktober 2013 ohne USt € 4.000,00;
- Rechnung 1130220, unleserliches Datum, mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Flachdachbelag, Leistung vermutlich im Oktober 2013, bezahlter Betrag am 25. Oktober 2013 ohne USt € 4.192,07;
- Rechnung 1130224, vom 10.10.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Laubengänge, Leistung vermutlich im Oktober 2013, bezahlter Betrag am 25. Oktober 2013 ohne USt € 7.645,98;
- Rechnung 1130229, vom 17.10.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend behobene Mängel, Leistung vermutlich im Oktober 2013, bezahlter Betrag am 5. November 2013 ohne USt € 1.736,78;
- Rechnung 1130231, vom 18.10.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Kellerabteile, Leistung vermutlich im Oktober 2013, bezahlter Betrag am 5. November 2013 ohne USt € 9.300,00;
- Rechnung 1130233, vom 18.10.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Aufzählung Trockenbau, Leistung vermutlich im Oktober 2013, bezahlter Betrag am 5. November 2013 ohne USt € 7.708,84;
- Rechnung 1130235, vom 18.10.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Aufzählung Top

- 1, Fußbodenaufbauten, Leistung vermutlich im Oktober 2013, bezahlter Betrag am 5. November 2013 ohne USt € 613,80;
- Rechnung 1130237, vom 18.10.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Teilleistung Malerarbeiten, Leistung vermutlich im Oktober 2013, bezahlter Betrag am 5. November 2013 ohne USt € 4.650,00;
  - Rechnung 1130239, vom 18.10.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Regiearbeiten, Leistung vermutlich im Oktober 2013, bezahlter Betrag am 5. November 2013 ohne USt € 8.226,49;
  - Rechnung 1130261, vom XX.12.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Keramik Keller, Leistung vermutlich im November oder Dezember 2013, bezahlter Betrag am 20. Dezember 2013 ohne USt € 4.188,88;
  - Rechnung 1130262, vom XX.12.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt.", Leistungsgegenstand aus den Unterlagen nicht erkennbar, Leistung vermutlich im November oder Dezember 2013, bezahlter Betrag am 20. Dezember 2013 ohne USt € 1.785,60;
  - Rechnung [vermutlich] 1130263, vom [vermutlich] 08.12.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Spenglerarbeiten, Leistung vermutlich im November oder Dezember 2013, bezahlter Betrag am 20. Dezember 2013 ohne USt € 17.600,00;
  - Rechnung 1130271, vom 06.12.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Innenputz Teilleistung, Leistung vermutlich im November oder Dezember 2013, bezahlter Betrag am 20. Dezember 2013 ohne USt € 13.200,00;
  - Rechnung 11302XX, vom 06.12.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Leistungen Außenanlagen, Leistung

vermutlich im November oder Dezember 2013, bezahlter Betrag am 20. Dezember 2013 ohne USt € 6.975,00;

- Rechnung 11302XX, vom 06.12.2013 mit den Hinweisen "Die Steuerschuld geht gemäss § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Empfänger über" und "Leistender und Leistungsempfänger vereinbaren einvernehmlich, dass es sich bei den vorliegenden Leistungen um eine Bauleistung handelt." betreffend Geländer innen und außen, Leistung vermutlich im November oder Dezember 2013, bezahlter Betrag am 20. Dezember 2013 ohne USt € 13.950,00.

Blendet man von den durch die BX geltend gemachten Nettobeträgen die von E als Bauaufsicht vorläufig abgezogen Abschläge für Hafrücklass, Deckungsrücklass etc aus (in welchem Ausmaß diese endgültig zum Abzug gekommen sind, ist nicht bekannt) und bringt lediglich die im Jahre 2013 bezahlten Rechnungsbeträge zum Ansatz, hätten sich die von dem slowenischen Bauunternehmen erbrachten Leistungen an den Beschuldigten näherungsweise auf folgende Voranmeldungszeiträume verteilt:

		20 % USt
Februar 2013	€ 24.646,67	€ 4.929,33
März 2013	€ 81.911,67	€ 16.382,33
April 2013	€ 118.221,39	€ 23.644,28
Mai 2013	€ 91.044,72	€ 18.208,94
Juni 2013	€ 53.170,29	€ 10.634,06
September 2013	€ 4.000,00	€ 800,00
Oktober 2013	€ 44.073,96	€ 8.814,79
Dezember 2013	€ 57.699,48	€ 11.539,90
Summe der netto bezahlten Beträge	€ 474.768,18	
Umsatzsteuer 20 % auf diese Beträge		€ 94.953,63

7. Der immer wieder zitierte § 19 Abs. 1a UStG 1994 lautet wie folgt:

"Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung [dies wäre, wenn zutreffend, hier der Beschuldigte] geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist.

Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen.

[Worauf an sich der beständigen Vermerke in den Rechnungen deuten würden. Eine Beauftragung des A mit der Bauleistung ist aus der Aktenlage aber nicht zu erschließen,



folgt man den Darstellungen, dass Käufer für die Wohneinheiten erst nach erfolgter Bautätigkeit gefunden worden sind.]

Erfolgt dies [der Hinweis durch A, wonach er mit der Bauleistung beauftragt worden wäre] zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet.

[Folgt man der Darstellung der Verteidigung, dass der Beschuldigte erstmals ein solches Projekt in Angriff genommen hat, erschließt sich im gegenständlichen Fall eine derartige Rechtsfolge nicht (vgl. diesbezüglich für viele z.B. *Berger/Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-On<sup>3</sup>, § 19 Rz 35 ff).]

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen."

Offensichtlich wäre der gegenständliche Sachverhalt daher unter den Tatbestand des § 19 Abs.1a UStG 1994 gefallen, es sei denn, es der Übergang der Umsatzsteuerschuld wäre - rechtswidrigerweise - vereinbart worden. In diesem Falle hätte jedoch ein Übergang tatsächlich nicht stattgefunden, sondern A hätte die USt gemeinsam mit der BX geschuldet (*Berger/Hinterleitner* aaO, § 19 Rz 33).

8. Tatsächlich liegt aber im gegenständlichen Fall, wie von der Vertreterin der Zweitverteidigerin richtig erkannt, wohl ein Anwendungsfall des § 19 Abs. 1 Satz 2 (zitiert als 2. Subabsatz) UStG 1994 vor, wonach bei sonstigen Leistungen (ausgenommen bestimmte, hier nicht in Frage kommende Leistungen) und bei Werklieferungen die Steuer vom Leistungsempfänger (hier dem Beschuldigten) geschuldet wird, wenn der leistende Unternehmer (hier die BX) im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte unterhält und der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.

Hinsichtlich des Betriebsstättenbegriffes gelangt die Rechtsprechung des EuGH zur "festen Niederlassung" bzw. nach Art 11 DVO zur MwSt-SystemRL zur Anwendung, wonach eine solche Einrichtung für eine gewisse Dauer bestehen müsste und von ihrer personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung einer Leistung ermöglichen müsste (bereits EuGH 17.7.1997, C-190/95, zitiert in *Berger/Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-On<sup>3</sup>, § 19 Rz 12).

Anhaltspunkte, wonach etwa eine derartige feste Einrichtung der BX im Inland bestanden hätte, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Die Bestimmung des § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 hat Vorrang vor den anderen Fällen des Übergangs der Steuerschuld (wie etwa nach § 19 Abs. 1a leg.cit.) (*Berger/Hinterleitner* aaO, Rz 11).

Die Steuerschuld entsteht stets mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a und b UStG 1994); der Zeitpunkt der Rechnungslegung ist nicht maßgeblich (wiederum *Berger/Hinterleitner* aaO, Rz 11).

Folgt man diesen Überlegungen, wäre für den Beschuldigten, verteilt auf die Voranmeldungszeiträume Februar bis Juni, September, Oktober und Dezember 2013, eine Umsatzsteuerschuld in Höhe von insgesamt zumindest € 94.953,63 (02/13 € 4.929,33 + 03/13 € 16.382,33 + 04/13 € 23.644,28 + 05/13 € 18.208,94 + 06/13 € 10.634,06 + 09/13 € 800,00 + 10/13 € 8.814,79 + 12/13 € 11.539,90) entstanden.

9. Wie die Vertreterin der Zweitverteidigerin ebenfalls rechtlich zutreffend vorbringt, war A unter bestimmten Umständen berechtigt, hinsichtlich dieser auf ihn übergegangenen Umsatzsteuern aus den Leistungen der ausländischen Baufirma BX einen Vorsteuerabzug zum Ansatz zu bringen.

Dazu führt z.B. der VwGH in seiner Entscheidung vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0044 (unter Bezugnahme auf das von der Verteidigerin zitierte Erk. vom 20.10.2009, 2006/13/0193) für das Bundesfinanzgericht zu dieser Rechtsfrage überzeugend aus:

Aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 iVm § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 resultiere eine sogenannte unechte - zum Verlust des Vorsteuerabzuges führende - Steuerbefreiung der Grundstücksumsätze. Durch die in § 6 Abs. 2 UStG 1994 idFd BGBl I 1998/79 geschaffene Option sei es dem Steuerpflichtigen allerdings möglich, solche Umsätze trotzdem steuerpflichtig zu behandeln und dadurch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu erlangen. Der Vorsteuerabzug sei im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes erst beabsichtigt ist, und setze nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070).

Die Zweitverteidigerin zitiert inhaltlich die Entscheidung des VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0063, wonach die Abziehbarkeit von Vorsteuern schon vor Durchführung eines beabsichtigten steuerpflichtigen Umsatzes "ein[es] Vorbringen[s] des Steuerpflichtigen [bedarf], mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen [Veräußerung; im Judikat: Vermietung] wahrscheinlicher [besser wohl: größer] als [jene] als einer steuerbefreiten oder unterbleibenden [Veräußerung]".

Die Beweislast für den Nachweis von Umständen, die die geplante steuerpflichtige Veräußerung als die wahrscheinlichere Variante erscheinen lässt, trifft im Abgabenverfahren aber den Steuerpflichtigen (ausführlich dazu *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-On<sup>3</sup>, § 6 Rz 504).

10. Eine derartige Abhängigkeit von einem Parteivorbringen gilt jedoch nicht für das Finanzstrafverfahren. Die Prüfung der Wahrscheinlichkeit obliegt hier vielmehr der Finanzstrafbehörde, wobei letztendlich die Fragestellung dort die ist, ob dem Beschuldigten mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nachgewiesen werden kann (Zweifelsgrundsatz, siehe oben), dass zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges von seiner Seite die Absicht nicht bestanden hat, steuerpflichtige Grundstücksumsätze durchzuführen.

Auf Basis der am Verhandlungstag vorgelegten, jedoch durch ergänzende Ermittlungen noch nicht verifizierten Beweismittel, nämlich die Kopien von E-Mails vom 4. und 5. April 2013 (Beilagen 2 bis 4 des Schriftsatzes der Zweitverteidigerin) und vom 28. Juli 2013 bzw. vom 29. Oktober 2013 (Beilagen 7 des Schriftsatzes der Zweitverteidigerin) scheint tatsächlich eine Planung für eine umsatzsteuerpflichtige Veräußerung der fertiggestellten Wohnobjekte bestanden zu haben.

War aber tatsächlich zu den Zeitpunkten der Leistungen der BX an den Beschuldigten von Seite des A eine zukünftige umsatzsteuerpflichtige Veräußerung der angesprochenen Wohnungen vorgesehen, durfte der Beschuldigte auch Vorsteuern im Ausmaß der ihm übertragenen Umsatzsteuer geltend machen.

11. Auffällig ist in diesem Zusammenhang aber, dass entgegen der von der Zweitverteidigerin überzeugend dargelegten genauen Anleitung des Mag.D an A, auf welche Weise er die Umsatzsatzsteuer aus den Leistungen des slowenischen Bauunternehmens und die diesbezüglich korrespondierenden Vorsteuern in den Voranmeldungen gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde (damals: das Finanzamt Graz-Stadt) offenzulegen habe, gerade dieses offenkundig unterblieben war:

So finden sich im Veranlagungsakt zur damaligen StNr.X folgende, offenkundig vom Beschuldigten selbst erstellte, als "Umsatzsteuervoranmeldungen" bezeichnete Eingaben wie folgt (Veranlagungsakt StNr.Y, Veranlagung 2013; Buchungsabfrage Abgabenkonto des Beschuldigten):

Kalendermonat	Gesamt-betrag USt	Gesamt-betrag VSt	steuerpflichtige Leistungen	steuerfreie Leistungen	antragsgemäß gebucht
01/2013	€ 2.353,03	-€ 3.683,37	€ 18.772,28	€ 2.732,32	-€ 1.330,34
02/2013	keine UVA im Akt				-€ 3.861,21
03/2013	€ 2.322,28	-€ 8.691,34	€ 18.371,81	€ 4.972,63	-€ 6.369,06
04/2013	€ 2.776,28	-€ 1.298,74	€ 22.365,02	€ 4.520,56	€ 1.477,54 eingereichte UVA nicht gebucht

05/2013	€ 2.566,96	-€ 10.779,93	€ 20.793,04	€ 4.762,58	-€ 8.212,97
06/2013	€ 2.315,00	-€ 14.868,35	€ 18.021,85	<b>€ 196.206,29</b>	-€ 12.553,35
07/2013	keine UVA im Akt				€ 892,99
08/2013	keine UVA im Akt				-€ 4.467,65
09/2013	keine UVA im Akt				€ 330,12
10/2013	keine UVA im Akt				-€ 660,67
11/2013	€ 2.445,70	-€ 14.843,03	€ 19.400,43	€ 0,00	-€ 12.397,33
12/2013	€ 2.548,80	-€ 7.325,03	€ 20.621,43	€ 0,00	-€ 4.776,23

In Verbindung mit der Summe an Vorsteuern in Höhe von € 54.261,16 aus Bauleistungen von inländischen Unternehmen (siehe sogleich) können die Vorsteuern in Höhe von € 94.953,63 (bzw. die diesbezügliche Umsatzsteuer) in diesem Rechenwerk wohl nicht enthalten sein.

Auffällig ist weiters, dass die als Beilage 6 zum Schriftsatz der Zweitverteidigerin nunmehr in Kopie dem Bundesfinanzgericht übermittelte Version der Umsatzsteuervoranmeldung für März 2013 nicht ident ist mit Version, welche der Beschuldigte 2013 dem Finanzamt übermittelt hatte (Veranlagungsakt, Veranlagung 2013): Insbesondere war in der ursprünglichen Fassung die Offenlegung eines steuerfreien Umsatzes von **€ 204.972,63**, offenkundig der unecht steuerbefreite Verkauf der ersten Wohneinheit, unterblieben.

Der in der genannten Beilage 6 in Kopie übermittelte "Umsatzsteuerbericht für die Periode 2013/03 für alle Häuser" enthält übrigens diesen steuerfreien Umsatz nicht.

Den vorgelegten Akten ist auch nicht - wie vorgebracht - zu entnehmen, dass den vom Beschuldigten fabrizierten und an das Finanzamt übermittelten händischen Voranmeldungen jeweils derartige Umsatzsteuerberichte beigegeben gewesen wären.

12. Wohl aber scheint A die im Zusammenhang mit seiner Bautätigkeit von den inländischen Unternehmen ihm gegenüber in Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern in Höhe von insgesamt € 54.261,16 (BP-Akt, Außenprüfung zu ABxxx, Niederschrift vom 18. April 2014, Tz. 3) in seinem Rechenwerk in Abzug gebracht zu haben.

Diese Vorsteuern wurden dem Beschuldigten mit Festsetzung einer Zahllast für April 2013 am 18. August 2018 gestrichen, wobei sich der Prüfer auf die Darlegung der Rechtsansicht der Abgabenbehörde beschränkte (genannte Niederschrift, Tz. 1), aber wohl abzuleiten ist, dass für ihn eine geplante steuerpflichtige Veräußerung der

Wohnobjekte nicht nachgewiesen war. Eine Aufschlüsselung der Vorsteuern auf einzelne Voranmeldungszeiträume ist den Akten ebenfalls nicht zu entnehmen.

Im Finanzstrafverfahren gilt zur Frage, ob dem Beschuldigten der diesbezügliche Vorsteuerabzug aus Rechnungen von inländischen Unternehmen gestattet war, wieder das oben zu den Leistungen des slowenischen Bauunternehmens Gesagte sinngemäß, wonach scheinbar tatsächlich vorerst ein Vorsteuerabzug zulässig gewesen ist.

13. Nicht thematisiert wurde oder zumindest nicht protokolliert wurde in der im Beisein des Beschuldigten aufgenommenen Niederschrift über die Außenprüfung vom 18. April 2014, dass bereits ein Teil der Objekte ohnehin schon im Rahmen von unecht steuerfreien Umsatzen im März und Juni 2013 veräußert worden war. Den Umsatz im März 2013 konnte der Prüfer wohl nicht kennen, weil er vom Beschuldigten verheimlicht worden war. Den Umsatz im Juni 2013 aber hatte der Beschuldigte selbst in der von ihm erstellten Voranmeldung für diesen Zeitraum insoweit offengelegt, als er korrekt die steuerfreie Leistung verzeichnet hätte (siehe die obige Tabelle).

Auch in beim Finanzamt Graz-Stadt eingereichten Voranmeldungen für April, Mai und Juni 2014 sind (niedrigere) Beträge an steuerfreien Umsätzen ausgewiesen. Ob diese mit der Verschaffung der Verfügungsmacht an den verfahrensgegenständlichen Wohnungen im Zusammenhang stehen, kann ohne weitere Ermittlung nicht verifiziert werden.

Die Zweitverteidigerin bringt vor, dass entgegen den Feststellungen des Spruchsenates 2013 lediglich zwei der Wohnungen veräußert worden seien, die restlichen drei Wohnungen seien Ende 2014 bzw. 2015 - ergänze wohl mutmaßlich: ebenfalls unecht steuerbefreit - verkauft worden.

14. Wurden vom Beschuldigten - wie von seinen Verteidigern dargelegt - tatsächlich vorerst berechtigt Vorsteuern im Zusammenhang mit an ihn erbrachten Leistungen für sein Bauprojekt in ZZZ abgezogen (weil er geplant hätte, die Wohnobjekte umsatzsteuerpflichtig zu veräußern), waren nun gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 diese ursprünglich von A als Gutschrift geltend gemachten Vorsteuern ihm wieder anzulasten für diejenigen Voranmeldungszeiträume, in welchen sich die rechtlichen Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, geändert hatten (hier: indem der Unternehmer seine Absicht, die Leistungen für sein Bauprojekt zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze zu verwenden, aufgegeben hat - und somit ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausgeschlossen war). Eine solche Vorsteuerberichtigung hatte logischerweise insoweit zu unterbleiben, als von Seite der Abgabenbehörde schon zuvor der Ansatz der Vorsteuern rückgängig gemacht worden wäre.

Damit eine solche Anlastung stattfinden konnte, hatte A diesen Sachverhalt auch der zuständigen Abgabenbehörde fristgerecht mitzuteilen. Dazu hätte er dem Finanzamt ordnungsgemäße Voranmeldungen übermitteln müssen. Ebenso wäre er verpflichtet gewesen, die sich solcherart für die einzelnen Voranmeldungszeiträume ergebenden Zahllasten selbst zu berechnen und diese auch jeweils bis zum 15. des zweitfolgenden Monats zu entrichten.

Zu welchem Zeitpunkt der Beschuldigte diese seine ursprüngliche Absicht jeweils aufgegeben hat, ist Gegenstand einer Beweiswürdigung in einem allfälligen Finanzstrafverfahren.

Waren es betreffend der verkauften Wohnobjekte unterschiedliche Voranmeldungszeiträume, waren diese zu berichtigenden Vorsteuern auch entsprechend aufzuteilen.

15. Ebenfalls noch nicht mit ausreichender Deutlichkeit nachvollziehbar ist der Ursprung des nicht aufgeschlüsselten Verkürzungsbetrages von € 7.664,86, bezüglich welchem Mag.D in der Jahresumsatzsteuererklärung für 2013 ebenfalls eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen hatte.

In der schriftlichen Rechtfertigung des Beschuldigten vom 9. März 2016 (Finanzstrafakt Bl. 12 f) wird dazu vorgebracht:

"Ein anderer Teil der Umsatzsteuernachzahlung ist auf die Ausführung von unecht steuerbefreiten Leistungen zurückzuführen. Herr A war der Meinung, er könnte für seine Leistungen die Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Seine Kunden jedoch wollten keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis. Folglich war ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Diese Korrektur wurde ebenfalls in der Umsatzsteuererklärung 2013 berichtigt."

Der im Allgemeinen bleibenden Diktion des Vorbringens des Mag.D ist zu entnehmen, dass sich dieser Sachverhalt nicht auf das Bauprojekt des Beschuldigten in ZZZ bezogen hat.

Eine Klärung des Vorwurfes in objektiver und subjektiver Hinsicht ist noch ausständig.

16. Der im bisherigen Finanzstrafverfahren als Zeuge aufgetretene Mag.D wird nunmehr von Seite des beschwerdeführenden A bzw. seiner Zweitverteidigerin massiv belastet:

Folgt man den vorgelegten Unterlagen (siehe oben) - hat er in seiner Zeugenaussage trotz genauer Rechtsbelehrung aus freien Stücken (!) (er hätte sich ohne Angabe von Gründen trotz Entbindung von seiner beruflichen Verschwiegenheitspflicht der Aussage entschlagen können) zu Gunsten des Beschuldigten objektiv unrichtig angegeben: "*Ich habe erstmals eine von der BX an den Beschuldigten gelegte Rechnung aus Anlass der Jahressteuererklärung gesehen.*" und "*Derartige Rechnungen der Firma BX habe ich jedenfalls erstmals aus Anlass des Jahresabschlusses bewusst wahrgenommen, zumal wir ja sonst zu einem früheren Zeitpunkt eine Selbstanzeige erstattet hätten.*"

Hätte er wahrheitsgemäß geantwortet, hätte er seine offenkundig äußerst intensive und ins Detail gehende Beratung des Beschuldigten offengelegt, was dessen Verteidigungsstrategie, eine Unkenntnis der abgabenrechtlichen Rechtslage zu behaupten, wohl deutlich beeinträchtigt hätte. So gesehen, besteht gegen ihn der Verdacht einer falschen Beweisaussage vor einer Verwaltungsbehörde gemäß § 289 Strafgesetzbuch (StGB) - ein allfälliger Aussagenotstand im Sinne des § 290 StGB entlastet ihn ob der völligen Freiwilligkeit seiner Zeugenaussage nicht - und ebenso wohl der Verdacht einer Begünstigung gemäß § 248 Abs. 1 FinStrG, indem er seinen

Klienten der Bestrafung wegen begangener Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG absichtlich zu entziehen trachtete.

Folgt man weiters der mittels entsprechender Dokumente (siehe wiederum oben) belegten Darstellung des Beschuldigten bzw. der Zweitverteidigerin, war Mag.D vom Beschuldigten im Zusammenhang mit den Veräußerungen der fertiggestellten Wohnobjekte mit dessen steuerlichen Beratung beauftragt, was von ihm auch intensiv wahrgenommen worden ist. Dennoch wäre ein Hinweis auf die erforderliche Vorsteuerberichtigung im Falle von nicht umsatzsteuerpflichtigen Verkäufen unterblieben. Ein entsprechendes abgabenrechtliches Wissen des Mag.D ist jedoch ihm zuzumutendes Berufswissen und erschließt sich auch aus den vorgelegten Beweismitteln (siehe z.B. Beilage 1). Hätte er dennoch wider besseres Wissen seinen Klienten nicht informiert, sodass dieser - für ihn logisch abzuleiten - die Vorsteuerberichtigung in den relevanten Voranmeldungen nicht vornehmen würde bzw. die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht entrichten würde, hätte er A zu den entsprechenden Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bestimmt.

Ein Grund für eine solche Vorgangsweise erschließt sich für den Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes jedoch laut derzeitiger Aktenlage nicht. Ebenso stünde diese Nichtinformation im Widerspruch zu der tatsächlich beweismäßig belegten Information im März 2013 (wiederum Beilage 1).

Lebensnah ist wohl eher, dass Mag.D seinen Klienten A tatsächlich über die erforderliche Vorsteuerberichtigung anlässlich der unecht umsatzsteuerbefreiten Veräußerungen der Wohneinheiten informiert hat, man aber in Anbetracht der schlechten Finanzlage des A übereingekommen ist, mit dieser - für den Berater im Falle einer erforderlichen Aufteilung der Vorsteuern aufwendigen - Berichtigung zuzuwarten, bis entweder das Finanzamt diese vornehme oder bis die Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2013 einzureichen wäre. Gegebenenfalls wäre wohl in bewährter Weise die Vorbereitung einer Selbstanzeige in Aussicht gestellt worden (was ja auch stattgefunden hat, wobei jedoch deren beabsichtigte strafaufhebende Wirkung aber an einer fristgerechten Entrichtung der verkürzten Abgaben gescheitert ist). Hat ein solches Verhalten des Mag.D stattgefunden, wäre ihm möglicherweise ein entsprechender Tatbeitrag zu den Hinterziehungen seines Klienten anzulasten.

17. Es ergibt sich daher auf Basis der derzeit vorliegenden Aktenlage der (alternative) Verdacht, dass A in Anbetracht der genauen Belehrungen des Mag.D in Kenntnis seiner Möglichkeit, Vorsteuern bei seinem Bauprojekt in ZZZ geltend zu machen, solches auch vorgenommen hat, dann aber, als er seine Absicht, die entstehenden Wohneinheiten steuerpflichtig zu veräußern, wieder aufgegeben hat, wider besseres Wissen aus finanziellen Gründen die Berichtigung der Vorsteuern unterlassen habe und statt dessen für den oder die Voranmeldungszeiträume, in welchen er seinen Plan einer steuerpflichtigen Veräußerung aufgegeben hat, unrichtige Voranmeldungen eingereicht und zu niedrige Zahllasten entrichtet bzw. sogar nicht zutreffende Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht habe. Er habe hiedurch Hinterziehungen

an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Guthaben) in noch festzustellender Höhe gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen. Sein Vertrauter und Berater in steuerlichen Angelegenheiten Mag.D habe ihn dazu bestimmt oder habe dazu beigetragen und insoweit ebenfalls entsprechende Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

18. Zur Aufklärung dieses strafrelevanten Sachverhaltes insgesamt und der sich bereits derzeit gegen A und Mag.D bestehenden Verdachtslage bedarf es ergänzender Ermittlungen, welche jedoch nicht durch das Bundesfinanzgericht geführt werden können. Diesem ist es verwehrt, gegen einen Beschwerdeführer ein Finanzstrafverfahren wegen zusätzlicher Finanzvergehen, welche noch nicht Verfahrensgegenstand gewesen sind, einzuleiten oder etwa erstmals ein Finanzstrafverfahren gegen eine dritte Person, welche im bisherigen Verfahren nur als Zeuge in Erscheinung getreten war, zu führen. Eine solche Vorgangsweise hätte für die Verdächtigen den Entzug der ersten Instanz zur Folge und ist daher nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufzuheben und die derzeitige Finanzstrafsache gegen A zur Ergänzung des Untersuchungsverfahrens, ausgedehnt wohl auf die oben dargestellten weiteren Fakten und gemäß § 61 Abs. 1 FinStrG auch verbunden mit einem diesbezüglichen Untersuchungsverfahren gegen Mag.D, an das Finanzamt Oststeiermark als Finanzstrafbehörde zurückzuverweisen.

Im Zuge des fortzusetzenden Untersuchungsverfahrens wird auch zu klären sein, ob und in welcher Weise A eine finanzstrafrechtliche Verantwortung hinsichtlich der verkürzten € 7.664,86 an weiteren Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend bestimmte Voranmeldungszeiträume des Jahres 2013 trifft.

Ob und welche Finanzvergehen die Genannten allenfalls tatsächlich zu verantworten haben, ist in diesen zu verbindenden und teilweise lediglich fortgesetzten Finanzstrafverfahren zu klären.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese verfahrensleitende Verfügung ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 25a Abs. 3 VwGG nicht zulässig. Der Beschluss könnte erst in einer Revision gegen das die Rechtssache erledigende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes angefochten werden.

Graz, am 20. November 2018



