

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen L.N. (Bf.), vertreten durch Keber & Keber Steuerberatungs GmbH, Börsegasse 9/2, 1013 Wien wegen der Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 31. März 2015 und die Beschwerde des Beschuldigten vom 28. April 2015 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 16. März 2015, Strafnummer I, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. Juni 2016 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Mag. Heimo Keber, des Amtsbeauftragten HR Mag. Friedrich Uhl sowie der Schriftführerin Diana Engelmaier zu Recht erkannt:

- I) Die Beschwerde des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.
- II) Der Beschwerde des Beschuldigten wird stattgegeben und das Verfahren nach §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.
- III) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 16. März 2015 wurde der Beschuldigte schuldig erkannt, als Einzelunternehmer fahrlässig durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2009 sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt zu haben, dass Umsatzsteuer 2007 in der Höhe von € 5.159,70, Umsatzsteuer 2008 in der Höhe von € 7.995,00, Umsatzsteuer 2009 in der Höhe von € 2.358,00, Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € 11.574,98, Einkommensteuer 2008 in der Höhe von € 19.406,26, Einkommensteuer 2009 in der Höhe von € 17.132,50 verkürzt wurden.

Er habe hierdurch das Vergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen und werde nach § 34 Abs. 4 FinStrG mit einer Geldstrafe von € 9.000,00 bestraft. Für den Fall der Uneinbringlichkeit werde eine Ersatzfreiheitsstrafe von 22 Tagen bestimmt.

Die Kosten des Verfahrens betragen nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG € 500,00.

Zur Begründung wird im Erkenntnis ausgeführt, dass der Beschuldigte selbständig tätig sei und ein Einkommen von € 2.000,00 monatlich netto aufweise. Er habe Sorgepflichten für zwei Kinder.

Seit 1997 sei er steuerlich erfasst und in der Baubranche- Innenausbau tätig. Zu einem nicht mehr genau feststellbaren Zeitpunkt vor 2007 habe er auf einer Baustelle A.Z. kennengelernt.

Dieser habe angeboten, den Besch. als Subunternehmer vermitteln zu können sowie ihm gegebenenfalls Subunternehmen zu bringen.

Für eine Baustelle in 1060 Wien habe der Besch. sich, da er in Terminnot geraten sei, durch A.Z. Subunternehmen vermitteln lassen. Hinsichtlich der Steuerredlichkeit der Subunternehmer habe er keine eigenen Ermittlungen angestellt. Er habe Firmenbuchauszüge und UID-Nummernbestätigungen erhalten sowie in fast allen Fällen die Pässe der Geschäftsführer kopiert. Bis auf ein oder zwei Fälle sei es allerdings auch nicht zu Überweisungen auf ein Geschäftskonto gekommen, sondern wurde der Arbeitslohn den Geschäftsführern jeweils auf der Baustelle und zwar in der Höhe von ca. € 5.000,00 bis € 8.000,00 bar ausbezahlt.

Die verrechneten Leistungen seien durch die Firmen erbracht worden.

Der Beschuldigte habe bei seinen Nachforschungen die ihm zumutbare und gebotene Sorgfalt außer acht gelassen, sodass es dazu habe kommen können, dass er die von den Betrugsfirmen ausgestellten Rechnungen in sein Rechenwerk aufgenommen und somit Abgabenverkürzungen bewirkt habe.

Einem ordentlichen Kaufmann sei es zumutbar und diesem auch geboten, insbesondere wenn er Unternehmen auf eine "dubiose" Art vermittelt bekomme, nämlich durch eine ihm grundsätzlich unbekannte Person, die auf Baustellen Unternehmen weitervermittelt, entsprechende tiefer gehende Nachforschungen über die tatsächliche Existenz dieser Unternehmen anzustellen. So wäre es ihm zumutbar gewesen, sich nicht auf die ihm vorgelegten Unterlagen zu verlassen, sondern nachzuprüfen, ob diese Unternehmen über einen Firmensitz verfügen, den es auch tatsächlich gebe, wobei ihn insbesondere der Umstand der verlangten und dann tatsächlich erfolgten Barzahlung stutzig hätte machen müssen. Im Geschäftsbereich zwischen Unternehmen sei es üblich, dass Beträge dieser Größenordnung nicht bar auf die Hand zugezählt, sondern auf Bankkonten überwiesen würden. Diese Umstände hätten ihn veranlassen müssen, weitere Nachforschungen über die tatsächliche und damit steuerrechtliche Existenz der Unternehmen vorzunehmen.

Indem er dies nicht getan habe, habe er fahrlässig gehandelt und das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung begangen.

Mildernd sei der bisherige ordentliche Lebenswandel sowie das Tatsachengeständnis, erschwerend der längere Tatzeitraum.

Bei einem Strafrahmen von € 63.626,00 sei die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 31. März 2015, in der mit Verweis auf die abgehaltene Betriebsprüfung vorgebracht wird, dass der Besch. Scheinrechnungen der Firmen S.GmbH, W.GmbH, B.GmbH, D.GmbH und F.GmbH in sein Rechenwerk aufgenommen habe. Die genannten Firmen seien als Betrugsfirmen zu qualifizieren, der Aufwand nicht anzuerkennen. Die verrechneten Leistungen seien nicht durch diese Unternehmen, sondern durch eigene, nicht ordnungsgemäß bei der Sozialversicherung angemeldete Arbeiter erbracht worden.

Der Besch. habe vor dem Senat angegeben, die Subleistungen fast gänzlich bar bezahlt zu haben, obwohl es sich um Beträge in der Höhe von € 5.000,00 bis € 8.000,00 gehandelt habe. Im Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen sei es jedoch nicht üblich, solche Beträge in bar zu bezahlen anstatt Überweisungen zu tätigen.

Der Besch. habe diese Vorgehensweise, neben der Praxis, sich fast nur vorbereitete Unterlagen der Subunternehmen vorlegen zu lassen, zur Hinterziehung von Abgaben genutzt. Diese vorbereiteten Unterlagen, die die Subunternehmer selbst mitgebracht hätten, seien nämlich in einer Art konzipiert gewesen, die den Schein der ordnungsgemäßen Geschäftstätigkeit aufrecht hielten. Der Besch. habe es darauf angelegt, diese speziellen Firmen zur Hinterziehung von Abgaben zu nutzen.

Es werde daher beantragt, die Strafbarkeit nach § 33 Abs. 1 FinStrG festzustellen.

Am 28. April 2015 brachte auch der Verteidiger des Bf. Beschwerde ein und beantragte die Einstellung des Verfahrens.

Das bekämpfte Erkenntnis sei rechtswidrig wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung.

Im Erkenntnis würden vom Spruchsenat aufgrund der durchgeführten Erhebungen der Finanzbehörden und der erfolgten Beweiswürdigung die folgenden zutreffenden Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

Der Bf. habe im Zeitraum 2007 bis 2009 gelegentlich bei Terminproblemen zur Vermeidung von Pönalezahlungen Subunternehmen beauftragt.

Diese Subunternehmen haben die beauftragten Leistungen tatsächlich erbracht.

Die Bezahlung der Subunternehmen sei entweder durch Überweisung auf das Geschäftskonto des Subunternehmers, oder durch Barzahlung an den ausgewiesenen Geschäftsführer des jeweiligen Unternehmens (also jedenfalls an das betreffende Unternehmen als Empfänger) erfolgt.

Aufgrund dieses vom Spruchsenat festgestellten Sachverhaltes sei der Bf. berechtigt, die an die betreffenden Subunternehmen bezahlten Rechnungen bei der Ermittlung seines Einkommens für 2007 bis 2009 gewinnmindernd in Abzug zu bringen bzw. die ausgewiesene Vorsteuer geltend zu machen.

Die Versagung der Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die betreffenden tatsächlich erhaltenen Leistungen im Abgabenverfahren sei zu Unrecht erfolgt und sei Gegenstand eines noch offenen Rechtsmittels.

Dass die betreffenden Unternehmen ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht erfüllt haben sollen, sei dem Bf. erstmalig im Zuge seiner finanzstrafrechtlichen Prüfung durch die Abgabenbehörde im Jahr 2011 zur Kenntnis gebracht worden.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung des durch den Spruchsenat festgestellten Sachverhaltes habe er keine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, sondern richtige Abgabenerklärungen für 2007 bis 2009 eingereicht. Eine Abgabenverkürzung liege nicht vor.

Mit Schreiben vom 2. Februar 2016 wurde der Bf. in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzstrafsenat um Vorlage folgender Unterlagen ersucht:

- "1) Rechnungen der S.GmbH vom 5.10.2007 und 29.11.2007 samt Zahlungsbestätigungen
- 2) Rechnungen der B.GmbH vom 22.12.2008 und 26.12.2008 samt Zahlungsbestätigungen
- 3) Rechnungen der D.GmbH vom 27.7.2009
- 4) Zur Überprüfung der Frage, ob mit den Barzahlungen entsprechende Bewegungen/ Abhebungen auf dem Bankkonto des Unternehmens (Bawag Kto Nr.) einhergehen, wird um Vorlage der Kontoauszüge beginnend mit Oktober 2007 bis August 2009 ersucht."

Das Schreiben wurde nicht beantwortet.

Am 7. März 2016 wurde ein Beschluss über die Öffnung des bei der BAWAG geführten Kontos lautend auf den Namen des Bf. mit der Kontonummer Nr. erlassen.

Die BAWAG hat am 29. März 2016 mittels Mail die Kontoblätter Oktober 2007 bis Ende 2009 samt Überweisungsbelegen übermittelt.

Diese Unterlagen wurden sowohl dem Vertreter des Beschuldigten als auch der Amtspartei vor der mündlichen Verhandlung ausgehändigt.

In der mündlichen Verhandlung vom 7. Juni 2016 wurde Folgendes erhoben:

"Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurden geltend gemachte Betriebsausgaben aufgrund von Rechnungen von Betrugsunternehmen durch die Betriebsprüferin nicht anerkannt. Dies beruhte auf der Bestimmung des § 162 BAO, Unterlassung der Bekanntgabe des Empfängers der auf den Rechnungen basierenden Zahlungen.

Verteidiger: Meines Wissens waren auf die gegenständlichen Firmen Arbeitnehmer angemeldet, die Leistungserbringung war im Prüfungsverfahren unbestritten. Es wurden auch entsprechende Zahlungen an diese Firmen geleistet, daher bin ich der Ansicht, dass schon abgabenrechtlich die Abzugsverpflichtung zu Unrecht versagt wurde und finanzstrafrechtlich auch kein Verschulden vorliegt, weswegen die Einstellung des Verfahrens beantragt wird.

Bekanntgegeben wird, dass das Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenfestsetzungen nach der Betriebsprüfung derzeit noch beim Bundesfinanzgericht zu RV/348-W/13 anhängig ist.

Zu den persönlichen Verhältnissen:

Bf.: Einkommen € 2.000,00 pro Monat, verheiratet und Sorgepflichten für zwei Kinder, ca. € 300.000,00 private Schulden (Kredite), Vermögen: Eigentumswohnung.

Festgehalten wird, dass das persönliche Abgabenkonto des Bf. ein Guthaben ausweist, seit 2010 die gewerbliche Tätigkeit über die N.GmbH ausgeübt wird und auch deren Abgabenkonto ausgeglichen ist, sowie dass der Bf. die durch den Spruchsenat ausgesprochene Geldstrafe entrichtet hat.

Bf.: Die Überweisung der Geldstrafe erfolgte irrtümlich.

Verteidiger: Auch bei der SVA hat der Bf. ein Guthaben von über € 5.000,00.

Festgehalten wird, dass die Vorsitzende die Steuererklärungen und Kontoauszüge des Bf. und der Gesellschaft eingesehen hat und wie durch den Verteidiger im Rahmen seiner Akteneinsicht beim BFG vorgebracht, tatsächlich in den letzten Jahren bedeutende Gewinne erzielt und auch versteuert wurden.

Bf.: Es ist richtig, dass im Jahr 2007 A.Z. zu mir auf die Baustelle gekommen ist und mir Unternehmen als Subunternehmer angeboten hat.

Er hat auch angeboten, mein Unternehmen für eine Provision von 3 bis 5% zu vermitteln. Dazu ist es aber nicht gekommen. Ich habe zum Glück seit 2004 durchgehend als Selbständiger Arbeit.

Bekannt gegeben wird, dass eine Öffnung des Kontos bei der Bank veranlasst wurde und sowohl der Amtspartei als auch dem Verteidiger im Rahmen einer persönlichen Vorsprache die Kontoauszüge zur Verfügung gestellt wurden.

2007:

Rechnung 1: Am 4.10.2007 scheint eine Barauszahlung von € 15.000,00 auf. Die Rechnung der S.GmbH vom 5.10.2007 beträgt jedoch € 14.600,00 netto + € 2.920 USt.

Rechnung 2: Am 29.11.2007 scheint eine Barauszahlung von € 13.000,00. Die Rechnung der SV Rohrmontage GmbH vom 29.11.2007 beträgt jedoch € 11.200,00 + 2.240 USt.

Bf.: Eine Person namens B.D. (Vorhalt, dass dies der im Zeitpunkt der Rechnungserstellung verantwortliche GF der S.GmbH gewesen sei) kenne ich nicht

persönlich. Die Abhandlung der Leistungserbringung erfolgte über A.Z.. Das Geld hat jemand anderer erhalten, da war ein Mann da, der das Geld übernommen hat und den Kassaeingang unterfertigt hat. Nach dem Ausweis war dies B.D..

Vorhalt, dass einer Barauszahlung von € 15.000,00 ein nach der Unterschriftenleistung am 5.10.2007 übergebener Betrag von € 17.520,00 gegenüber steht:

Bf.: Ich habe laufend auch größere Barbeträge in der Kassa. Auch heute noch kaufe ich mitunter Material bar ein. Ich habe damals auch € 10.000,00 bis € 30.000,00 bar in der Kasse gehabt.

Dies gilt auch für die Rechnung vom 29.11.2007.

Verteidiger: Die Buchung vom 19. September 2007, knapp davor, weist eine Barauszahlung von € 7.000,00 aus. Zum Beweis, dass das Barvermögen grundsätzlich vorhanden war.

2008:

Rechnung 3: Zur Rechnung der W.GmbH vom 17.6.2008 liegt ein Kassabeleg vom selben Tag über eine Barzahlung von € 12.120,00 vor. Dem stehen jedoch keine zeitnahe vorangegangenen Abhebungen in dieser Größenordnung gegenüber. Eine nächste Barauszahlung in der Höhe von € 30.000,00 ist erst am 23.6.2008 erfolgt.

Rechnung 4: Zur Rechnung der W.GmbH vom 1.9.2008 liegt ein Kassabeleg vom selben Tag über eine Barzahlung von € 20.250,00 vor. Dem steht jedoch ebenfalls keine zeitnahe Behebung gegenüber. Erst am 12.9.2008 gibt es eine Barabhebung von € 4.000,00 und am 15.9.2008 von € 16.000,00.

Rechnung 5 und Rechnung 6: Auch den Rechnungen der B.GmbH vom 22.12.2008 und 26.12.2008 stehen keine korrespondierenden Barauszahlungen gegenüber.

Bf.: Herr L.S. ist mir bekannt, ich habe eine Passkopie bekommen.

Verteidiger verweist auf laufende Abhebungen, zB. am 22.1.2008 von € 50.000,00, daher war das Bargeld zur Verfügung.

Bf.: Ich habe das Geld dann genommen, wenn ich es gebraucht habe und musste nicht extra zur Bank gehen.

Vorhalt, dass die beiden Rechnungen der W.GmbH laut vorliegenden Unterlagen bar bezahlt worden sein sollen, jedoch entsprechende Abhebungen auf dem Konto des Bf. erst in einem Fall eine Woche später, im zweiten Fall 14 Tage später vorgenommen wurden:

Bf.: Ich verweise auf meine bisherige Angabe, dass ich laufend Geldbeträge abgehoben habe und damit diese Rechnungen bezahlt und meine Einkäufe getätigt habe, teilweise habe ich Material bis zu € 10.000,00 bar bezahlt.

Über Befragen des Beisitzers:

Bf.: Bareinnahmen hatte ich keine, soweit ich mich erinnern kann.

Dazu wird festgestellt, dass die Eingänge auf dem Konto von der C.Holding stammen.

Über Vorhalt der Rechnungen an die B.GmbH mit Barzahlung und fehlender Abhebung auf dem Bankkonto sowie der Unterschrift von L.S., obwohl bei dieser Firma K als GF eingetragen ist,

Bf.: Ein Herr K ist mir nicht bekannt.

Verteidiger: Laut meinen Unterlagen war Herr R.O. Geschäftsführer der B.GmbH gewesen.

Auffällig ist somit, dass sowohl bei der W.GmbH als auch bei der B.GmbH Barübernahmen durch L.S. unterfertigt werden, L.S. jedoch nicht Geschäftsführer der B.GmbH war.

Bf.: Geld war vorhanden, auch wenn es keine unmittelbar davorliegenden Barabhebungen dazu gibt.

Verteidiger verweist auf zahlreiche Abhebungen im Herbst 2008 und auf die Erfahrungen des Bf. bei seinen ersten größeren Abhebungen bei Banken. Es war ihm bekannt, dass größere Geldbeträge nicht ohne Voranmeldung abgehoben werden können.

Bei der Geldübergabe war Herr A.Z. nicht dabei. Er hat lediglich die Aufträge vermittelt, dazu hat er auch von mir keine Provision bekommen. Ich komme aus Land, mir waren Barzahlungen immer vertraut. Ich habe früher alles bar bezahlt und mich daher auch nicht gewundert, dass die Personen, die kassieren gekommen sind, von mir Barzahlungen haben wollten. Es hat keine Gespräche zu den auf den Rechnungen der W.GmbH bzw. B.GmbH aufscheinenden Kontoverbindungen dieser Firmen und einer Alternativmöglichkeit einer Bezahlung durch Banküberweisung gegeben.

2009:

Rechnung 7: Die Rechnungen der F.GmbH vom 6.5.2009 und der D.GmbH vom 27.7.2009 (Rechnung 8 und 9) wurden über das Konto des Bf. bezahlt (Buchungen vom 13.5.2009 und 28.7.2009).

Bf.: Ich habe zur Rechnungslegung und der Bezahlung der Subunternehmen auch Gespräche mit meinem steuerlichen Vertreter geführt. Er hat mich 2009 dahingehend belehrt, dass ich besser Überweisungen vornehmen soll. Daher wurden die Rechnungen der F.GmbH und der D.GmbH durch Überweisungen auf deren auf den Rechnungen angegebenen Bankkonten beglichen.

Nach dem Sommer 2009 ist Herr S nicht mehr gekommen. In den Jahren zuvor hat er mir manchmal auch Arbeiter angeboten, die ich nicht gebraucht und daher das Angebot nicht angenommen habe.

Bf.: "Reverse Charge System" ist mir nicht bekannt. Ich bin seit 2004 bei der Steuerberatungskanzlei Keber. Diese Kanzlei macht auch seit 2004 die Umsatzsteuervoranmeldungen. Es gibt jetzt im Unternehmen eine Dame, die die Rechnungsaufbereitung macht. Ich habe mir weder Gedanken zu einem Vorsteuerabzug

noch zur Umsatzsteuerpflicht von Rechnungen gemacht, sondern alle Unterlagen jeweils an den Steuerberater weitergegeben.

Ich bin 1992 aus Land gekommen (Jahrgang 1975) und habe dann in Österreich in einem Malereibetrieb einen Job bekommen.

Vertreter gibt bekannt, dass im Rahmen der Aufbereitung der Unterlagen in der Steuerberatungskanzlei in den Jahren 2007 und 2008 übersehen wurde, dass Umsatzsteuer in den Rechnungen der Subunternehmer nicht hätte ausgewiesen sein sollen. Dies lag an einem Versehen eines Mitarbeiters der Kanzlei, der diesen Fehler nicht entdeckt hat.

Verteidiger legt eine Auflistung von Barabhebungen für die Jahre 2007, 2008 und 2009 vor, aus denen jeweils Datum und Höhe der Abhebungen ersichtlich ist. Die Unterlagen werden als Beilagen 1 bis 3 zum Protokoll genommen.

Verteidiger: Es gibt jede Menge Barabhebungen ohne Konnex zu bestimmten Rechnungen.

Vorsitzende gibt bekannt, dass durch die Bank mehrere hundert Seiten Kontoauszüge mit Beilagen übermittelt wurden und auf diesen zahlreiche Barabhebungen aufscheinen. Der Verteidiger hat aufgrund dieser Kontoauszüge die übergebene Auflistung erstellt."

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

*Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.*

*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.*

*Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG (i.d.F. BGBI Nr. 104/2010) gilt: Der fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.*

Der durch den Spruchsenat angenommene objektive Tatbestand beruht auf den Ergebnissen einer abgabenbehördlichen Prüfung, in deren Rahmen Vorsteuer aus Rechnungen von Subunternehmen und die geltend gemachten Zahlungen an diese Subunternehmen nicht als Betriebsaufwand anerkannt wurden.

In einem Finanzstrafverfahren besteht keine Bindung an die Feststellungen der Abgabenbehörde und deren rechtliche Würdigung, sondern die Finanzstrafbehörde hat

eigenständig festzustellen, inwieweit Abgabennachforderungen als strafbestimmende Wertbeträge für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens übernommen werden können.

*Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.*

*Abs. 3: Eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten ist nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig.*

Zu den einzelnen Subunternehmen wird aus dem Prüfungsbericht zunächst ergänzend festgestellt:

S.GmbH:

Kontaktherstellung durch A.Z. im September 2007 auf der Baustelle HGasse.

Firmenbuchauszug und Passkopie des Passes des Gf. sollte vorhanden gewesen sein, wurde jedoch im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt. Barzahlung auf der Baustelle.

Rechnungen vom 5.10.2007 und 29.11.2007, Vorsteuer zusammen € 5.160,00, Aufwand nicht anerkannt € 25.800,00

W.GmbH:

Kontaktherstellung durch A.Z. im Mai 2008 auf der Baustelle HGasse. Zahlungen erfolgten auf den Baustellen. L.S. ist ein vorgeschobener GF aus Ungarn, der für Unterschriftenleistungen und Geldbehebungen nach Wien beordert wird.

Rechnungen vom 17.6.2008 und 1.9.2008, Vorsteuer zusammen € 5.395,00, Aufwand nicht anerkannt € 26.975,00

B.GmbH:

Kontaktaufnahme im Oktober 2008 durch A.Z. auf der Baustelle HGasse.

Vorgelegt wurden UID-Vergabebescheid vom 3.4.2008, Reisepasskopie von Herrn K.B., ZMR Abfrage vom 21.8.2008, Firmenbuchauszug vom 18.9.2008, StN. Vergabebescheid 3.4.2007.

Rechnungen vom 22.12.2008, 26.12.2008, Vorsteuer 2.600,00, Aufwand nicht anerkannt € 13.000,00

D.GmbH:

Kontaktaufnahme durch A.Z. auf der Baustelle HGasse.

Anbote vor Auftragserteilung, Bezahlung über Bankkonto, Überweisung vom 28.7.2009. Anmeldebestätigungen der Dienstnehmer wurden dem Besch. vorgelegt. Firmenbuchauszug v. 8.7.2009, Gewerbeberechtigung v 12.2.2009, Reisepass Gf

ohne Datum, Meldezettel Gf. 16.6.2009, StNr. Änderung ab 24.6.2008, UID Nummer-  
Vergabebescheid, ohne Datum, UB Finanzamt, ausgestellt auf Z.GmbH vom 18.6.2009

2 Rechnungen vom 27.7.2009, keine Vorsteuer geltend gemacht, nicht anerkannter  
Aufwand € 22.475,00

F.GmbH:

Kontaktaufnahme durch A.Z. auf der Baustelle HGasse. Banküberweisung

Rechnung vom 6.5.2009, Vorsteuer € 2.358,00, nicht anerkannter Aufwand € 11.790,00

Im Prüfungsbericht vom 12. Juni 2012 wurde zu den Prüfungsfeststellungen im Detail  
ausgeführt:

"Tz. 1 Allgemeines

Das geprüfte Unternehmen betreibt seinen Betrieb mit Standort Adr.Unternhmen

Das Unternehmen ist im Baugewerbe tätig, mit dem Betriebszweig "Malerei" als  
Schwerpunkt.

Die Prüfung findet gemäß § 99 (2) FinStrG statt.

Im Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 wurden Leistungen auf verschiedenen Baustellen  
erbracht.

Es handelt sich dabei ausschließlich um Leistungen aus dem Baugewerbe, die  
ein Unternehmer für einen anderen erbringt. Es sind Leistungen, die unter die  
Bauleistungen gemäß § 19 (1) a UStG 1994 fallen. In den Rechnungen über Leistungen  
an verschiedenen Baustellen wurde Umsatzsteuer ausgewiesen.

Der steuerliche Vertreter des Unternehmens gibt an, dass das Unternehmen in der  
Regel danach trachte, die Aufträge, die es angenommen habe, mit eigenen Arbeitern  
zu erfüllen. Im Falle von Engpässen würden dann kurzfristig Firmen, die sich anbieten,  
herangezogen. Eine Leistungsabnahme im eigentlichen Sinne gebe es nicht, da das  
geprüfte Unternehmen selbst an den diversen Baustellen tätig sei, wodurch eine direkte  
Kontrolle der gebotenen Leistung sofort stattfinde. Ausbesserungen seien damit im  
Leistungszeitraum selbst jederzeit möglich und würden zu jeder Zeit während des  
Leistungszeitraums direkt vorgenommen.

Das Unternehmen hatte in den Prüfungsjahren 2007 bis 2009 diverse Subunternehmen  
am Bau beschäftigt.

Tz. 2 Kontaktaufnahme Vorhalte bzgl. Empfängernennung gemäß § 162 BAO ergingen am  
22.03., 28.04. und 01.08.2011. In diesen Vorhalten wurde der Unternehmer aufgefordert,  
die Empfänger der in Rechnung gestellten Beträge zu nennen, ferner anzugeben, wo  
und wie die Kontaktaufnahme mit den verschiedenen Subleistungsunternehmen erfolgte.  
Die Kontaktaufnahme erfolgte in allen Fällen der Jahre 2007 bis 2009 durch Herrn A.Z.  
S, immer auf der Baustelle HGasse, 1060 Wien. Auf den Baustellen wurde Herrn N  
durch Herrn A.Z. jeweils ein Unternehmen genannt, das dann, wenn erforderlich, zur  
Arbeit an bestimmten Baustellen verpflichtet wurde. Es wurde angegeben, dass die  
erste Kontaktaufnahme generell auf Baustellen erfolgte und dass die Betriebe nicht  
aufgesucht wurden. Vorgelegt wurden im Zuge der Prüfung einige Unterlagen, die dem

geprüften Unternehmen von den leistenden Unternehmern überreicht wurden. Dabei handelt es sich um diverse Unterlagen, wie die Bescheide über die Vergabe einer UID-Nummer, Gewerbeberechtigungen, Kopien Reisepass GF, Firmenbuchauszug, Unbedenklichkeitserklärungen, u.ä.m. Dazu ist zu sagen, dass die vorgelegten Papiere in vielen Fällen nicht zeitnah waren, dass die Bescheinigungen für andere Unternehmer ausgestellt waren. Bei der Beschreibung der einzelnen leistenden Unternehmen wird noch auf die jeweils vorgelegten Unterlagen einzugehen sein. Der Leistungszeitraum umfasst meist nur wenige Wochen bis Monate; wie oben angegeben, resultiert dies aus der Tatsache, dass immer nur bei Engpässen Personal angefordert wurde.

#### Tz. 3 Vorhalt Kontakt A.Z.

Aus der Beantwortung des Vorhalts vom 19.10.2012 geht hervor, dass Herr N den Herrn A.Z. persönlich kennengelernt hat, dass er mit ihm Kontakt hatte, weil sich dieser vorgestellt hatte. Er bot Personal für Arbeiten an. Für geleistete Arbeiten wurden bei Übergabe der Rechnungen zusammen mit dem GF des leistenden Unternehmers die geleisteten Arbeiten abgenommen, wobei Herr N aber angibt, dass es zu diesem Zeitpunkt keine Mängel mehr geben konnte, war er doch persönlich täglich auf diversen Baustellen unterwegs; er war immer die Ansprechperson bei auftretenden Sachfragen.

Tz. 4 Leistende Unternehmen 2007 S.GmbH: Das Unternehmen wurde als D.GmbH mit Gesellschaftsvertrag vorn 29.04.2004 gegründet. Am 06.02.2007 wurde das Unternehmen in S.GmbH umbenannt. Polizeiliche Vernehmungen haben ergeben, dass Herr F.S., der Gründer des Unternehmens, mit seiner Unterschriftsleistung bei der Firmengründung einen weiteren Vertrag unterschrieben hat, aus dem hervorgeht, dass er die Firma zu jeder Zeit an einen Herrn B.D. (Mitgesellschafter bei der Firmengründung, Anteil € 350,--) um € 1,00 verkaufen muss. Der Firmensitz wurde mit Notariatsakt vom 30.11.2005 an die Wohnanschrift der Familie D, AdresseV, verlegt. Der Eintrag dieser Sitzverlegung ins Firmenbuch erfolgte mit 28.12.2005. B.D. wurde mit Urteil vom 30.11.2006 rechtskräftig zu einer Haftstrafe von drei Jahren verurteilt; ferner hat er aus der Haftanstalt heraus über Handy Verabredungen mit der Polizei bekannten Personen über Gründungen von Scheinfirmen getroffen. Am 22.12.2006 (Firmenbuch: 11.01.2007) errichteten F.S. und S.D. einen Vertrag über die Abtretung der Gesellschaftsanteile des F.S. an S.D. um € 100.000,--. Am selben Tag wurde von S.D. und A.H. ein Vertrag über die Abtretung der Gesellschaftsanteile an A.H. errichtet. In diesem wurde als Abtretungspreis die Übernahme der offenen Verbindlichkeiten, insb. gegenüber dem Finanzamt, vereinbart. Ferner wurde in diesem Vertrag festgehalten, dass die Liegenschaft an oben genannter Adresse in AdresseV nicht mehr der D Liegenschaftsverwertung GmbH gehört, obwohl die Firma noch im Grundbuch als Eigentümer eingetragen war. Mit Notariatsakt vom 22. Jänner 2007 (Eintragung im Firmenbuch: 30.01.2007) wurden die Geschäftsanteils durch Herrn A.H. um einen Abtretungspreis von € 3.000,-- an Herrn V.S. abgetreten. Dieser hat das Unternehmen sofort umbenannt in S.GmbH. Diese mehrfache Abtretung von Gesellschaftsanteilen diente offensichtlich der Verschleierung, weil Nachforschungen ergaben, dass S.D. bei der Übernahme der Anteile um € 100.000, -- über kein Einkommen

verfügte und dass eine Weitergabe noch am gleichen Tag erfolgte. V.S. hatte bei der umbenannten Firma Arbeiter angemeldet, für die keine Abgaben geleistet wurden. Eine Dienstgebersuche ergab, dass im Leistungszeitraum 01.10. - 29.11.2007 386 DN gemeldet waren. Aus den überwachten Telefonaten des B.D. aus der Justizanstalt sind diese Vorgänge als Anweisungen des B.D. zu erkennen. Durch Herrn N wurde der Kontakt zu diesem Unternehmen an der Baustelle HGasse, 1060 Wien, im September 2007 aufgenommen.

Vorgestellt wurde ihm das Unternehmen durch Herrn A.Z..

Durch Herrn N wurden im Zusammenhang mit der Auftragsvergabe an dieses Unternehmen keine eigenen Abfragen getätigt. Vorgelegt wurden einige Dokumente, die ihm überreicht worden waren. Das sind nach seinen Angaben eine Reisepasskopie des GF und ein Firmenbuchauszug.

Diese Dokumente konnten im Zuge der Prüfung nicht in Kopie vorgelegt werden, da sie vom geprüften Unternehmen nicht übernommen, sondern nur eingesehen wurden.

Durch das leistende Unternehmen wurden zwei Rechnungen mit Umsatzsteuer gelegt und ausgefertigt.

Die UID Nummer des Unternehmens wurde vergeben mit 13.9.2004 und nach diversen Änderungen im Firmenwortlaut und der Adresse der Betriebsorte mit 10.4.2007 begrenzt und war somit im angeblichen Leistungszeitraum nicht mehr gültig.

Unter Tz 11 wird zu den beanstandeten Rechnungen weiters ausgeführt, dass die Leistungsbeschreibungen mangelhaft gewesen seien. Unter "Bauvorhaben" werden diverse Baustellen in Wien und Umgebung angegeben. In der Rechnung mit der Ifd Nummer 78 wird die Adresse mit H1gasse angegeben.

Der Nettobetrag der beiden Rechnungen beläuft sich einmal auf € 14.600,00, in der zweiten Rechnung auf € 11.200,00, wobei keine genaueren Angaben über die erbrachten Leistungen gemacht werden.

Re Nr. 78/07 v. 5.10.2007: 1) 1.2. und die Hälfte von 3 Stock Wänden plus Decken tief Grundieren, 2 Mal Glätputz plus Netz Ausspachteln Fein Spachteln Ohne Material.

Re Nr. 81/07: 1) 1.2. die Hälfte von 3 Stock Grundiert Zwischendecke und Zwischenwände aus Regips eingezogen 1 Stock Ohne Material

Diese Leistungsbeschreibung reicht im Falle eines auftretenden Mangels nicht dafür aus, wer und wofür man zur Garantieleistung herangezogen werden kann. Es liegt im Interesse des Auftraggebers, eine entsprechend detaillierte Leistungsbeschreibung mit der Rechnung zu erhalten.

Tz 5 Leistende Unternehmen 2008 (1)

W.GmbH

Die W.GmbH, zur Zeit der Rechnungslegung in der AdresseR, wurde mit DatumX unter der Firmenbuchnummer b ins Firmenbuch eingetragen. Nach zwei Gesellschafter/

Geschäftsführern, E.W., DatumX bis 18.1.2007 und S.W., 18.1.2007 bis 9.5.2008 wurde L.S. Gesellschafter/Geschäftsführer. Am DatumZ wurde der Konkurs eröffnet. Aufhebung mangels Kostendeckung mit 16.9.2009, amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit am DatumZZ.

Im Zuge des Vorhalteverfahrens wurde von N angegeben, dass die Kontaktaufnahme an der Baustelle HGasse durch A.Z. erfolgte. Eigene Abfragen zu der Firma wurden nicht getätigt; vorgelegt wurden durch das leistende Unternehmen lediglich zur Einsicht ein Firmenbuchauszug und eine Reisepasskopie des Gf.

Laut Firmenbuch wurde die Adresse des Betriebsortes mit 2.6.2008 an die Adresse AdresseG, verlegt.

Die erste Rechnung, die für erbrachte Leistungen im Zeitraum 5-6/2008 ausgestellt wurde, lautet noch auf AdresseR. Rechnungen für andere Unternehmen wurden auf anderem Rechnungspapier ausgefertigt. Auch die Rechnungsnummerierung stimmt nicht mit den Rechnungen überein, die für N gelegt wurden.

Die Rechnungen, die unter Tz 12 aufgelistet werden, sind mit USt-Ausweis gelegt und wurden in bar bezahlt. Die Geldübergabe erfolgte auf der Baustelle. L.S., der im Firmenbuch eingetragene Gf. des Unternehmens, ist ein vorgeschobener Gf aus Ungarn, der für Unterschriftsleistungen bzw. für Geldannahmen oder -bewegungen nach Wien beordert wurde.

Die UID-Nummer dieses Unternehmens wurde am 26.1.2007 vergeben und behielt bis 23.9.2008 ihre Gültigkeit.

Anlässlich einer Begehung in der AdresseG, am 19.8.2008 war den befragten Anrainern die Firma W.GmbH nicht bekannt. Auch L.S., der an derselben Adresse gemeldet war, konnte nicht angetroffen werden.

Beide Rechnungen sind nur wenig detailliert, in jeder der ausgewiesenen Rechnungspositionen ist ein Pauschalpreis festgehalten, wobei die Rechnung v. 1.9.2008 noch spärlicher untergliedert ist als die vom 17.6.2008.

Auch in diesem Fall erhebt sich wieder die Frage einer eventuellen Garantieleistung, da die Leistungsbeschreibung für etwaige Mängel nicht ausreichend ist.

Daneben kommt bei diesem Unternehmen hinzu, dass das leistende Unternehmen Rechnungen an andere Auftraggeber, ebenfalls aus dem Jahr 2008, auf einem anders gestalteten Rechnungspapier ausstellte. Die laufende Nummerierung ist ebenfalls nicht gegeben.

Das Unternehmen war im Firmenbuch ab 27.2.2008 zudem nur als Handelsgewerbe eingetragen.

Tz 6 Leistende Unternehmer 2008 (2)

B.GmbH

Das Unternehmen wurde als Baumeisterunternehmen mit 23.5.2006 im Firmenbuch eingetragen. Nach mehrmaligem Geschäftsführerwechsel in rascher Zeitfolge (23.5.2006-29.8.2008, 6. K.B., geb. 28.8.1942), war Herr K.B. im Leistungszeitraum Gesellschafter/Geschäftsführer des Unternehmens (29.8.2008-5.11.2008).

Zum Zeitpunkt der Rechnungslegung war K.B. nicht mehr Gesellschafter/Geschäftsführer des Unternehmens. Am 28.10.2008 wurde R.O. Geschäftsführer und Gesellschafter (Eintragung 5.11.2008). Mit 5.1.2009 erfolgte durch das HG Wien eine Zurückweisung des Antrages auf Konkurseröffnung, am Datum die amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit.

Mit 12.9.2008 wurde der Firmensitz nach LStrasse verlegt. An dieser Adresse konnte keine Post zugestellt werden. Der Masseverwalter hat bei einem Lokalaugenschein festgestellt, dass an dieser Adresse eine Steuerberatungsgesellschaft angesiedelt war. Es wurde ihm mitgeteilt, dass es lediglich Gespräche über eine Einräumung einer Geschäftsanschrift gegeben habe, dass aber keine Vereinbarung zustande gekommen sei. Tatsächlich habe das Unternehmen am Unternehmenssitz keine Tätigkeit entfaltet.

Die B.GmbH wurde als Sozialbetrugsfirma angesehen.

Die an den Besch. gelegten Rechnungen tragen die Nummern 136/2008 und 143/2008. Sie beinhalten Leistungen auf zwei verschiedenen Bauvorhaben in den Monaten November und Dezember 2008 und sind pauschal gehalten. Im Falle einer Garantieleistung wäre auch hier die Leistungsbeschreibung nicht ausreichend.

Die Rechnungen, die an den Besch. gelegt wurden, sind sehr pauschal gehalten, die Leistungsbeschreibung ist äußerst knapp. Die Rechnungen wurden mit Umsatzsteuer gelegt, lagen jedoch außerhalb des Gültigkeitsbereichs der UID Nummer des Unternehmens (Begrenzung mit 19.12.2008).

Die Empfehlung durch A.Z. erfolgte im Oktober 2008 auf der Baustelle HGasse. Der Betriebsort wurde durch den Beschuldigten nicht aufgesucht, eigene Abfragen nicht getätigt. Zu Beginn der Leistungserbringung wurden ein UID Vergabebescheid vom 3.4.2007, eine Reisepasskopie des Gf., eine ZMR-Abfrage zum 21.8.2008, ein Firmenbuchauszug vom 18.9.2008 und ein Steuernummernvergabebescheid vom 3.4.2007 vorgelegt. Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte bar.

TZ 7 Leistende Unternehmer 2009 (1)

F.GmbH

Das Unternehmen wurde mit 18.2.2006 im Firmenbuch eingetragen. Gesellschafter/Gf waren nacheinander U.G. ab Beginn bis 9.1.2009, anschließend folgte als Gesellschafter/Gf V.P.. Am DatumXZ wurde ein Konkursverfahren eröffnet und am DatumXX die Gesellschaft amtswegig gelöscht.

Polizeilichen Kontrollen ist zu entnehmen, dass V.P. als Gesellschafter/Geschäftsführer des Unternehmens auf Anweisung von A.Z. Unterschriften leistete und Geld behob.

Solche Scheingeschäftsführer erhalten pro Fahrt nach Wien etwa 100 - 150 Euro, dass die Brüder S die Machthaber sind, wird dadurch untermauert, dass bei Geldbehebungen immer zumindest einer der Brüder anwesend ist. Als Beweis dazu liegen der Polizei Fotos am Geldschalter vor.

Die erste Kontaktaufnahme zu dieser Firma erfolgte im April 2009 wiederum durch A.Z. an der Baustelle HGasse. Im Namen der Firma trat V.P. auf. Der Firma des Besch. wurden ein Firmenbuchauszug vom 23.1.2009, eine Passkopie von V.P., eine UB Bescheinigung, ausgestellt auf das leistende Unternehmen durch die WGKK vom 23.2.2009, ein Bescheid über die Erteilung einer UID Nummer vom 10.4.2006, ein Bescheid der MA 63 zur Ausübung des Baumeistergewerbes vom 10.7.2007, eine ZMR Abfrage über den Wohnsitz von V.P. (und der F.GmbH), eine UID Bescheinigung des FA lautend auf Auftraggeber v. 24.2.2009 vorgelegt.

Die UID Nummer wurde am 10.4.2006 vergeben und behielt bis 28.7.2009 ihre Gültigkeit.

Unter Tz 14 wird weiters ausgeführt, dass die Nummerierung der Rechnungen nicht fortlaufend sein könne, da für ein anderes Unternehmen am 15.7.2009 eine Rechnung mit der Nummer 213, am 24.7.2009 eine Rechnung mit der Nummer 211 ausgestellt worden sei. Demnach sei es auch auffallend, dass die Rechnung an den Besch. vom 6.5.2009 die Nummer 118 trage. Dies würde bedeuten, dass in einem Zeitraum von knapp über 2 Monaten 93 Rechnungen gelegt worden wären, während in den knapp fünf Monaten zuvor 118 Rechnungen ausgestellt worden seien. Da es sich bei den in Rechnung gestellten Arbeiten um Innenausbau gehandelt habe, könne auch in den Wintermonaten gearbeitet werden.

Es werde daher davon ausgegangen, dass die fakturierten Leistungen nicht durch das ausstellende Unternehmen erbracht worden seien.

Vom leistenden Unternehmen wurde nur eine Rechnung an den Besch. ausgestellt. Die Rechnung wurde am 6.5.2009 gelegt. Der Leistungszeitraum war April und Mai 2009. Der Rechnungsbetrag mit Umsatzsteuer wurde am 13.5.2009 auf das angegebene Bankkonto mit der Bezeichnung "F.GmbH" überwiesen.

#### TZ 8 Leistende Unternehmen 2009 (2)

D.GmbH

Das Unternehmen wurde mit 2008 im Firmenbuch eingetragen. Gesellschafter/ Geschäftsführer war S.M.. Der Betriebszweck ist die Überlassung von Arbeitskräften.

Am 7.7.2009 übernahm G.S. das Unternehmen. Mit Gerichtsbeschluss v. DatumBC kam es zur Konkursöffnung.

Die Kontaktaufnahme erfolgte wieder über A.Z. im Juni 2009 auf der Baustelle in HGasse. Der Leistungszeitraum umfasst den Monat Juli 2009. Es wurden zwei Rechnungen gelegt, eine davon für die Baustelle in der HGasse, die zweite für eine Baustelle OGasse. Datiert mit 1.7.2009 liegen für beide Baustellen Angebote vor.

Die Leistungen wurden ohne Umsatzsteuerausweis gelegt, ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 a UStG 1994 ist gegeben. Die Bezahlung erfolgte in beiden Fällen über das Bankkonto der Bawag, welches auf den Rechnungen angegeben war.

Es wurden keine eigenen Abfragen zu dem leistenden Unternehmen getätigt. Vorgelegt wurde ein Firmenbuchauszug vom 8.7.2009; Herr G.S. war zu diesem Zeitpunkt gerade als Gesellschafter/Geschäftsführer eingetragen worden, ein Auszug aus dem Gewerberegister der Stadt Wien v. 12.2.2009, eine Reisepasskopie des G.S., eine Änderung des zuständigen Finanzamtes für das Unternehmen vom 24.6.2008, ein UID-Nummern-Vergabebescheid (kein Datum auf der Kopie, die vorliegt), ferner ein Antrag auf UB-Bescheinigung v. 18.6.2009, der allerdings nicht zur Vorlage bei dem geprüften Unternehmen ausgestellt war.

Die UID-Nummer des Unternehmens wurde mit 30.7.2009 begrenzt, das Unternehmen dem FA als Betrugsfirma gemeldet. Eine Kontrolle Anfang August 2009 am Betriebsort ergab, dass das Unternehmen dort nicht Existenz war und der Geschäftsführer unauffindbar blieb."

Die geltend gemachten, in den Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern wurden wegen Ungreifbarkeit des Leistungserbringers nicht anerkannt. Nach § 11 Abs. 3 UStG ist für die unter § 11 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geforderten Angaben jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

Da die richtige Unternehmensanschrift ein materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzuges darstelle, sei dieser zu versagen gewesen.

Zur Versagung der Anerkennung als Betriebsaufwand wird unter Tz 17 des Prüfungsberichtes ausgeführt, dass nach § 162 Abs. 1 BAO, wenn der Abgabepflichtige beantrage, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, die Abgabenbehörde verlangen könne, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichne. Nach Absatz 2 gelte: Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigere, seien die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

VwGH 11.7.1995, 95/13/0143 und 28.5.1997, 94/13/0230:

Eine Ungreifbarkeit des Leistungserbringers sei das Risiko des Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen habe.

VwGH 22.10.1991, 91/14/0032:

Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die genannten Firmen/Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug versagen."

Es ist nunmehr verfahrensgegenständlich zu prüfen, ob die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung auch für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens übernommen werden können.

Mit Jahreserklärungen vom 6.2.2009 erwirkte der Bf. demnach abgabenrechtlich bewertet unrichtige Abgabenbescheide zur Umsatzsteuer 2007 v. 10.2.2009 und zur Einkommensteuer 2007 v. 16.2.2009.

Mit Jahreserklärungen vom 5.10.2009 erwirkte der Bf. demnach unrichtige Abgabenbescheide zur Umsatzsteuer 2008 v. 7.10.2009 und zur Einkommensteuer 2008 v. 7.10.2009.

Mit Jahreserklärungen vom 29.12.2010 erwirkte der Bf. demnach unrichtige Abgabenbescheide zur Umsatzsteuer 2009 v. 10.1.2011 und zur Einkommensteuer 2009 v. 10.1.2011.

Bei Beauftragung der Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG am 18.2.2011 lagen für alle verfahrensgegenständlichen Jahre bereits auf Erklärungen basierende unrichtige, zu niedrige bescheidmäßige Abgabenfestsetzungen vor.

Zur Beurteilung der subjektiven Tatseite ist zunächst die Beantwortung des Fragenvorhaltes durch den Bf. vom 19.10.2011 heranzuziehen:

"Frage: In der Beantwortung des Fragenkatalogs bezgl. der Kontaktaufnahme mit den diversen Baufirmen, die Sie als Fremdleister hinzugezogen haben, führen Sie bei fast allen Unternehmen A.Z. als denjenigen an, der Ihnen die Firmen vermittelte.

Wann und wo haben Sie Herrn A.Z. kennengelernt? Wer hat, bzw. wie haben Sie den Erstkontakt mit A.Z. hergestellt? Wenn Ihnen A.Z. empfohlen wurde, von wem?

Bf: Glaublich im August 2007 hat er auf der Baustelle HGasse vorgesprochen und hat angeboten, entweder a) gegen Provision für meine Firma Aufträge zu vermitteln, falls wir nicht voll ausgelastet sein sollten, oder b) uns für kurzfristigen Bedarf Fremdfirmen zu vermitteln, die aufgrund mangelnder Auslastung günstig anbieten könnten. Herr A.Z. wurde nicht empfohlen.

Frage: Haben Sie seine Personalien überprüft?

Bf.: Ich bin mit A.Z. niemals in Geschäftsverbindung getreten. Dies wäre nur dann der Fall gewesen, wenn ich sein Angebot, meine Firma zu vermitteln, angenommen hätte. dazu ist es wegen der guten Auslastung meiner Firma aber niemals gekommen. Daher bestand auch niemals ein Bedarf, die Personalien von A.Z. zu überprüfen.

Beschreiben Sie das Aussehen von A.Z.:

Bf.: Er war ca. 50 Jahre alt, eher klein und dünn, dunkler Typ ("türkisches Aussehen").

Geben Sie Telefonnummer und Anschrift des Herrn A.Z. bekannt.

Bf.: Ich hatte nur eine Handynummer, die ich auf einem alten, längst verlorenen Handy gespeichert hatte. Ich habe ihn übrigens nie kontaktiert, da immer er sich meldet und

Vermittlungsangebote gemacht hat. Eine Anschrift hatte ich nie, da ich mit ihm ja keinerlei Geschäftsbeziehung hatte.

Wo haben Sie sich mit Herrn A.Z. getroffen? War es immer am selben Ort? Wenn nein, wer hat die Treffpunkte vorgeschlagen?

Bf.: Ich habe mich nur selten mit A.Z. getroffen, gelegentlich hat er auf meinen Baustellen vorbeigeschaut und nachgefragt, ob ich aktuell Bedarf an Fremdfirmen hätte. Ich kann mich an kein einziges "vereinbartes" Treffen mit A.Z. erinnern. Ich wüsste auch nicht, was ich mit ihm hätte besprechen sollen. Seine Vermittlungsangebote hat er ohnehin meist am Telefon gemacht.

Wer außer S war bei diesen/einem dieser Treffen dabei?

Bf.: Nachdem Herr A.Z. manchmal auf meinen Baustellen vorbeigeschaut hat und Firmen vermitteln wollte, waren vermutlich meine Mitarbeiter dort anwesend. Diese waren aber nicht "Teilnehmer" eines Treffens, sondern haben ihre Arbeit verrichtet.

Was hat Sie dazu veranlasst, darauf zu vertrauen, dass A.Z. von der Baubranche Kenntnis hat und die nötige Qualifikation dafür besitzt, Baufirmen zu "vermitteln"?

Bf.: Es war mir völlig egal, welche Qualifikation Herr A.Z. hat. Ich habe ausschließlich die Qualität und den Preis der von ihm vermittelten Firmen beurteilt. Ich habe auch alle die Leistungen betreffenden Vereinbarungen mit den Geschäftsführern dieser Firmen getroffen. Herr A.Z. war dabei nicht anwesend. Ich habe mit Herrn A.Z. keine Geschäftsbeziehung gehabt, seine Vermittlungsprovision hat er ausschließlich von den vermittelten Firmen erhalten.

Welches Fahrzeug/welche Fahrzeuge hat er benutzt? Hatte es/hatten sie besondere Kennzeichen, die Ihnen in Erinnerung sind?

Bf.: Ich habe nie gesehen, welches Fahrzeug er benutzt hat. Wir sind im Innenausbau tätig, daher konnte ich auch bei den seltenen Gelegenheiten, bei denen Herr A.Z. auf den Baustellen vorgesprochen hat, nicht sehen, wie er angereist ist.

Wie wurde der Leistungsumfang festgelegt? Welche schriftlichen Vereinbarungen, die ja üblich sind (Auftragsschreiben, Bestätigungen, Verträge, etc) gibt es zu den einzelnen Aufträgen?

Bf.: Wie bereits ausgeführt wurde, handelt es sich um mündliche Aufträge ohne schriftliche Vereinbarung. Aufgrund der sehr einfachen Natur der beauftragten Arbeiten (z.B. Spachteln, Herstellen von Rigipswänden) ist es keineswegs üblich, hier umfangreiche schriftliche Vereinbarungen zu treffen.

Was wurde im Zuge der mündlichen Vereinbarung zwischen den Unternehmen vereinbart? Nennen Sie detailliert, welche Punkte Ihnen als Unternehmer wichtig sind und jedenfalls geklärt werden müssen?

Bf.: Es handelt sich um einfache Arbeiten, die von mir persönlich überwacht wurden, da ich auf meinen Baustellen persönlich anwesend bin und mitarbeite. Ich hätte sofort

erkannt, wenn beispielsweise die beauftragte Leistung des Spachtelns von Wänden nicht korrekt ausgeführt worden wäre. Vereinbart wurde beispielsweise, dass bestimmte Räume gespachtelt werden sollten, oder dass eine bestimmte Rigipswand oder - Verkleidung errichtet werden sollte. Wichtig war mir dabei der Faktor Zeit (wir haben die Fremdfirmen vor allem dann beauftragt, wenn ein von uns vereinbarter Fertigstellungstermin in Gefahr schien), aber natürlich auch eine korrekte Qualität und der Preis.

Welche Mittel hätten Sie ergriffen, wenn es zu einem Gewährleistungsanspruch gegen den Subunternehmer gekommen wäre?

Worauf hätten Sie mangels schriftlicher Beweisunterlagen, Ihre Ansprüche begründet? Wem gegenüber hätten Sie diese geltend machen können? Schlüsseln Sie im Bedarfsfall der Übersichtlichkeit halber nach Subfirmen auf.

Bf.: Da ich auf den Baustellen anwesend war und die Arbeiten überwacht habe und aufgrund der einfachen Art der Arbeiten wäre es undenkbar gewesen, dass ein späterer verdeckter Mangel auftritt, aus dem Gewährleistungsansprüche entstehen. Auf eine mangelhafte Leistungserbringung hätte ich umgehend so reagiert, dass ich die Fremdfirma ohne Entlohnung hinausgeworfen hätte oder dass ich bei der Abnahme entsprechende Werklohnkürzungen vorgenommen hätte. Dazu ist es aber nie gekommen, da die Arbeiten ordentlich ausgeführt wurden. Ansprüche hätte ich natürlich immer gegenüber den Geschäftsführern der betreffenden Firma geltend gemacht, mit denen ich auch die Werkverträge abgeschlossen habe. Bezuglich der Namen dieser Geschäftsführer darf ich auf die detaillierten Darstellungen in früheren Fragenvorhalten verweisen.

Welche Unterlagen gibt es, um die Leistungen dieser Gesellschaften an Ihr Unternehmen nachzuweisen und zu dokumentieren (Stunden- und Anwesenheitslisten, Baufortschritt, sonstige Kontrollaufzeichnungen, Fotos des Baufortschrittes)?

Bf.: Die Arbeiten wurden mit Fotos dokumentiert.

Haben Sie den Leistungsfortschritt regelmäßig kontrolliert? Wenn ja, in welcher Form und in welchen zeitlichen Abständen?

Ich war persönlich auf den Baustellen anwesend und habe dort mitgearbeitet und habe die Arbeiten damit "minütlich" kontrolliert.

Wenn Sie persönlich den Fortschritt der einzelnen Projekte kontrolliert haben, legen Sie ggf. Fahrtenbücher vor, aus welchen hervorgeht, wann Sie welches Projekt besucht haben.

Bf.: Ich führe kein Fahrtenbuch, bin aber täglich auf allen meinen Baustellen anwesend. Soweit mehrere Baustellen gleichzeitig bestanden, habe ich mehrmals täglich zwischen diesen Baustellen gewechselt.

Wer war Ihnen gegenüber für die Kontrolle des Umfanges und der Qualität der beauftragten Leistungen verantwortlich?

Bf.: Mir war immer der Geschäftsführer der beauftragten Firma verantwortlich. Die erbrachten Leistungen wurden nach Fertigstellung und Rechnungslegung im Beisein des Geschäftsführers abgenommen. Während des Fortganges der Arbeiten habe ich diese persönlich überwacht und habe die Mitarbeiter der Fremdfirmen persönlich kontrolliert.

Wer hat die Arbeiter der beauftragten Gesellschaften beaufsichtigt und an wen konnten sie mit etwaigen Fragen herantreten?

Bf.: Ich habe die Arbeiter persönlich beaufsichtigt und bin als Ansprechpartner für Fragen zur Verfügung gestanden. Ich spreche Albanisch, Serbokroatisch, Polnisch, Englisch und Deutsch. Die meisten Mitarbeiter der Fremdfirmen haben mit mir auf Deutsch kommuniziert.

Wer war für die Überprüfung der arbeitsrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf gültige Arbeitsbewilligungen und Anmeldungen bei der Krankenkasse verantwortlich? Welche Aufzeichnungen gibt es dazu?

Bf.: Dafür war naturgemäß der Geschäftsführer der Fremdfirma verantwortlich. Ich habe die Anmeldungen stichprobenartig kontrolliert, es war immer alles in Ordnung. Ich habe teilweise Kopien der Anmeldungen angefertigt.

Mit Rechnungsübergabe wurde sozusagen die Leistung abgenommen. Wer überprüfte die Leistung und welche Aufzeichnungen gibt es dazu?

Bf.: Mit der Rechnungsübergabe wurde nicht nur sozusagen, sondern tatsächlich die Leistung abgenommen. Ich habe die Leistungen schon während der Ausführung laufend persönlich überprüft, sodass es bei der Abnahme zu keinerlei Überraschungen gekommen ist. Eine mangelhafte Leistung hätte ich schon frühzeitig gestoppt und die Fremdfirma "hinausgeworfen". Da es sich idR um sehr einfache Arbeiten wie Spachteln und Aufstellen von Rigidwänden handelte, wurde anlässlich der Abnahme kein Protokoll erstellt.

Wer war bei der Abnahme von den einzelnen Unternehmen vor Ort?

Bf.: Immer der Geschäftsführer, zu den Namen verweise ich auf die Beantwortung früherer Fragen vorhalte.

Durch das geprüfte Unternehmen wurden immer wieder neue Firmen mit der Leistungserbringung beauftragt. Warum blieb man nicht beim selben Bauunternehmen, wenn man mit den erbrachten Fremdleistungen zufrieden gewesen ist? Nehmen Sie je Unternehmen Stellung.

Bf.: Wie bereits ausgeführt, wurden uns von Herrn A.Z. immer wieder kurzfristig Firmen vermittelt, die aufgrund fehlender Auslastung günstig anbieten konnten. Bereits beauftragte Firmen haben Folgeaufträge regelmäßig zu einem höheren Preis angeboten. Das war für mich plausibel, da ich natürlich nicht davon ausgehen konnte, dass diese Firmen dauerhaft unter Unterbeschäftigung leiden. Unabhängig davon zielte meine Geschäftsstrategie dahin ab, Aufträge möglichst mit eigenen Dienstnehmern abzuwickeln. Ich habe mich also nicht sonderlich um eine dauerhafte Geschäftsbeziehung mit

Fremdfirmen bemüht, sondern habe nur gelegentlich bei von Herrn A.Z. vermittelten günstigen Firmen "zugeschlagen".

Schlüsseln Sie auf, warum Sie mit den einzelnen Unternehmen nicht mehr in geschäftliche Verbindung getreten sind.

Bf.: Es wurden uns die ursprünglichen günstigen Preise nicht mehr angeboten.

Es fällt auf, dass die Geschäftsverbindungen jeweils nach einigen Monaten abgebrochen wurden. Ist man noch in Kontakt mit einigen dieser Unternehmen, wenn ja mit welchen, wer ist der Ansprechpartner und in welcher Form wird Kontakt gepflegt?

Bf.: Die Geschäftsverbindung wurde nicht abgebrochen, sondern einfach nicht weiterverfolgt. Die Strategie der Leistungserbringung mit eigenen Dienstnehmern wurde über die Jahre verstärkt, dies ist auch aus den Unternehmenszahlen ersichtlich. Mit den ehemaligen Auftragnehmern besteht kein Kontakt mehr."

### **Überlegungen allgemeiner Natur zur Beschäftigung von Subunternehmen in der Baubranche:**

Seit langem ist allgemein in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört.

So führen etwa die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP) unter anderem aus:

*... Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, BGBI. I Nr. 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des Sozialbetruges. Von ca. 800 Firmenbuchanmeldungen von im Baubereich tätigen Firmen pro Jahr existieren rund 600 bis 700 ein Jahr später nicht mehr. Dadurch entsteht ein fiskalischer Schaden zwischen 800 und 1.000 Millionen Euro pro Jahr. Nach etwa sechs bis neun Monaten eröffnen derart unredliche Firmen den Konkurs, ohne die öffentlichen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen. Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds.*

*So sind etwa 60 % der in Wien von Insolvenzen betroffenen ArbeitnehmerInnen in der Bauwirtschaft beschäftigt. Im Jahr 2007 wurden allein in Wien 189 Betriebe aus der Bauwirtschaft insolvent, bundesweit 423. In Wien erhielten 4.498 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft in Summe 16 Millionen Euro aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, bundesweit waren es 7 352 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft, die 30 Millionen Euro vom Fonds erhielten. Den seriösen Unternehmen steht somit eine nicht unerhebliche Zahl von Betrieben gegenüber, bei denen sich im Zuge der Bearbeitung der Verdacht ergab, dass Sozialmissbrauch vorliegt (GeschäftsführerInnen nicht greifbar, keine Firmenunterlagen etc.), wodurch der Sozialversicherung in den vergangenen*

*Jahren Beitragseinnahmen in Millionenhöhe entgingen und die ohnehin schwierige Finanzsituation der Krankenversicherungsträger zusätzlich beeinträchtigt wurde....*

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzausschusses und des Bundesfinanzgerichts ist ersichtlich, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt.

Hingegen ist es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen (vgl. etwa BFG 10. 6. 2014, RV/7103567/2011 oder BFG 29. 4. 2014, RV/7103197/2011). Hierbei kann er sich im Hinblick auf die allgemein seit Jahrzehnten bekannte Betrugsanfälligkeit im Mehrwertsteuerbereich im Allgemeinen und im Bau- und Baunebengewerbe im Besonderen nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene Umsatzsteuer-Identifikationsnummern oder Gewerbeberechtigungen stützen, sondern hat sich bei nicht langjährig etablierten und allgemein bekannten Unternehmen (wie die in der Beschwerde namentlich angeführten) mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

Zur Sicherung des Abgabenaufkommens aus der besonders betrugsanfälligen Umsatzsteuer wurde das Reverse Charge System eingeführt:

*Gemäß § 19 Abs. 1a UStG wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies 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. 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.*

Als Rechtsgrundlage zur Nichtanerkennung von geltend gemachten Betriebsausgaben dient im Abgabenverfahren § 162 BAO.

*Gemäß § 162 Abs. 1 BAO gilt: Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.*

*Abs. 2: Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.*

Trotz (vermeintlicher) Empfängerbenennung kann einer Aufwendung die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe versagt werden, wenn die vom Abgabepflichtigen genannte Person nicht Empfänger des abgesetzten Betrages ist (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm. 63). Mit der bloßen Namhaftmachung des Empfängers ist der Abzug von Ausgaben noch nicht gesichert. Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannte Person nicht der Empfänger der abgesetzten Beträge ist, kann die Behörde den Abzug trotzdem versagen; Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 22.3.1995, 83/13/0076; 26.9.2000, 98/13/0216). Es ist daher der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; 15.9.1999, 83/13/0150). Die Namhaftmachung des Empfängers unterliegt der freien Beweiswürdigung (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm. 63).

Finanzstrafrechtlich sind jedoch andere Prüfungsmaßstäbe anzulegen.

Zur Nichtanerkennung von Betriebsausgaben nach § 162 BAO hat der Oberste Gerichtshof zu OGH 23.03.2006, 12 Os94/05 y, RS0120682 finanzstrafrechtlich ausgeführt:

Bei tatsächlicher Leistung der als Absetzbeträge geltend gemachten Zahlungen vermag die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung (allein) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht zu begründen, weil der (die Absetzbeträge nicht berücksichtigende, somit höhere) Abgabenanspruch erst durch die Nichtbenennung entsteht. Auch der Umstand, dass in der Buchhaltung des Unternehmens die Empfänger tatsachenwidrig bezeichnet sind und die unrichtige Buchführung bei der Betriebsprüfung dem Prüfer als richtig präsentiert wird, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Die Herstellung unrichtiger Buchhaltungsbelege bzw. deren Verfälschung, aber auch bloß die Vorweisung solcher Unterlagen im Abgabenverfahren (etwa bei einer Betriebsprüfung) vermögen bei tatsächlich erbrachten Leistungen aber andere strafbare Handlungen zu begründen. In Betracht kommen die Vergehen der Urkundenfälschung nach § 223 Abs. 1, Abs. 2 StGB, subsidiär die Vergehen der Fälschung eines Beweismittels nach § 293 Abs 1, Abs 2. StGB. Mangels eines mit dem Urkunden- oder Beweismitteldelikt begangenen Finanzvergehens käme die Subsidiaritätsklausel des § 22 Abs. 3 FinStrG idF des Steuerreformgesetzes 2005 hier nicht zum Tragen.

Eine Strafbarkeit wegen (versuchter oder vollendeter) Abgabenhinterziehung ist freilich dann gegeben, wenn die im Abgabeverfahren geltend gemachten Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen in Wahrheit gar nicht bestehen. Legt der Abgabepflichtige seinen Abgabenerklärungen solche fingierten Betriebsausgaben bzw. Passiva zu

Gründe, so haftet er (auch) finanzstrafrechtlich für die dadurch bewirkte bzw. zu bewirken versuchte Abgabenverkürzung.

Bereits die Betriebsprüfung ging davon aus, dass tatsächlich Leistungen erbracht wurden, zu diesem Schluss ist der Finanzstrafsenat des BFG unter Würdigung aller schriftlicher Unterlagen sowie der Angaben des Bf. ebenfalls gekommen.

Somit verblieb jedoch finanzstrafrechtlich zu prüfen, ob auch der in den Rechnungen dargelegte Leistungsumfang zutreffend sein kann. Es entspricht nämlich der allgemeinen Lebenserfahrung in der Baubranche, dass vielfach Deckungsrechnungen Verwendung finden, denen jedoch ein tatsächlicher Aufwand eines Unternehmens für die Bezahlung der tätig gewordenen "Schwarzarbeiter" gegenübersteht, der bisher in zahlreichen Abgaben- wie Finanzstrafverfahren mit der Hälfte des Rechnungsbetrages geschätzt wurde.

Zur Prüfung einer Wahrscheinlichkeit, dass die behaupteten Barzahlungen auch tatsächlich in der in den Rechnungen und auf den Kassabestätigungen genannten Höhe erfolgt sind, wurde der Bf. um Vorlage seiner Kontoauszüge ersucht. Nachdem dieser Aufforderung nicht nachgekommen wurde, erging durch das BFG ein Kontoöffnungsbeschluss an die Bank.

Die Buchungen auf den Kontoauszügen wurden dem Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung detailliert vorgehalten, wobei im Jahr 2008 auffällig ist, dass eben keine zeitnahen passenden Abhebungen vor den Barzahlungen ersichtlich sind.

Die Bewertung dieses Umstandes fiel in den Rahmen der freien Beweiswürdigung durch den Senat.

In diese Bewertung fand vorrangig Eingang, dass in den verfahrensgegenständlichen Jahren jedoch in Summe bedeutende Einnahmen auf dem Konto aufscheinen, denen eben auch zahlreiche Barabhebungen in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen, wozu durch den Verteidiger eine genaue Auflistung aller Barabhebungen für die 3 verfahrensgegenständlichen Jahre erstellt und vorgelegt wurde. Zudem wurden in einem Zeitabstand von wenigen Tagen nach den mittels Kassabeleg dokumentierten Barzahlungen im Jahr 2008 diesen von der Größenordnung entsprechende Barabhebungen getätigt und eben nicht, wie bei ebenfalls in dieser Branche häufig auftretenden Kickback-Zahlungen, nicht erklärbare Einzahlungen.

Das Vorbringen des Verteidigers im Zuge seiner Akteneinsicht beim BFG erwies sich als zutreffend, dass der Bf. sowohl auf seinem persönlichen Abgabenkonto als auch auf dem Konto der von ihm 2010 gegründeten N GmbH derzeit ein Guthaben hat und im Rahmen der GesmbH in den letzten Jahren bedeutende Gewinne erwirtschaftet und versteuert wurden, was für eine hohe Bonität des Bf. spricht.

Seine gesamte Verfahrenseinlassung in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG überzeugte den Senat davon, dass die Barzahlungen tatsächlich in der behaupteten Höhe geleistet wurden und der Bf. demnach Betrugsunternehmen aufgesessen ist, die alle

durch A.Z. vermittelt wurden, der, da bereits seit Jahren nicht mehr in Österreich aufhältig, nicht als Zeuge einvernommen werden konnte.

Ein Verschulden an der Geltendmachung der Betriebsausgaben ist ihm somit nicht anzurechnen.

Der Judikatur des OGH folgend liegt in diesem Fall nicht einmal der objektive Tatbestand vor.

Zur Frage einer Strafbarkeit der Geltendmachung von Vorsteuern aus den Rechnungen ist letztlich festzuhalten, dass die Verantwortungslinie des Bf. sich selbst nicht um steuerliche Belange angenommen, sondern bereits seit 2004 eine Steuerberatungskanzlei auch mit der Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen beauftragt und dieser alle Belege übergeben zu haben, durch den Vertreter bestätigt wurde, der auch einbekannte, dass ein Mitarbeiter der Kanzlei übersehen habe, dass die verfahrensgegenständlichen Rechnungen (bis auf die Rechnungen der D.GmbH) unrichtig Umsatzsteuer enthielten.

Da somit nach Ansicht des Senates auch keine schuldhafte Verkürzungen von Umsatzsteuer vorlag, war der Beschwerde des Bf. statzugeben und das Finanzstrafverfahren nach §§ 136, 157 FinStrG einzustellen. Die Beschwerde des Amtsbeauftragten war hingegen abzuweisen.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil es von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039).

Die Entscheidung beruhte auf der freien Beweiswürdigung durch den Senat des BFG, Tatfragen sind der Revision nicht zugänglich.

Wien, am 7. Juni 2016

