



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0111-W/06,
miterledigt FSRV/0112-W/06

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 3 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrätin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Verteidiger, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen des Beschuldigten vom 20. Juni 2006 und des Amtsbeauftragten vom 12. Mai 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. Mai 2006, SpS, nach der am 13. Februar 2007 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten ab sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.) Der Berufung des Beschuldigten (Bw.) wird teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates im Strafausspruch aufgehoben und insoweit in der Sache selbst erkannt:

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG, wird über den Bw. eine Zusatzstrafe zu der mit Strafverfügung des Finanzamtes Wien 1 vom 25. Oktober 2004, StrafNr. XX, verhängten Strafe in Höhe von € 48.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1

FinStrG an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 80 Tagen verhängt.

II.) Im Übrigen wird die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen.

III.) Die Strafberufung des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Mai 2006, SpS, wurde der Bw. der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Abgabepflichtiger vorsätzlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für März 1997 in Höhe von S 1,560.000,00, April 1998 in Höhe von S 467.000,00, August 1998 in Höhe von S 1,305.200,00, März 1999 in Höhe von S 1,340.000,00, Juni 1999 in Höhe von S 1,020.000,00 und März 2000 in Höhe von S 1,990.000,00 (Gesamtbetrag S 7,682.000,00/€ 558.287,25) nicht spätestens am fünften Tag nach jeweils eingetretener Fälligkeit entrichtet habe.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG und § 21 Abs. 1 und 3 FinStrG wurde über den Bw. unter Bedachtnahme auf die zu StrafNr. XY erfolgte Bestrafung vom 25. Oktober 2004 eine Zusatzgeldstrafe in Höhe von € 50.000,00 und gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG eine an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von drei Monaten verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der als finanzstrafrechtlich unbescholten zu gelten habende Bw. ein monatliches Einkommen von € 1.600,00 beziehe und sorgepflichtig für zwei Kinder sei.

Der Bw. habe im Rahmen seiner Einzelfirma einen Handel mit Textilwaren und Bekleidung betrieben. Zugleich sei er Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma S.GmbH gewesen.

Im Rahmen einer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass die Einzelfirma C. in den Wirtschaftsjahren 1997/1998 bis 1999/2000 an die Firma S.GmbH Ausgangsrechnungen erstellt und diese auch entsprechend gebucht habe. Jeweils zum Bilanzstichtag der Einzelfirma (28. Februar) seien dann Warengutschriften der GmbH erstellt und buchhalterisch erfasst worden. Im Wirtschaftsjahr 2000/2001 sei allerdings eine bei der Firma S.GmbH erfasste Ausgangsrechnung der Firma C. in Höhe von € 11,940.000,00 brutto nicht verbucht und nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden.

In der Jahresumsatzsteuererklärung sei dann der saldierte Betrag (Ausgangsrechnungen abzüglich Gutschriften) der Umsatzsteuer unterzogen worden. Korrespondierend dazu sei von der Firma S.GmbH in der Jahreserklärung die Vorsteuer vom saldierten Wareneinsatz geltend gemacht worden.

Durch den unterschiedlichen Bilanzstichtag der GmbH (31. August) sei es zu beträchtlichen Unterschieden in den einzelnen Jahren gekommen, die, da die letzte Ausgangsrechnung nicht verbucht worden sei, nicht ausgeglichen worden seien.

Die Betriebsprüfung habe die gegenständlichen Gegenverrechnungen als Scheinrechnungen gemäß § 11 Abs. 14 UStG angesehen. Dies werde vom Bw. bestritten, wobei von der Verteidigung eingewendet worden sei, es liege zwischen der Einzelfirma und der GmbH eine Organschaft vor, sodass die zwischen den Unternehmen getätigten Umsätze als nicht steuerbare Umsätze anzusehen seien.

Unbeschattet dieses Vorbringens stehe jedoch fest, dass von der Einzelfirma C. folgende Ausgangsrechnungen an die Firma S.GmbH ausgestellt worden seien, wobei die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in der bezug habenden Umsatzsteuervoranmeldung nicht erklärt worden sei:

Datum	Warenwert	Umsatzsteuer
AR 15.3.1997	7,800.000,00	1,560.000,00
AR 30.4.1998	2,335.000,00	467.000,00
AR 31.8.1998	5,876.000,00	1,175.000,00
AR 31.8.1998	650.000,00	130.000,00
AR 15.3.1999	6,700.000,00	1,340.000,00
AR 30.6.1999	5,100.000,00	1,020.000,00
AR 15.3.2000	9,950.000,00	1,990.000,00

Diese in Rechnung gestellten Umsatzsteuern seien nicht zum Fälligkeitstag in der bezug habenden Umsatzsteuervoranmeldung erklärt und entrichtet worden.

Im finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahren sei eine Stellungnahme nicht abgegeben worden, in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat habe der Bw. angegeben, dass es in den Firmen buchhalterische Probleme, Absatzrückgänge aber auch Schwierigkeiten mit der jeweiligen Hausbank gegeben habe. Vom Verteidiger sei nochmals die Organschaftsthese vorgebracht worden.

Nach Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen stellte der Spruchsenat fest, dass das Verhalten des Bw. das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle und daher mit Schuldspruch vorzugehen gewesen sei.

Gemäß § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG sei beim Zusammentreffen mehrerer strafbarer Handlungen auf eine einheitliche Geldstrafe zu erkennen und im Fall der im § 21 Abs. 3 FinStrG genannten Voraussetzungen eine Zusatzstrafe zu verhängen gewesen.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit des Bw., das Geständnis, und eine teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen die oftmaligen Tatentschlüsse des Bw. über einen längeren Zeitraum an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richten sich die frist- und formgerechten Berufungen des Bw. vom 20. Juni 2006 und des Amtsbeauftragten vom 12. Mai 2006.

Die Berufung des Bw. richtet sich sowohl gegen den Schuldspruch gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG als auch gegen die Höhe der vom Spruchsenat verhängten Geldstrafe, weswegen die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens bzw. in eventu eine deutliche Herabsetzung der Geldstrafe beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Spruchsenat sich mit zwei Argumenten des Bw. nicht auseinandergesetzt habe und deshalb das Verfahren mangelhaft geblieben sei.

1.) Der Beschuldigte habe vor Beginn der Betriebsprüfung eine Selbstanzeige erstattet. Durch die Bestimmung des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG werde als Einzelercheinung im Finanzstrafgesetz der Grundsatz durchbrochen, dass die Versäumung von Zahlungsterminen keinen Verstoß gegen das Finanzstrafgesetz darstelle. Die vorsätzliche Unterlassung der Entrichtung bis zum Ablauf der fünftägigen Nachfrist stelle, wenn nicht ein schwereres Finanzvergehen vorliege, eine strafbare Finanzordnungswidrigkeit dar. Der Gesetzgeber räume allerdings dem Abgabepflichtigen die Wohltat eines Strafausschließungsgrundes ein, in dem er die Strafbarkeit für die Fälle aufhebe (...es sei denn,...), in denen der Abgabepflichtige die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gebe. Diese Bekanntgabe sei an keine besondere Form gebunden, in der Regel werde es die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung sein. Nach Ablauf der fünftägigen Nachfrist ohne Bekanntgabe des geschuldeten Betrages sei das Delikt vollendet, doch sei auch in diesem Stadium noch durch Erstattung einer Selbstanzeige die Erwirkung der Straffreiheit möglich. Dies sei grundsätzlich für jeden Voranmeldungszeitraum möglich, doch könne diese Vorgangsweise auch bei Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung Bedeutung erlangen. Wenn nämlich diese eine Restschuld ausweise, sei die Einreichung der die richtige Umsatzsteuerschuld ausweisenden Umsatzsteuervoranmeldung als Selbstanzeige zu werten. Der im § 29 Abs. 2 FinStrG geforderten Entrichtung der Abgabennachforderung gemäß den Abgabenvorschriften werde dadurch genüge getan, dass die Nachforderung innerhalb der gesetzlichen einmonatigen

Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO entrichtet werde. Durch die Entrichtung innerhalb dieser Frist sei die Erwirkung der Straffreiheit gewährleistet.

Durch die Stornierung der Rechnungen sei aber der gleiche Zweck erreicht worden, bei der dann keine Abgabenschuld mehr bestehe, sodass auch eine Nachforderung innerhalb der gesetzlichen einmonatigen Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO nicht mehr entrichtet hätte werden müsse.

Der Spruchsenat übergehe diese Selbstanzeige mit Stillschweigen und könne sich daher mit der eben erwähnten Argumentation gar nicht auseinandersetzen, weshalb das angefochtene Erkenntnis an einem Verfahrensmangel leide, der eine richtige rechtliche abschließende Beurteilung der gegenständlichen Finanzstrafsache nicht zulasse.

2.) Der Spruchsenat setze sich auch nicht mit der Argumentation der Verteidigung, es liege eine Organschaft vor, auseinander.

§ 2 Abs. 2 Z. 2 UStG 1994 normiere verschiedene Tatbestandsmerkmale, die bei Zutreffen, auf die Nichtunternehmereigenschaft einer juristischen Person schließen lassen. Eine umsatzsteuerliche Organschaft bedinge finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung des formal selbstständigen Unternehmens.

Der Bw. sei sowohl als Einzelunternehmer, als auch als Geschäftsführer (GF) der Firma S.GmbH tätig gewesen.

Der Bw. führe im Folgenden die Tatbestandsmerkmale näher aus, die eindeutig belegen würden, dass zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und der Firma S.GmbH eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliege:

Zur finanziellen Eingliederung werde ausgeführt, dass sich diese grundsätzlich aus den mit den Anteilen verbundenen Stimmrechten ergebe. Der Bw. halte 25%, seine Ehefrau 75% der Anteile an der GmbH. Zwischen den Ehegatten existiere jedoch eine Stimmrechtsbindung zu Gunsten des Bw. als GF der Firma S.GmbH. Er könne somit jeden ihm genehmen Beschluss herbeiführen.

Die Beteiligung des Bw. werde in seinem Privatvermögen gehalten und sei daher als mittelbare Beteiligung zu qualifizieren. Die genannten Umstände seien prototypische Merkmale einer finanziellen Eingliederung der Firma S.GmbH in das Einzelunternehmen des Bw.

Zur wirtschaftlichen Eingliederung werde ausgeführt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Einzelunternehmens des Bw. und der Firma S.GmbH miteinander verflochten gewesen seien und immer noch wären, aufeinander abgestellt und einander ergänzend seien.

Dies sei einerseits daran zu erkennen, dass die Firma S.GmbH seit dem Jahre 1994 den gesamten Wareneinkauf der Firma des Bw. und für sich selbst übernommen habe. Der Grund dafür sei in der deutlich besseren Bonität und einhergehend damit den besseren Lieferkonditionen der Gesellschaft zu erachten. Dadurch liege eindeutig ein "Dienen" der Gesellschaft vor. Im Einkauf für beide Firmen sei gewiss ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang und eine gegenseitige Ergänzung zu sehen.

Beide Unternehmen würden als Unternehmensgegenstand den Handel mit Modeartikel betreiben, was ebenfalls eindeutig für eine Organschaft sprechen würde.

Eine organisatorische Eingliederung liege dann vor, wenn die tatsächliche Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmens bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert sei. Der Bw. sei GF der Firma S.GmbH und Einzelunternehmer (Personalunion von Organträger und Organ).

Weiters sei angeführt, dass das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend sei. Eine gleichmäßige Ausprägung aller drei Merkmale sei nicht erforderlich; die weniger starke Ausprägung eines Elements könne durch stärkere Ausprägung der anderen Merkmale kompensiert werden.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall sei erwähnt, dass alle Merkmale im größtmöglichen Ausmaß für eine umsatzsteuerliche Organschaft sprechen würden.

Somit sei offensichtlich, dass es sich beim Einzelunternehmen des Bw. und der Firma S.GmbH im umsatzsteuerlichen Sinn schon immer um ein Unternehmen gehandelt habe.

Richtigerweise hätten alle Ausgangsrechnungen der Firma S.GmbH an das Einzelunternehmen des Bw. netto gelegt werden müssen, vice versa die Gutschriften, bzw. Ausgangsrechnungen des Einzelunternehmens an die Firma S.GmbH, welche ebenfalls netto erfolgen hätten müssen.

Durch die Rechnungslegung mit Umsatzsteuerausweis durch das Einzelunternehmen würde grundsätzlich § 11 Abs. 14 UStG tatbildmäßig erfüllt werden.

Die Praxis nehme jedoch § 11 Abs. 12 UStG an und lasse eine Berichtigung der Rechnung bei Innenumsätzen zu.

Dies sei insbesondere deshalb von Bedeutung, da weder der Steuerberater der beiden Firmen, Herr Mag. T., noch die Betriebsprüfung, das Vorliegen einer Organschaft erkannt hätten. Zu beachten sei auch, dass umsatzsteuerliche Organschaften von Amts wegen wahrzunehmen gewesen wären. Deshalb seien die Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgewiesen worden. Dass Innenumsätze stattgefunden hätten, werde in weiterer Folge nachgewiesen werden.

Als Argument dafür, dass die Umsatzsteuerschuld der Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001 trotz Vorliegens einer umsatzsteuerlichen Organschaft entstanden sei, werde von der Betriebsprüfung der Tatbestand des § 11 Abs. 14 UStG angeführt.

Die Behauptungen der Betriebsprüfung bestünden in der Aussage, dass eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 1 UStG zwischen den Unternehmen niemals ausgeführt, auf den Rechnungen jedoch Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei und es deshalb zu einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG gekommen wäre.

§ 3 Abs. 1 UStG sehe eine Lieferung dann als bewirkt an, wenn ein Unternehmer den Abnehmer oder einen Dritten befähige, über einen Gegenstand zu verfügen.

Nach Ansicht des Bw. könne mangels Abnehmereigenschaft der Firma S.GmbH keine Lieferung zwischen der Firma S.GmbH und der Firma des Bw. stattgefunden haben.

Lieferungen und deren Rechtsfolgen, nämlich ein 20%iger Umsatzsteuerausweis, seien vom Steuerberater jedoch fälschlicherweise darin erkannt worden, dass zwei getrennte Unternehmen vorgelegen und zwischen diesen Waren verkauft worden seien. Tatsächlich handle es sich um umsatzsteuerlich unbeachtliche Innenumsätze.

Da der Bw. als Einzelunternehmer auch Geschäftsführer der Firma S.GmbH sei, könne er Eigentum an den Waren für die Einzelfirma und umgekehrt auch nach § 428 erster Halbsatz ABGB vornehmen (Besitzkonstitut). Da es nur ein Warenlager für die Firma S.GmbH gegeben habe und die Einzelfirma des Bw. kein eigenes Warenlager besessen habe, hätte das Eigentum an den Waren in dieser zivilrechtlichen Form übertragen werden müssen. Bei Anwendung eines Besitzkonstitutes komme es zur Übergabe einer Sache an den Erwerber durch die Erklärung, dass der Veräußerer die Sache künftig nicht mehr als eigene, sondern im Namen des jeweiligen Erwerbers inne habe. Umsatzsteuerrechtlich wäre bei den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 UStG dadurch eine Lieferung vorgelegen, welche jedoch mangels zweier getrennter Unternehmen nicht vorliegen hätte können. Somit habe zwar keine Lieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes stattgefunden, jedoch sei das Eigentum an den Waren sehr wohl vom Veräußerer auf den Erwerber übertragen worden.

Die Betriebsprüfung bringe in der Folge Zweifel über den wirtschaftlichen Sinn ins Treffen, Jahr für Jahr Waren in großer Menge zu kaufen und sie dann gerade am Bilanzstichtag wieder zu retournieren. Dem sei entgegenzuhalten, dass in den Jahren 1998, 1999, 2000 und 2001 die Jahresabschlüsse der Einzelfirma des Bw., vor allem was die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen betroffen habe, auf potentielle Investoren nicht attraktiv genug wirken haben können. In der Betriebswirtschaftslehre sei das so genannte "Windowdressing" ein gängiges

und anerkanntes Mittel der Bilanzpolitik, alle gesetzlich erlaubten Transaktionen vor bzw. am Bilanzstichtag durchzuführen, um das äußere Erscheinungsbild möglichst günstig zu gestalten, die Bilanz zu "frisieren". Die Bestandsneutralität sei Voraussetzung.

Der alleinige Zweck, den die Rückverkäufe an die Firma S.GmbH erfüllen sollten, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung alleine die "Bilanzschönung" und die Erlangung von Vorsteuergutschriften (gemeint seien wohl nicht die von der Betriebsprüfung angeführten Ausgangsrechnungen, vielmehr die Eingangsrechnungen der Firma S.GmbH).

Dem sei entgegenzuhalten, dass die Einzelfirma des Bw. sehr wohl versucht habe, bestimmte Warenkontingente bereit zu stellen, da jederzeit mit besseren Umsätzen gerechnet habe werden können.

Aus dem Gesagten ergebe sich, dass es sich um Innenumsätze handle, die nicht der Umsatzsteuer unterlägen.

Aus diesem Grunde könne daher vom Bw. auch nicht die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG verwirklicht sein.

Auch mit diesen Argumenten habe sich der Spruchsenat nicht auseinandergesetzt bzw. wäre bei einer Auseinandersetzung damit zum Schluss gekommen, dass Innenumsätze vorliegen würden, welche nicht steuerbar seien.

Auch diese Mangelhaftigkeit des Verfahrens bewirke, dass der Sachverhalt nicht ordnungsgemäß erörtert worden sei, wobei die erkennende Behörde bei richtiger Würdigung zu einem Freispruch hätte kommen müssen.

Es werde daher (in erster Linie) beantragt, dass angefochtene Erkenntnis wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens aufzuheben und dem Spruchsenat beim Finanzamt Wien 1/23 zu einer neuen Verhandlung oder Entscheidung zurückzuverweisen, allenfalls möge der Berufungssenat eigene Feststellungen treffen und in der Sache selbst entscheiden.

Vorsichtshalber werde auch die Höhe der Strafe bekämpft.

Angedroht werde eine Geldstrafe bis zur Hälfte des nicht fristgerecht entrichteten Betrages. Dieser Betrag habe die Höhe von € 588.287,25.

Auch wenn diese Summe relativ hoch sei, so habe der Spruchsenat bei der Bemessung der Strafe zwar die Strafbemessungsgründe richtig und vollständig aufgezählt, jedoch sei in Anbetracht der finanziellen Situation des Bw. und seiner Sorgepflichten die Strafe zu hoch bemessen, weshalb um deutliche Herabsetzung ersucht werde.

Die frist- und formgerechte Berufung des Amtsbeauftragten vom 12. Mai 2006 richtet sich gegen die Höhe der vom Spruchsenat verhängten Geldstrafe.

Zur Begründung wird vom Amtsbeauftragten ausgeführt, dass bei der erstinstanzlichen Strafbemessung als wesentlicher Milderungsgrund das Vorliegen eines Geständnisses berücksichtigt worden sei.

Wie den nunmehrigen Berufungsausführungen zu entnehmen sei, liege mitnichten eine einsichtige Verantwortung des Bw. vor.

Es werde daher beantragt, die Schwere der Tat, das Fehlen eines Geständnisses sowie die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages zu berücksichtigen und die verhängte Geldstrafe schuldangemessen zu erhöhen.

Mit Berufungsergänzung vom 31. Jänner 2007 wurde die Berufung des Bw. vom 20. Juni 2006 wie folgt ergänzt:

Die Einzelfirma C. habe in den Wirtschaftsjahren 1997/1998 bis 1999/2000 an die Firma S.GmbH Ausgangsrechnungen erstellt und auch entsprechend verbucht. Jeweils zum Bilanzstichtag der Einzelfirma seien dann Warengutschriften der GmbH erstellt und buchhalterisch erfasst worden. Im Wirtschaftsjahr 2000/2001 sei eine bei der Firma S.GmbH erfasste Ausgangsrechnung der Einzelfirma C. in Höhe von S 11,940.000,00 brutto nicht erfasst und nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden. In der Jahresumsatzsteuererklärung sei der saldierte Betrag (Ausgangsrechnungen minus Gutschriften) hinsichtlich der Umsatzsteuer als auch (bei der Firma S.GmbH) der Vorsteuer zugrunde gelegt worden. Durch den unterschiedlichen Bilanzstichtag der Firma S.GmbH (31. August) sei es zu beträchtlichen Unterschieden in den einzelnen Jahren gekommen, die, da die letzte Ausgangsrechnung nicht verbucht worden sei, nicht ausgeglichen worden seien.

Der Ansicht der Betriebsprüfung im Bezug auf die Umsatzsteuer, dass es sich dabei um Scheinrechnungen gemäß § 11 Abs. 14 UStG handle, könne insoweit nicht gefolgt werden, da für beide Betriebe nur ein Warenlager vorhanden gewesen und auch vom Gesetzgeber eine körperliche Übergabe nicht zwingend vorgesehen sei. Im § 427 ABGB (Übergabe durch Zeichen) werde ausdrücklich das Warenlager erwähnt, wobei die Urkunde, durch die der Übernehmer in den Stand gesetzt werde, den Besitz der Sache inne zu haben im gegenständlichen Fall die jeweilige Ausgangsrechnung bzw. Gutschrift sei. Auf die weitere Möglichkeit der Besitzübertragung durch Erklärung (§ 428 ABGB) sei bereits in der Berufung hingewiesen worden.

Im Weiteren werde von der Betriebsprüfung Zweifel über den wirtschaftlichen Sinn angeführt, wobei jedoch die zwingenden Bestimmungen des § 195 ff HGB und § 126 BAO vollkommen außer Betracht geblieben sei. Darin werde auf die Führung der Bücher sowie auf das möglichst getreue Bild des Vermögens und der Ertragslage des Unternehmens (§ 195 HGB) hingewiesen. Da die beiden Unternehmen, wie bereits festgestellt worden sei, deutlich unterschiedliche Bilanzstichtage hätten und nur ein Warenlager, müsse es zwangsläufig zu unterschiedlichen Werten zum jeweiligen Bilanzstichtag kommen. Die Wahl des Bilanzstichtages obliege dem Unternehmer und werde in der Regel, aufgrund der umfangreichen Arbeiten hiefür, in der umsatzschwächeren Zeit liegen. Da gerade in der Textilbranche der Ankauf der Waren bereits vor Saisonbeginn (viertes Quartal des Vorjahres) getätigt werden müsse, sei auch das Argument der Betriebsprüfung hinsichtlich des Wareneinkaufes (...jedes Jahr in großen Mengen zu kaufen und am Bilanzstichtag zu retournieren) nicht stichhaltig. Aus den obigen Ausführungen könne auch der Feststellung der unrichtigen Inventurwerte nicht gefolgt werden, da der alleinige Zweck dieser Verrechnungsart in den zwingenden Bestimmungen der BAO und des HGB liege.

Da somit der Tatbestand des § 11 Abs. 14 UStG nicht gegeben und gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG Selbstanzeige erstattet worden sei, sei auch bei Nichtanerkennung der offensichtlich (von Amts wegen festzustellenden) vorliegenden Organschaft eine Rechnungsberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 Z.1 und 2 UStG vorzunehmen, da aufgrund der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Verbundenheit (wie bereits in der Berufung vom 20. Juni 2006 ausführlich dargestellt) der beiden Unternehmen von Innenumsätzen ausgegangen werden müsse.

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie und der mangelnden steuerlichen Auswirkung werde auf die entsprechende Berichtigung der Rechnungen (lt. Erkenntnis des Spruchsenates), 3/97, 4/98, 8/98, 3/99 und 6/99, verzichtet und lediglich die Berichtigung der Rechnung 3/2000 beantragt. Für die Umsatzsteuerbescheide der Wirtschaftsjahre 1997/1998, 1998/1999 und 1999/2000 werde sohin die Veranlagung lt. Erklärung beantragt.

Es komme daher zu einer Steuernachzahlung in Höhe von € 144.618,94.

Wie bereits ausgeführt, könne hinsichtlich der gesetzlich vorgegebenen Möglichkeit der Rechnungsberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht vorliegen, da dabei weder Beträge geschuldet noch gefordert würden. Der angeführte Vorsatz gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG sei weder gegeben noch verwirklicht worden. Die vorliegende Selbstanzeige sei weder erwähnt noch berücksichtigt worden. Der vorliegende Fall erfülle daher die Schuldausschließungsgründe des § 9 FinStrG.

Insbesondere hinsichtlich der angeführten amtswegigen Feststellung einer Organschaft und im Weiteren des entschuldbaren Irrtums des Steuerberaters im Bezug auf das Vorliegen von zwei getrennten Firmen. Es werde daher beantragt, in diesem Sinne zu entscheiden.

Der Sachverhalt hinsichtlich der Berufungserledigung sei weiters mit der Frau Fachvorständin der Abgabenbehörde erster Instanz erörtert worden. Die entsprechenden Anträge würden umgehend eingebracht werden, es ergebe sich daher ein Abfall der Umsatzsteuernachforderung von bisher € 588.287,25 auf einen Betrag von € 144.618,94.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- und Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub "zwei Jahre" nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,

a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,

b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder

c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

Abs. 5: Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Im Rahmen der gegenständlichen Berufung wendet der Bw. durch seinen Verteidiger das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen dem Einzelunternehmen des Bw.

und der Firma S.GmbH ein, welche zu den tatgegenständlichen Zeiträumen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Einzelunternehmen des Bw. eingegliedert gewesen sei, sodass es sich bei den Lieferungen zwischen den beiden Betriebsteilen des Gesamtunternehmens C. um nicht steuerbare Inenumsätze handle und daher aus diesem Grunde durch den Bw. auch die angeschuldigte Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht verwirklicht sein könne.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG liegt eine Organschaft auf dem Gebiet der Umsatzsteuer vor, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Zur finanziellen Eingliederung wird in der gegenständlichen Berufung vorgebracht, dass sich diese grundsätzlich aus den mit den Anteilen verbundenen Stimmrechten ergäbe. Der Bw. halte 25%, seine Ehefrau 75% der Gesellschaftsanteile an der Firma S.GmbH. Zwischen den Ehegatten existiere jedoch eine Stimmrechtsbindung zu Gunsten des Geschäftsführers der Firma S.GmbH, nämlich zu Gunsten des Bw. Dieser könne somit jeden ihm genehmen Beschluss herbeiführen. Die Beteiligung des Bw. werde in seinem Privatvermögen gehalten und sei daher als mittelbare Beteiligung zu qualifizieren.

Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung bedeutet finanzielle Unterordnung eine kapitalmäßige Beherrschung der eingegliederten juristischen Person. Entscheidend sind aber nicht nur die Höhe der Beteiligung, sondern auch die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte. Die Willensdurchsetzung des Organträgers im wirtschaftlichen und organisatorischen Geschäftsbetrieb muss sichergestellt sein. Unter der Annahme, dass die Gesellschaftsverträge keine höhere als die gesetzlich geregelte Stimmrechtsquote enthalten, liegt eine finanzielle Beherrschung bei einer Beteiligung von 75% jedenfalls vor. Bei einer stimmrechtlichen Beteiligung von mehr als 50% und weniger als 75% kann bei besonders stark ausgeprägter wirtschaftlicher und organisatorischer Unterordnung ebenfalls eine finanzielle Unterordnung vorliegen, wobei auch gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsbindungen unter Umständen zur Bejahung einer finanziellen Unterordnung führen können (siehe Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, Berger-Bürgler-Kanduth-Kristen-Wakounig, Rz 236 zu § 2 UStG).

Aus dem Gesellschaftsvertrag der Firma S.GmbH vom 16. Mai 1996 und dem Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 6. Oktober 1986 geht eine derartige gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsbindung zwischen den Gesellschaftern nicht hervor, vielmehr ist unter Punkt VII

dieses Vertrages geregelt, dass die Beschlussfassung der Gesellschaft durch einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt, wobei je S 1.000,00 der übernommenen Stammeinlage eine Stimme gewähren.

Der erstmalig am 21. September 2005 der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegte mit 30. Dezember 1986 datierte Stimmrechtsbindungsvertrag zwischen dem Bw. und seiner zu 75% am Stammkapital der Firma S.GmbH beteiligten Gattin stellt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keine gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsbindung dar, da er außerhalb des Gesellschaftsvertrages abgeschlossen wurde, zuvor nicht nach Außen hin in Erscheinung getreten ist und im Übrigen auch Fremdvergleichsgrundsätzen bei Verträgen im Familienbereich nicht standhält.

Der Bw. und seine Gattin bringen in diesem Stimmrechtsbindungsvertrag zum Ausdruck, dass es für das Führen der Geschäfte der Firma S.GmbH von größter Wichtigkeit sei, trotz mehrheitlicher Beteiligung der Gattin des Bw., auf Grund der kaufmännischen Erfahrung und der betriebswirtschaftlichen Kenntnis des Bw. im Hinblick auf eine konsequente Unternehmenspolitik vereinbart werde, dass die Gattin des Bw. in Zukunft bei allen Gesellschafterbeschlüssen in Übereinstimmung mit dem Bw. stimmen werde bzw. sich ihrer Stimme enthalten werde (§ 1 „Einheitliche Stimmabgabe“). Unter § 2 dieses Stimmrechtsbindungsvertrages übertitelt mit "Festlegung des Abstimmungsverhaltens" wird festgehalten, dass vor einem Gesellschafterbeschluss der Bw. seiner Gattin die Umstände und Gründe für seine Entscheidung darlegen werde. Seine Gattin verpflichte sich, ihr Stimmrechtsverhalten dem des Bw. anzupassen und durch einen gemeinsamen Beschluss festzulegen. Für den Fall des Zuwiderhandelns gegen den Stimmrechtsbindungsvertrag verpflichte sich seine Gattin zu einer Vertragsstrafe in Höhe von S 50.000,00, welche an den Bw. zu zahlen sei, wobei das Recht auf Schadenersatz oder Unterlassung zu Verlangen dadurch nicht berührt werde (§ 3 „Vertragsstrafe“). Gemäß § 4 des genannten Vertrages werde dieser Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Durch diesen Stimmrechtsbindungsvertrag entstehe eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Die Kündigung dieses Vertrages unterliege deshalb den allgemeinen Vorschriften des ABGB.

Unabhängig davon, dass dieser ins Treffen geführte Stimmrechtsbindungsvertrag zwischen dem Bw. und seiner Gattin keine für das Merkmal der finanziellen Eingliederung erforderliche gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsbindung darstellt, entspricht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine derart die Gattin in den Stimmrechten einschränkende vertragliche Vereinbarung, welche noch dazu von ihr unentgeltlich eingegangen wurde, nicht dem Fremdvergleich und auch nicht der Publizität, wie sie für Verträge zwischen

Familienangehörigen erforderlich ist, und ist daher steuerlich nicht anzuerkennen. Vom Vorliegen der finanziellen Eingliederung der Firma S.GmbH in das Unternehmen des Bw. kann daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht ausgegangen werden und ein Organschaftverhältnis liegt schon aus diesem Grund nicht vor.

Zum Vorliegen des Elementes der wirtschaftlichen Eingliederung bringt der Bw. in der gegenständlichen Berufung vor, dass sich die Tätigkeiten des Einzelunternehmens des Bw. und der Firma S.GmbH einander ergänzt hätten, aufeinander abgestellt und miteinander verflochten wären. Dies sei einerseits daran zu erkennen, dass die Firma S.GmbH seit dem Jahr 1994 den gesamten Wareneinkauf für das Einzelunternehmen des Bw. und für sich selbst übernommen habe. Der Grund dafür sei in einer deutlich besseren Bonität und einhergehend damit mit den besseren Lieferkonditionen der Gesellschaft zu erachten. Damit liege eindeutig ein "Dienen" der Gesellschaft vor. Im Einkauf für beide Firmen sei gewiss ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang und eine gegenseitige Ergänzung zu sehen. Beide Unternehmen würden den Unternehmensgegenstand Handel mit Modeartikel betreiben, was ebenfalls eindeutig für eine Organschaft spreche.

Unstrittig und im Rahmen der Berufung auch nicht beanstandet ist im gegenständlichen Finanzstrafverfahren, dass die im angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates vom Bw. als Einzelunternehmer ausgestellten, im Erkenntnis des Spruchsenates näher bezeichneten, Ausgangsrechnungen an die Firma S.GmbH, von dieser zum Vorsteuerabzug herangezogen wurden, während eine konforme Umsatzsteuerabfuhr im Rahmen des Einzelunternehmens des Bw. nicht erfolgte. Jeweils zum Bilanzstichtag der Einzelfirma (28. Februar) wurden dann Warengutschriften der GmbH erstellt und buchhalterisch erfasst.

Unter Textziffer 2 des zu Grunde liegenden Betriebsprüfungsberichtes vom 4. Oktober 2005 wird von der Prüferin dazu ausgeführt, dass es sich nach ihrer Ansicht sowohl bei den Ausgangsrechnungen des Einzelunternehmens als auch bei den Gutschriften der GmbH um Scheinrechnungen gemäß § 11 Abs. 14 UStG handle, denen keine wirtschaftlichen Vorgänge gegenüber gestanden seien. Es könne kein wirtschaftlicher Sinn darin gesehen werden, Jahr für Jahr Waren in großer Menge zu kaufen und sie gerade am Bilanzstichtag wieder zu retournieren. Von der Einzelfirma des Bw. seien nie Waren an Dritte verkauft worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien keine Lieferungen zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und der Firma S.GmbH erfolgt, die Ausgangsrechnungen seien nur aus Gründen der Bilanzschönung und der Erlangung von Vorsteuergutschriften erstellt worden, wobei die beschriebene Vorgangsweise auch vor dem Prüfungszeitraum stattgefunden habe.

Es mag nun dahingestellt bleiben und ist auch für die Beurteilung des behaupteten Organschaftsverhältnisses nicht von Bedeutung, ob tatsächlich Eigentum an den Waren zwischen der GmbH und dem Einzelunternehmen und umgekehrt in Form des ins Treffen geführten Besitzkonstitutes gemäß § 428 ABGB bzw. in Form der in der Berufungsergänzung vom 31. Jänner 2007 behaupteten Übergabe durch Zeichen (Rechnungen und Gutschriften als Urkunden für die Übergabe der Waren) verschafft wurde, jedenfalls vermag der unabhängige Finanzsenat keine vernünftigen betriebswirtschaftlichen Verflechtungen zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und der Firma S.GmbH zu erkennen, welche aufeinander abgestellt wären und sich gegenseitig ergänzen würden. Aus der unwidersprochenen Tatsache, dass das Einzelunternehmen des Bw. ausschließlich in geschäftlicher Beziehung mit der Firma S.GmbH stand und nie Waren an außenstehende Dritte verkauft hat und nach dem Inhalt des Betriebsprüfungsberichtes Waren ausschließlich von der Firma S.GmbH bezogen hat, welche in der Folge wieder rückgeliefert wurden und darüber hinaus nur Erlöse aus der Verpachtung eines Lokales im Rahmen des Einzelunternehmens erzielt wurden, kann von einer vernünftigen wirtschaftlichen Ergänzung der Tätigkeiten und somit von einer wirtschaftlichen Eingliederung nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht gesprochen werden.

Nach Ansicht des Berufungssenates stellt das im Rahmen der Betriebsprüfung und im Rahmen des Finanzstrafverfahrens ins Treffen geführte Organschaftsverhältnis zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und der Firma S.GmbH lediglich den Versuch dar, ein malversives Verhalten des Bw. nachträglich zu rechtfertigen. Selbst wenn man im gegenständlichen Fall das vom Bw. behauptete Organschaftsverhältnis als gegeben ansehen und von einem einzigen Unternehmen in Form des Einzelunternehmens, in welches die GmbH eingegliedert ist, ausgehen würde, so würde auf Grund des unbestrittenen Ausweises der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerbeträge in den im Erkenntnis des Spruchsenates näher bezeichneten Rechnungen eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung und somit auch eine Verpflichtung zur Umsatzsteuerabfuhr zu den jeweiligen Fälligkeitstagen jedenfalls gegeben gewesen sein, unabhängig von einer eventuellen späteren Berichtigungsmöglichkeit. Unbestritten ist eine derartige Abfuhr der Umsatzsteuer durch den Bw. bis zum fünften Tag nach Fälligkeit nicht erfolgt, obwohl er selbst zeitgleich im Rahmen der GmbH den Vorsteuerabzug gegenüber der Abgabenbehörde geltend gemacht hat. Selbst wenn man also eine Unternehmenseinheit im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses zu Grunde legen würde, in welchem die Umsatzsteuerabfuhr gemäß Rechnungslegung für einen Teilbetrieb nicht erfolgt ist, für den anderen aber der Vorsteuerabzug auf Grund der (zu Unrecht) in Rechnung gestellten Umsatzsteuer gegenüber der Abgabenbehörde geltend gemacht wurde,

wäre im Rahmen dieser Gesamtbetrachtungsweise genauso von einer objektiven Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen des Bw. als Einzelunternehmer durch ungerechtfertigten Vorsteuerabzug zu den jeweiligen Fälligkeitstagen auszugehen und für den Bw. mit seiner rechtlichen Argumentation nichts gewonnen.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich der unter Textziffer 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 24. Oktober 2005 erfolgten steuerlichen Beurteilung dahingehend an, dass es sich sowohl bei den Ausgangsrechnungen des Bw. an die Firma S.GmbH als auch bei deren Gutschriften um Scheinrechnungen im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG gehandelt hat, denen in keiner Weise tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge gegenüberstanden. Es kann kein wirtschaftlicher Sinn darin gesehen werden, Jahr für Jahr Waren in großen Mengen zu kaufen und sie gerade zum Bilanzstichtag wieder zu retournieren. Vom Einzelunternehmen des Bw. wurden im Prüfungszeitraum nie Waren an Dritte verkauft. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich im Rahmen der freien Beweiswürdigung auch der Feststellung der Betriebsprüfung unter Textziffer 2 des bezeichneten Berichtes dahingehend an, dass tatsächlich keine Lieferungen zwischen den beiden Firmen stattgefunden haben. Die Ausgangsrechnungen wurden vom Bw. nur aus Gründen der vom Bw. zugestandenen und als Rechtens erachteten "Bilanzschönung" und zur Erlangung von Vorsteuergutschriften im Rahmen der Firma S.GmbH erstellt. Nach Ansicht des Berufungssenates wäre diese beschriebene Vorgangsweise des Bw. ohne den dadurch erlangten, wenn auch nur vorübergehenden steuerlichen Vorteil durch Geltendmachung des Vorsteuerabzuges im Rahmen der GmbH und ohne den Grund der "Bilanzschönung" wirtschaftlich völlig sinnlos, zumal seitens des Einzelunternehmens, wie von der Betriebsprüfung (im Verfahren unwidersprochen) ausgeführt, Warenverkäufe an dritte Personen niemals stattgefunden haben und auch keinerlei Geldflüsse zwischen den beiden Betrieben stattgefunden haben.

Erstmals führt der Bw. in der gegenständlichen Berufung ins Treffen, dass er als Einzelunternehmer und auch als GF der Firma S.GmbH das Eigentum an den Waren der Einzelfirma und umgekehrt der GmbH auch nach § 428 erster Halbsatz ABGB in Form eines Besitzkonstitutes vornehmen habe können bzw. durch Urkundenübergabe (Übergabe durch Zeichen im Sinne des § 427 ABGB) in Gestalt der bezeichneten Rechnungen und Gutschriften Lieferungen tatsächlich vorgenommen habe. Da es nur ein Warenlager für die Firma S.GmbH gegeben habe und das Einzelunternehmen des Bw. kein eigenes Warenlager besessen habe, hätte das Eigentum an den Waren in dieser zivilrechtlichen Form übertragen werden müssen.

Diese Verrechnung der Waren zwischen den beiden Unternehmen hatte aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates ausschließlich den Zweck der Bilanzschönung und der

Geltendmachung eines steuerlichen Vorteiles durch den (vorübergehenden) Vorsteuerabzug im Rahmen der GmbH, ohne dass tatsächlich eine Eigentumsübertragung zwischen den beiden Unternehmen gewollt war bzw. wirtschaftlich Sinn gemacht hätte, zumal ja im Rahmen des Einzelunternehmens ein Warenhandel gegenüber Dritten im Prüfungszeitraum nicht stattgefunden hat. Der unabhängige Finanzsenat kommt daher aus diesen Gründen zum Schluss, dass die nunmehr im Berufungsverfahren vorgebrachten rechtlichen Ausführungen zur Eigentumsübertragung an den Waren mittels Besitzkonstitutes bzw. durch Urkunden, als nachträglicher Versuch dahingehend zu sehen ist, die Folgen eines finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltens zu beseitigen.

Der Bw. wendet in der gegenständlichen Berufung unter Berufungspunkt 1.) weiters das Vorliegen einer strafbefreienden Selbstanzeige, welche nicht nur im Voranmeldungsstadium durch Abgabe einer ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung, sondern auch durch Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung möglich wäre, ein. Weise diese eine Restschuld aus, so sei die Einreichung der die richtige Umsatzsteuerschuld ausweisenden Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Jahreserklärung als Selbstanzeige zu werten. Der in § 29 Abs. 2 FinStrG geforderten Entrichtung der Abgabennachforderung gemäß den Abgabenvorschriften werde dadurch genüge getan, dass die Nachforderung innerhalb der gesetzlichen einmonatigen Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO entrichtet werde. Durch die Entrichtung innerhalb dieser Frist sei die Erwirkung Straffreiheit gewährleistet. Durch die Stornierung der Rechnungen sei aber im gegenständlichen Fall der gleiche Zweck erreicht worden, dass dann keine Abgabenschuld mehr bestehe, sodass eine Nachforderung innerhalb der gesetzlichen einmonatigen Frist des § 210 Abs. 4 nicht mehr entrichtet hätte werden müssen.

Dazu ist auszuführen, dass Voraussetzungen für das Vorliegen einer strafbefreienden Selbstanzeige gemäß der Bestimmung des § 29 Abs. 1 FinStrG die Darlegung der Verfehlung ist. Richtigerweise kann diese auch im Rahmen der Abgabe einer richtigen Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Jahreserklärung erfolgen.

Die gegenständlichen Umsatzsteuerjahreserklärungen 1998 bis 2001 weisen jedoch keine Darlegung der Verfehlung dahingehend aus, dass diese die von der Betriebsprüfung festgestellte Steuerschuld kraft Rechnungslegung offen legen würden, so dass es schon aus diesem Grund an der Voraussetzung für eine ordnungsgemäße Selbstanzeige fehlt. Wie aus dem Ergänzungsschreiben zur Berufung vom 31. Jänner 2007 hervorgeht, wurden die dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zu Grunde liegenden, die Steuerschuld kraft Rechnungslegung begründenden Rechnungen bislang nicht berichtigt, sodass eine

Offenlegung im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung jedenfalls erfolgen hätte müssen. Die Gutschriften der GmbH zu den Bilanzstichtagen der Einzelfirma stellen keine Rechnungsberichterstattung dar, welche eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 oder gemäß § 11 Abs. 14 UStG beseitigen könnte, zumal eine Rechnung mit unrichtigen bzw. unberechtigten Steuerausweis nur durch den Rechnungsaussteller berichtigt werden kann.

Weiters führt der Bw. in der gegenständlichen Berufung aus, dass er vor Beginn der Betriebsprüfung eine (weitere) Selbstanzeige erstattet habe.

Vor Beginn der Betriebsprüfung am 7. Juli 2005 hat der damalige steuerliche Vertreter des Bw. der Prüferin eine Aufstellung der von der Firma C. an die Firma S.GmbH im Prüfungszeitraum gelegten Ausgangsrechnungen vorgelegt, auf welcher der Vermerk „Selbstanzeige im Sinne § 29 FinStrG“ ersichtlich ist und aus der Warenstände laut Inventur, Rechnungsdatum und die Bruttorechnungsbeträge der an die GmbH gelegten Rechnungen und die Höhe der Gutschriften der GmbH zum Bilanzstichtag der Einzelfirma des Bw. hervorgehen. Aus dieser an sich rechtzeitigen Selbstanzeige geht weder eine Täterbenennung noch eine Darlegung der Verfehlung und auch nicht eine Offenlegung der verkürzten Umsatzsteuerbeträge, welche durch die Betriebsprüfung in der Folge eigenständig festgestellt wurden, hervor. Aus dieser Selbstanzeige kann lediglich abgeleitet werden, dass eine Ausgangsrechnung der Einzelfirma des Bw. vom 15. März 2000 mit einem Bruttorechnungsbetrag von S 11,940.000,00 bei der GmbH zum Vorsteuerabzug herangezogen wurde, jedoch im Rechenwerk des Einzelunternehmens fehlt.

Eine derartige Selbstanzeige entspricht keinesfalls den Anforderungen des § 29 FinStrG, da keine Person genannt wurde, für die sie erstattet wurde (§ 29 Abs. 5 FinStrG), keine Offenlegung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgte und in der Folge nach bescheidmäßiger Festsetzung durch die Betriebsprüfung auch eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG nicht erfolgt ist.

Nach einem schriftlichen Ersuchen um Stellungnahme vom 20. Juli 2005 wird der Sachverhalt durch die Betriebsprüferin jedoch wie folgt dargestellt:

Auf Grund einer Selbstanzeige und einem Gespräch mit dem Steuerberater, anlässlich des Prüfungsbeginnes am 7. Juli 2005, stellt sich der Betriebsprüfung folgender Sachverhalt dar:

Der Bw. hat in den Wirtschaftsjahren 1998 bis 2000 an die Firma S.GmbH Ausgangsrechnungen ausgestellt und diese auch entsprechend gebucht. In diesen Rechnungen wurden Umsatzsteuerbeträge ausgewiesen. Die Firma S.GmbH hat diese Beträge in diversen Umsatzsteuervoranmeldungen als Vorsteuern vom Finanzamt zurückgefordert.

Umgekehrt hat aber die Einzelfirma in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen keine Umsatzsteuerschuld an das Finanzamt gemeldet. Im Jahr 2000 wurde allerdings eine bei der GmbH erfasste Ausgangsrechnung in Höhe von S 11,940.000,00 brutto nicht verbucht und nicht der Umsatzsteuer unterzogen.

Jeweils zum Bilanzstichtag der Einzelfirma (28. Februar) wurden dann Gutschriften der Firma S.GmbH von beiden Firmen buchhalterisch erfasst.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich sowohl bei den Ausgangsrechnungen als auch bei den Gutschriften um Scheinrechnungen, denen keine wirtschaftlichen Vorgänge gegenüberstanden und die ausschließlich zur Erlangung von Vorsteuerguthaben ausgestellt wurden. Dies war vor allem durch die unterschiedlichen Bilanzstichtage (Einzelfirma 28. Februar, GmbH 31. August) möglich, da keine korrespondierenden Umsatzsteuerjahreserklärungen abgegeben werden mussten.

Der Umstand, nämlich, dass es sich um Scheinrechnungen handelt, ist auch durch folgende Tatsache zu erkennen.

Von der Einzelfirma wurden keinerlei Waren eingekauft. Es gab daher auch keine Waren zu verkaufen.

Es erfolgten keine Zahlungen zwischen den beiden Firmen.

Vom Steuerberater wurde vorgebracht, dass die gutgeschriebene Ware im folgenden Jahr wieder unter Anwendung eines Aufschlages an die GmbH zurückverkauft wurde.

Von der GmbH wurde das zum Bilanzstichtag der Einzelfirma vorhandene Warenlager an diese verkauft.

Diese Vorgangsweise ergibt aber keinen wirtschaftlichen Sinn, da – wie bereits erwähnt – nie Zahlungen erfolgt sind, somit auch keine Finanzierungsvorteile für eine der beiden Firmen gegeben sein konnten.

Mit schriftlicher Stellungnahme des nunmehrigen Verteidigers vom 4. August 2005 wurde das zitierte Ersuchen um Stellungnahme am 20. Juli 2005 beantwortet und einleitend ausgeführt, dass die Selbstanzeige des Steuerberaters der Einzelfirma des Bw. und der Firma S.GmbH nach näherer rechtlicher Betrachtung des Umsatzsteuergesetzes 1994 aus folgenden Gründen als gegenstandslos zu erachten sei.

Richtig und als unstrittig anerkannt werde laut schriftliche Stellungnahme vom 20. Juli 2005, dass die Einzelfirma des Bw. ihren Jahresabschluss mit Ende Februar und die Firma S.GmbH zum 31. August jedes Jahres erstelle.

Weiters sei korrekt, dass in den Wirtschaftsjahren 1998 bis 2000 an die Firma S.GmbH Ausgangsrechnungen (mit Umsatzsteuer) durch die Einzelfirma erstellt und diese auch entsprechend gebucht worden seien und die Firma S.GmbH die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht habe. In den Umsatzsteuervoranmeldungen der Einzelfirma des Bw. habe die in den Ausgangsrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer jedoch keinen Niederschlag gefunden.

Auch die von der Betriebsprüfung festgestellte Nichtverbuchung der Ausgangsrechnung im Jahr 2000 in Höhe von S 11,940.000,00, welche nicht in eine Umsatzsteuervoranmeldung

aufgenommen worden sei, sei unstrittig. Auch hier sei die Vorsteuer von der Firma S.GmbH in Höhe von S 1,990.000,00 geltend gemacht worden.

Die Betriebsprüfung übersehe jedoch den Umstand, dass zwischen der Einzelfirma des Bw. und der Firma S.GmbH eine Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 und 2 UStG vorgelegen sei und noch immer vorliege. In weiterer Folge finden sich in der schriftlichen Stellungnahme des Bw. vom 4. August 2005 rechtliche Ausführungen zum Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses.

Die Selbstanzeige vor Prüfungsbeginn vom 7. Juli 2005 wurde in der Folge daher sogar zurückgezogen.

Einziges Tatbestandsmerkmal einer Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist die vorsätzliche Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben, im gegenständlichen Fall von Umsatzsteuervorauszahlungen, bis zum 5. Tag nach Fälligkeit.

Unbestritten hat der Bw. die verfahrensgegenständlichen, auf Grund der Rechnungslegung geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlungen nicht bis zum 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet, obwohl er sie zu diesem Zeitpunkt jedenfalls noch geschuldet hat.

Der unabhängige Finanzsenat hegt keinerlei Zweifel daran, dass der Bw. von seiner Verpflichtung zur zeitgerechten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen zu den Fälligkeitstagen Kenntnis hatte, was von ihm im Übrigen auch niemals bestritten wurde. Die Tatsache, dass der Bw. in Personalunion als Einzelunternehmer und als Geschäftsführer der Firma S.GmbH im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen der GmbH die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerbeträge zum Vorsteuerabzug herangezogen hat, ohne für eine Abfuhr der Umsatzsteuer im Rahmen seines Einzelunternehmens zu sorgen, lässt zweifelsfrei auf eine vorsätzlicher Nichtentrichtung schließen. Zudem hat sich der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat hinsichtlich des gegen ihn erhobenen Vorwurfes der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt und buchhalterische sowie wirtschaftliche Probleme (Absatzrückgänge und Schwierigkeiten mit der jeweiligen Hausbank) als Ursache für die Nichtentrichtung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen angegeben.

Am Vorliegen der subjektiven Tatseite der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG besteht daher kein wie immer gearteter Zweifel.

Zu den Strafberufungen sowohl des Beschuldigten als auch des Amtsbeauftragten ist wie folgt auszuführen:

Grundlage für die Bemessung der Strafe ist nach der Bestimmung des § 23 FinStrG die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters Rücksicht zu nehmen ist.

Zur Höhe der Geldstrafe wendet der Bw. ein, dass der Spruchsenat bei der Strafbemessung zwar die Strafzumessungsgründe richtig und vollständig aufgezählt habe, jedoch sei diese in Anbetracht der finanziellen Situation des Bw. und seiner Sorgepflichten zu hoch bemessen worden, weshalb um eine deutliche Herabsetzung bei Strafe ersucht werde.

In seiner Berufung bringt der Amtsbeauftragte im Wesentlichen vor, dass auf Grund des Wegfallens des Milderungsgrundes der geständigen Rechtfertigung unter Berücksichtigung der schweren der Tat die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages vom Spruchsenat verhängte Geldstrafe als zu niedrig bemessen erachtet werde und beantragt schuldangemessene Erhöhung der Geldstrafe.

Auf Grund des unbestrittenen Sachverhaltes dahingehend, dass der Bw. als Einzelunternehmer die verfahrensgegenständlichen Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt, jedoch die entsprechenden geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlungen an die Abgabenbehörde nicht entrichtet hat, obwohl er selbst als Geschäftsführer der Firma S.GmbH gegenüber der Abgabenbehörde diese Rechnungen zum Vorsteuerabzug herangezogen und diese gegenüber der Abgabenbehörde geltend gemacht hat, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zweifelsfrei von einem hohen Grad des Verschuldens auszugehen.

Der Bw. hat den dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zu Grunde liegenden Sachverhalt weder im Abgabenverfahren noch im Finanzstrafverfahren in Abrede gestellt, weshalb zumindest von einem Tatsachengeständnis ausgegangen werden kann. Richtig ist jedoch, dass das Vorliegen einer Finanzordnungswidrigkeit im gegenständlichen Berufungsverfahren entschieden bestritten wurde und daher nicht von einer geständigen Rechtfertigung zur objektiven und subjektiven Tatseite der angeschuldigten Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ausgegangen werden kann, sodass dieser Milderungsgrund wegfällt.

Demgegenüber wurde jedoch nach Ansicht des Berufungssenates bei der erstinstanzlichen Strafbemessung der weitere Milderungsgrund des längeren Zurückliegens der Tathandlungen bei zwischenzeitigem Wohlverhalten zu Unrecht nicht berücksichtigt und war er daher bei der Strafbemessung durch den Berufungssenat amtswegig mildernd zu Gunsten des Bw. ins Kalkül zu ziehen.

Hinsichtlich der bei der Bemessung der Geldstrafe zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnisse des Bw. und seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat der Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis die Feststellung getroffen, dass das monatliche Einkommen des Bw. € 1.600,00 betrage und er sorgepflichtig für zwei Kinder sei.

Auf dem Abgabenkonto des Bw. haftet derzeit ein Rückstand von mehr als € 435.000,00 aus, welcher die derzeitige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. stark beeinträchtigt. Dieser Umstand wurde bei der erstinstanzlichen Strafbemessung nicht ins Kalkül gezogen und rechtfertigt daher eine Herabsetzung der Geldstrafe auf das aus dem Spruch der gegenständlichen Entscheidung ersichtliche Ausmaß.

Bei der Bemessung der Geldstrafe ist der Berufungssenat davon ausgegangen, dass sich der Wegfall des Milderungsgrundes der geständigen Rechtfertigung zum Vorliegen des Deliktes nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (bei Vorliegen eines Geständnisses zum Sachverhalt) mit dem Neuhinzukommen des Milderungsgrundes des längeren Zurückliegens der Tathandlungen bei zwischenzeitigem Wohlverhalten im Ergebnis aufwiegt.

Entsprechend dem Berufungsvorbringen des Bw. beruht die Herabsetzung der Geldstrafe durch den unabhängigen Finanzsenat auf der Berücksichtigung der vom Spruchsenat nicht festgestellten äußerst eingeschränkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw.

Der Strafberufung des Bw. war daher zu folgen, während der Strafberufung des Amtsbeauftragten aus den genannten Gründen kein Erfolg beschieden sein konnte.

Zu Recht hat der Spruchsenat im gegenständlichen Fall eine Zusatzstrafe gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG zu der mit Strafverfügung vom 25. Oktober 2004, StrafNr. XX, ausgesprochen. Mit der bezeichneten Strafverfügung des Finanzamtes Wien 1 vom 25. Oktober 2004 wurde über den Bw. wegen Begehung einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG wegen vorsätzlicher Nichtentrichtung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen für die Zeiträume Jänner 2002 bis Februar 2004 (L in Höhe von € 2.838,19 und DB, DZ in Höhe von € 624,83) eine Geldstrafe in Höhe von € 400,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 3 Tagen verhängt.

Gemäß § 20 Abs. 2 FinStrG kann bei Finanzvergehen, deren Ahndung in die Zuständigkeit des Spruchsenates fällt, eine Ersatzfreiheitsstrafe in einem Höchstausmaß von 3 Monaten verhängt werden. Mit der Verhängung einer Zusatzstrafe von 3 Monaten hat der Spruchsenat jedoch dieses Höchstausmaß der Ersatzfreiheitsstrafe unter Einbeziehung und Bedachtnahme

auf die Strafverfügung des Finanzamtes Wien 1 vom 25. Oktober 2004 überschritten und die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe erweist sich daher aus diesem Grund als rechtswidrig.

Bei der Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe ist entsprechend der zitierten Bestimmung des § 23 FinStrG die Schuld des Täters als Grundlage heranzuziehen und Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und zu berücksichtigen.

Auf Grund der Tatsache, dass im gegenständlichen Fall die Milderungsgründe des Geständnisses zum Sachverhalt, der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit, der teilweisen Schadensgutmachung und des langen Zurückliegens der Tathandlungen bei zwischenzeitigem Wohlverhalten den Erschwerungsgrund der mehrmaligen Tatentschlüsse des Bw. über einen längeren Zeitraum sowohl in ihrer Anzahl als auch in ihrer Gewichtung überwiegen, ist der Berufungssenat zum Ergebnis gelangt, dass trotz Schwere des Verschuldens des Bw. und trotz der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages von € 558.287,25 eine Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe in Höhe des gesetzlichen Höchstausmaßes, auch unter Einbeziehung der Strafverfügung des Finanzamtes Wien 1 vom 25. Oktober 2004, nicht gerechtfertigt ist.

Aus den genannten Gründen erachtet der Berufungssenat die aus dem Spruch ersichtliche Ersatzfreiheitsstrafe, welche ebenso wie die Geldstrafe als Zusatzstrafe zu verhängen war, tat- und schuldangemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Februar 2007