



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Finanzstrafsenat Salzburg 1

GZn. FSRV/0010-S/10,
FSRV/0015-S/10, FSRV/0002-S/11

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michael Schrattenecker sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Zisler und Mag. Dr. Friedemann Bachleitner-Hofmann als weitere Mitglieder des Senates in den Finanzstrafsachen gegen AD, Blockhauserrichter und ehem. Geschäftsführer, geb. xxx, Z, vertreten durch Mag. Christoph Oberleitner Steuerberatungsgesellschaft mbH, 5732 Mühlbach, Bicheln 1, wegen Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen des Beschuldigten vom 5. Februar 2010 und des Amtsbeauftragten HR Mag. Bernhard Berauer vom 8. März 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 4. Februar 2010, StrNr. 090/2009/00006-001, sowie über die Berufung des Beschuldigten vom 12. Jänner 2011 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. November 2010, StrNr. 090/2010/00009-001, in nichtöffentlicher Sitzung am 4. Jänner 2012 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl

zu Recht erkannt:

I. Den Berufungen des Beschuldigten wird Folge gegeben und die bekämpften Bescheide dahingehend abgeändert, dass sie – zusammengefasst – zu lauten haben:

Die beim Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See gegen AD unter den StrNrn. 090/2009/00006-001 und 090/2010/00009-001 anhängigen Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der vorsätzlichen Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr bis zum fünften Tag nach Fälligkeit von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume Mai bis November 2007 in Höhe von insgesamt € 51.663,20 und von Lohnabgaben betreffend die Lohnzahlungszeiträume 2008 und Jänner bis April 2009 in Höhe von insgesamt € 5.101,24 und damit begangener Finanzordnungswidrigkeiten werden im Zweifel zu seinen Gunsten (Umsatzsteuern, Lohnsteuer 2008) bzw. mangels Tatbegehung (Lohnabgaben Faktum "CW") und infolge Geringfügigkeit (restliche Lohnabgaben) gemäß §§ 136, 157 bzw. teilweise iVm § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

II. Die Berufung des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I als Organ des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 4. Februar 2010, StrNr. 090/2009/00006-001, ist AD schuldig gesprochen worden, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich [als Einzelunternehmer] betreffend die Voranmeldungszeiträume Mai bis November 2007 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 51.633,20 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begangen habe, weshalb über ihn gemäß § 49 Abs. 2 [ergänze: iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine [ergänze wohl: unter Bedachtnahme auf die nachstehend genannte Strafverfügung des Zollamtes Salzburg vom 27. August 2009, StrNr. 600/2009/00089-001, gemäß [§ 21 Abs. 3 FinStrG](#) zusätzliche] Geldstrafe in Höhe von € 3.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit [gemäß § 20 FinStrG] eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Tagen verhängt wurden; überdies wurden ihm [gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG] pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 300,00 auferlegt (Finanzstrafakt des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 97 ff).

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat im Wesentlichen folgende Feststellungen zugrunde (obgenannter Finanzstrafakt, Bl. 98 ff) [Anmerkungen des Berufungssenates in eckiger Klammer]:

Der 1961 in Wien geborene Beschuldigte betreibe nunmehr einen Getränkemarkt und verdiene monatlich netto rund € 1.000,00.

Er habe ein Gymnasium besucht, die Matura abgelegt und dann eine Fachschule für Betriebswirtschaft absolviert. Er habe "eine Sorgepflicht."

Er sei finanzstrafrechtlich vorbestraft, weil über ihn mit Strafverfügung des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See [tatsächlich: des Zollamtes Salzburg, siehe Finanzstrafakt StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 92] wegen fahrlässiger Verkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG von € 120,00 an Abgaben nicht näher bezeichneter Art im vereinfachten Verfahren gemäß § 146 FinStrG mit Strafverfügung vom 27. August 2009, StrNr. 600/2009/00089-001, eine Geldstrafe in Höhe von € 80,00 verhängt worden war.

Am 5. Februar 2008 habe beim Beschuldigten eine Außenprüfung stattgefunden [ABNr. 224008/08], wobei unter anderem festgestellt worden sei, dass er Blockhäuser "in Dorf" errichtet und diese Leistungen an die Firma "A-AG, Liechtenstein" mit dem Hinweis "Mehrwertsteuerfreie Lieferung zwischen Bauträger und Subunternehmer" ohne Umsatzsteuerausweis fakturiert habe. Es sei keine Umsatzsteuer abgeführt [entrichtet] worden. Auf der Rechnung habe der Beschuldigte die UID-Nummer des Leistungsempfängers nicht angeführt (Tz.1 des diesbezüglichen Berichtes).

Mit Bescheid vom 8. Februar 2008 habe das Finanzamt die Umsatzsteuer aus diesen Leistungen in Höhe von € 51.633,20 [in Form einer Zahllast für den Voranmeldungszeitraum November 2007] festgesetzt, wobei dieser Bescheid in Rechtskraft erwachsen sei.

Nach außen hin trete aber [statt der A-AG] ein AM [unter der Firma AM-Immobilien], ein Immobilienmakler, als Verkäufer der Häuser auf.

Der A-AG fehle es an der im Wirtschaftsleben üblichen und erforderlichen Organisation zur Abwicklung von Bauvorhaben in Österreich. Das Unternehmen agiere vom Ausland und bestehe offensichtlich nur auf dem Papier. Auf dem [ihm zugeordneten österreichischen] Abgabenkonto zu StNr. 68/xxx/yyyy sei [Anmerkung: bis zum 30. Juni 2008, siehe Buchungsabfrage] keine Bewegung ersichtlich.

Obwohl bereits Häuser verkauft wurden, sei weder eine Anmeldung [wohl gemeint: einer Anzeige des Beginns der gewerblichen und unternehmerischen Tätigkeit] noch eine Steuerzahlung erfolgt. Es sei ursprünglich, nämlich auch im hier in Rede stehenden Zeitraum, keine UID-Nummer vergeben worden; dies sei erst später erfolgt.

Geschäftsleitung, Betriebsvermögen, Rechnungswesen, Vermögens- und Ertragssituation, Anzahl der Dienstnehmer und dergleichen seien nicht bekannt.

Die A-AG sei in der Folge ebenfalls einer abgabenbehördlichen Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung Linz im Namen und Auftrag des Finanzamtes Graz-Stadt unterzogen worden; dabei wäre die Entscheidung getroffen worden, wonach die Liechtensteinische AG keine Unternehmerin im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz [UStG] 1994 sei (Bescheid vom 22. Dezember 2008 samt Bericht vom 5. November 2008).

In seiner Rechtsfertigung vom 13. Mai 2009 habe der Beschuldigte auf den Argumentationsinhalt seiner Berufung im Abgabenverfahren verwiesen.

Dort habe er gegen den Umsatzsteuerbescheid [betreffend das Veranlagungsjahr] 2007 vom 23. April 2007 [tatsächlich: vom 23. April 2008] [ergänze: mit welchem neuerlich die Anwendung des Reverse Charge in Bezug auf die Leistung des AD gegenüber der A-AG verweigert worden war] ausgeführt, dass die AG durch Geschäftsführer, Mitarbeiter und selbständige Vertretungspersonen nach außen in Erscheinung getreten sei. Dabei sei es zu Telefonaten und Schriftverkehr gekommen, weiters zu Vertragsabschlüssen in erheblichem Ausmaß mit Kunden und Lieferanten. Die Bauvorhaben seien tatsächlich ausgeführt und den Kunden die Verfügungsmacht verschafft worden. Von der genannten AG sei ein umfangreicher Zahlungsverkehr abzuwickeln gewesen. Die genannten Handlungen hätten zwangsläufig eine gewisse Organisation gefordert, sodass davon auszugehen sei, dass die A-AG über eine solche Organisation verfüge. Keineswegs sei erforderlich, dass die AG selber durch Mitarbeiter die Gebäude errichten lasse; sie könne sich auch diverser Subunternehmer bedienen.

[Dazu der Erstsenat:]

Die A-AG sei in Österreich nicht selbst aufgetreten. Ihre Interessen nehme Herr AM wahr. Dieser akquiriere auch die Kunden für die zu errichtende Blockhäuser und bespreche mit diesen die Planungen und Finanzierungen. Auch der Beschuldigte habe nur mit AM unmittelbaren Kontakt gehabt, abgesehen von einzelnen E-Mails mit Herrn GO von der A-AG , den er jedoch nicht persönlich gekannt habe.

Der Beschuldigte habe in den Jahren 2007 und 2008 – den beiden einzigen Jahren, in denen er sich mit der Errichtung von Blockhäusern beschäftigte – jeweils zweimal einen Auftrag von AM bzw. der AG erhalten. Aufgrund dieser Aufträge habe er bei einem finnischen Unternehmen die Blockhäuser erworben, welche dort hergestellt und dann in Einzelteilen nach Österreich direkt auf die Baustellen geliefert wurden. AD stellte die Blockhäuser auf den Liegenschaften überwiegend mittels Subunternehmer auf.

Den fehlenden Steuerausweis in seinen Fakturen bzw. die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer [für 2007] habe der Beschuldigte mit AM abgesprochen; auch die A-AG habe dieser Vorgangsweise zugestimmt.

Der Beschuldigte habe sich mit seiner Vorgangsweise auf § 19a UStG 1994 [gemeint: [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#)] bezogen, ohne sich allerdings mit den rechtlichen Voraussetzungen dieser Bestimmung auseinander zu setzen. So habe er sich weder bei einem Steuerberater noch beim Finanzamt erkundigt, sondern habe sich auf einen von ihm gelesenen Zeitungsartikel verlassen. Er hätte das System so verstanden, dass es der Erleichterung im Baugewerbe dienen sollte.

[Im Gegensatz dazu:] Ob der Beschuldigte sich tatsächlich beim eingeschalteten Treuhänder Dr.K, Rechtsanwalt in S, diesbezüglich erkundigt habe, stehe nicht fest.

Der Beschuldigte habe sich auf die Angaben des AM verlassen, dass es sich bei der A-AG um einen Bauträger gehandelt habe. Eine schriftliche Bestätigung dahingehend, dass die AG auch selbst und überwiegend Bauleistungen erbringe, habe er weder verlangt noch erhalten.

Um die UID-Nummer der A-AG habe er sich nicht gekümmert, weil er über einen Bescheid verfügte, mit dem der A-AG eine Steuernummer zugeordnet worden war.

Er habe auch nicht darüber nachgedacht, ob die obgenannte AG lediglich eine Briefkastenfirma sein könnte.

Zwischenzeitig habe der Beschuldigte den Schaden gutgemacht [Pfändung vom 16. April 2008 bzw. Saldozahlung vom 21. April 2008, siehe Buchungsabfrage vom 30. Mai 2008, Seite 26 der VwGH-Unterlagen zu Zl. 2010/15/0169].

AD habe zumindest billigend in Kauf genommen, dass er das System des § 19a [§ 19 Abs. 1a] UStG 1994 auch missverstanden haben könnte, habe er sich doch lediglich auf einen Zeitungsartikel verlassen.

Dass es sich bei der A-AG um ein Unternehmen gehandelt habe, das einer näheren Prüfung durch ihn bedurft hätte, bevor er sich auf die verfahrensgegenständliche Vorgangsweise eingelassen habe, hätte ihm bewusst gewesen sein müssen: Habe er doch mit diesem Unternehmen praktisch keinerlei Kontakt gehabt, sondern sei immer ein Immobilienmakler für dieses aufgetreten. Auch sei das Unternehmen nicht einmal in der Lage gewesen, eine UID-Nummer vorzuweisen. Auch hatte die AG ihren Sitz nicht in Österreich, sondern in Liechtenstein.

Diese Umstände hätten ihn zur Prüfung veranlassen müssen, ob die AG tatsächlich ein Bauträger sei und ob sie auch selbst im überwiegenden Maße Bauleistungen erbringe, andernfalls ja § 19a [§ 19 Abs. 1a] UStG 1994 nicht anwendbar gewesen wäre.

Nach den einschlägigen USt-Richtlinien hätte sich der Beschuldigte konkret eine schriftliche Bestätigung über diese Frage ausstellen lassen müssen.

Da der Beschuldigte all dies nicht getan habe, habe er in Kauf genommen, dass er zu Unrecht keine Umsatzsteuer fakturiert und nicht abführt [gemeint wohl: bis zum fünften Tag nach Fälligkeit nicht entrichtet].

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd eine volle Schadensgutmachung, als erschwerend eine einschlägige [?] Vorstrafe.

Ob AD nicht vielleicht doch mit AM und der A-AG insofern gemeinsame Sache gemacht habe, dass durch eine Hinterziehung der Umsatzsteuer eine andere Kalkulation möglich war, könne in Anbetracht des Umstandes dahingestellt bleiben, dass der Amtsbeauftragte ohnehin lediglich eine Bestrafung nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begeht habe.

Gegen diese Entscheidung haben sowohl der Beschuldigte als auch der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Berufung erhoben. Währenddessen AD eine Einstellung des Verfahrens begeht, beantragt der Amtsbeauftragte aus spezial- und generalpräventiven Gründen eine Erhöhung der verhängten Strafe.

Zur Sache bringt der Beschuldigte durch seinen Verteidiger im Wesentlichen, soweit relevant, wie folgt vor (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 104 ff):

Er habe darauf vertraut, dass vom Finanzamt Graz-Stadt der A-AG eine Steuernummer für Umsatzzwecke vergeben worden sei.

Es stehe völlig außer Frage, dass die Errichtung von Blockhäusern dem Grunde nach eine Bauleistung nach § 19 Abs. 1a UStG 1994 sei, da die Herstellung von Bauwerken ausdrücklich angeführt ist.

Der Inhalt der vom Beschuldigten geschlossenen Verträge sei klar und unmissverständlich auf die Errichtung von Blockhäusern bezogen, die Bezahlung erfolge nach Baufortschritt.

Da in diesen Lieferverträgen ausdrücklich jeweils ein bestimmter Endkunde angeführt worden war, liege der in § 19 Abs. 1a leg.cit. erster Absatz, zweiter Satz geforderte Hinweis des

Leistungsempfängers (hier: der A-AG) über die Beauftragung zur Erbringung der Bauleistung vor.

Im Jahre 2007 wäre der Beschuldigte in dem Irrglauben gewesen, die A-AG als Unternehmen aus dem Nicht-EU-Raum hätte [gemeint wohl: bekäme] keine UID-Nummer. Überdies sei der Besitz einer UID-Nummer keine Voraussetzung für die Anwendung des § 19 Abs. 1a UStG 1994.

Wie Herr AD erklärt habe, habe er die Steuerfrage auf Basis von Informationen aus der Kammerzeitung gelöst, zudem auch Geschäftspartner und sogar den Anwalt Dr.K kontaktiert. Er wäre auch bestrebt gewesen, gegenüber der AG die Umsatzsteuer richtig abzuliefern, indem er andere Umsätze (Betreuung, Planung), die keine Gebäudeerrichtung gewesen sind, dem Normalsteuersatz unterworfen habe.

Seine Kalkulation habe auf dem Nettopreis basiert. Durch die Vorschreibung der gegenständlichen Umsatzsteuer sei er faktisch ruiniert worden.

Im parallel geführten Abgabenverfahren betreffend die Umsatzsteuer des Veranlagungsjahres 2007 bezüglich AD erging am 25. Februar 2010 eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu GZ. RV/0062-S/09 folgenden Inhalts:

"Der Bw. [Berufungswerber] errichtet und vertreibt Blockhütten, die an die Firma A-AG , M in Liechtenstein mit dem Hinweis fakturiert wurden, dass mehrwertsteuerfreie Lieferungen zwischen Bauträger und Subunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 Z 1a [wohl: § 19 Abs. 1a] UStG vorliegen.

Mit Niederschrift bzw. Bericht der Betriebsprüfung des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 8.2.2008 wurde diesbezüglich für den Zeitraum 4/2007 bis 11/2007 Folgendes festgestellt:

Fakturierungen des Bw. an die A-AG in der gegebenen Form seien zu Unrecht vorgenommen worden. Die Leistungen habe man ohne USt-Ausweis in Rechnung gestellt. Eine USt sei nicht abgeführt worden; auf der Rechnung sei keine UID-Nr des Leistungsempfängers angeführt. Auch sei auf den Umstand, dass die A-AG als Leistungsempfänger mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt sei, nicht hingewiesen worden. Weiters sei mit den Käufern der Blockhütten ein Kaufvertrag und nicht ein Vertrag über die Errichtung von Blockhütten abgeschlossen worden. Die Leistungen wären auch nicht an einen Unternehmer erbracht worden, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt. Die Leistungen an die A-AG unterlagen folglich dem Normalsteuersatz.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ am 8.2.2008 einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 11/2007, der in Rechtskraft erwuchs.

Mit Schreiben vom 18.4.2008 zur Jahreserklärung 2007 führte der Bw. Folgendes aus:

Sachverhalt:

Herr AD hat 2007 mit der Firma A-AG mehrere Lieferverträge abgeschlossen, mit dem wesentlichen Inhalt für einzelne konkret namentlich angeführte Endkunden jeweils ein Blockhaus zu errichten. Vereinbart war dabei eine "mehrwertsteuerfreie Lieferung zwischen Bauträger und Subunternehmer".

Die Firma A-AG hat mit den Endkunden Kaufverträge abgeschlossen über jeweils ein "Almhaus" welches auf den Grundstücken der Endkunden zu errichten ist. Die Übergabe soll nach Fertigstellung erfolgen, wobei während der Bauphase laufend Teilzahlungen zu erbringen sind (nach Baufortschritt).

Die Endkunden stehen bereits vor Baubeginn fest, können sich für ein Haus nach ihren Vorstellungen entscheiden, stellen bei der Gemeinde den Antrag auf Baubewilligung und können während der Vertragslaufzeit Änderungen verlangen.

Steuerliche Beurteilung:

Herr AD errichtet für die Firma A-AG Blockhäuser aus Holz.

Dabei wird ein Bausatz in Finnland bestellt und von den Mitarbeitern der Firma AD aufgebaut. Da durch das Zusammenfügen von Material und Arbeit ein Gebäude errichtet wird, kommt es in umsatzsteuerlicher Hinsicht zur Erbringung einer Werklieferung nach § 3 (4) UStG. Unzweifelhaft ist die Errichtung eines Blockhauses die Herstellung eines Bauwerkes im Sinne des § 19 (I a) UStG. Herr AD erbringt daher eine Bauleistung.

Die Firma A-AG verkauft mehrere Häuser an Endkunden. Durch die Errichtung und den Verkauf von einigen Häusern wird die Unternehmereigenschaft der Firma A-AG im Sinne des § 2 UStG begründet.

Zu klären bleibt, ob auch die Firma A-AG mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt ist: Hierzu ist in umsatzsteuerlicher Hinsicht zunächst festzuhalten, dass die Firma A-AG nie Eigentümerin des Grundstückes ist, wodurch sich ergibt, dass die Firma A-AG keine umsatzsteuerfreie Grundstücksleistung nach § 6 (1) Z 9 UStG erbringen kann.

Vielmehr erbringt die A-AG an den Endkunden eine steuerpflichtige Werklieferung nach § 3 (4) UStG.

Die Werklieferung eines Gebäudes im umsatzsteuerlichen Sinn, wurde in den zivilrechtlichen Verträgen der A-AG, als Kaufvertrag über ein Almhaus bezeichnet. Die zivilrechtliche Bezeichnung ist für die steuerliche Einordnung unerheblich, vielmehr kommt es darauf an, ob die umsatzsteuerliche Werklieferung eine Bauleistung nach § 19 (Ia) UStG darstellt.

Bauleistungen sind nach § 19 (1a) alle Leistungen die zB der Herstellung von Bauwerken dienen. Es wird dabei nicht unterschieden ob es sich um Werklieferungen oder sonstige Leistungen handelt. Vielmehr ist, wie sich auch aus den Beispielen in den Umsatzsteuerrichtlinien ergibt, von einem umfassenden Verständnis auszugehen, dies

auch wohl deshalb da ansonsten der Zielsetzung der Regelung, nämlich uneinbringliche Zahllasten bei Subunternehmern zu vermeiden, der Boden entzogen würde. Wenn daher die Werklieferung von Fenstern (Fensterlieferung plus Einbau) laut den Beispielen des BMF bereits als Bauleistung anzusehen ist, wäre es wohl völlig unverständlich die Werklieferung eines Blockhauses (Bausatz plus Montage) nicht als Bauleistung anzusehen.

Wie dargelegt, handelt es sich daher bei den Kaufverträgen über Almhäuser der A-AG mit deren Kunden, um eine Werklieferung, die vom Begriff der Bauleistung umfasst ist.

Was die Frage der Beauftragung betrifft, ist anzuführen, dass der Kunde noch vor Baubeginn sich ein Haus aussuchen kann, auf die Gestaltung Einfluss nehmen kann, auch während der Bauphase Änderungswünsche vorbringen kann. Da der Kunde auch Eigentümer des Grundstückes ist, ist es logisch, dass er den Errichtungsauftrag an die Firma A-AG erteilt. Auch in den Lieferverträgen der A-AG mit Herrn AD ist ausdrücklich angeführt, dass das jeweilige Haus nicht für die A-AG selber bestimmt ist, sondern für den namentlich angeführten Endkunden. Da im Liefervertrag der Endkunde bereits genannt ist, ergibt sich daher mit überdeutlicher Klarheit, dass die A-AG ihrerseits genau von diesem Kunden beauftragt wurde.

Für Herrn AD war daher von vornherein klar, dass auch die A-AG nicht der Endkunde ist, sondern nur Teil der Unternehmerkette.

Als steuerliche Schlussfolgerung bleibt festzuhalten, dass Herr AD selber eine Bauleistung erbracht hat, für die Unternehmerin A-AG, die ihrerseits beauftragt war, eine Bauleistung zu erbringen. Solche Leistungen führen zwingend zum Übergang der Steuerschuld nach § 19 (1a) UStG 1994.

Zusammenfassung: Die Grundstückseigentümer stellen bei der Gemeinde Bauansuchen, beauftragen die A-AG mit der Errichtung eines Hauses nach ihren Vorstellungen, der Subunternehmer errichtet tatsächlich. Bei diesem Sachverhalt ist davon auszugehen, dass es sich um einen typischen Anwendungsfall einer steuerfreien Bauleistung handelt. Den Feststellungen der Außenprüfung kann daher bei Abgabe der Jahressteuererklärung keine Folge geleistet werden.

Auf Basis der dargelegten Rechtsansicht wird um erkläzungsgemäße Veranlagung ersucht.

Der Bw. hat überdies auf die seiner Ansicht nach unrichtige Bemessungsgrundlage verwiesen, da, wären die Beträge umsatzsteuerpflichtig, die Umsatzsteuer herauszurechnen wäre.

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 23.4.2008 wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 ua mit folgender Begründung festgesetzt:

Unternehmereigenschaft der A-AG : Gemäß § 19 Abs 1a UStG 1994 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.

Die Frage, ob der Empfänger Unternehmer ist, ist eine Vorfrage iSd § 116 Abs 1 [Bundesabgabenordnung] BAO, die von der Abgabenbehörde nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung dem Bescheid zugrunde zu legen ist. Durch den Verweis auf die §§ 21 und 22 BAO ist klargestellt, dass die Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch für die Beurteilung von Vortragen Beachtung finden.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, besitzt zwar jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt, doch ist allerdings ein Auftreten nach Außen und ein Mindestmaß an Organisation, die das Gebilde befähigt, selbst Leistungen zu erbringen, erforderlich. Fehlt es daran, sind die Leistungen den hinter dem Gebilde stehenden Personen zuzurechnen (vgl Ruppe, UStG³, § 2 Tz 17 und die dort angeführte Judikatur).

Nach Außen tritt nicht die A-AG , sondern ein gewisser AM-Immobilien als Verkäufer der Häuser auf:

- Lichtbilder vom 22.1.2008;
- Schreiben der A-AG an AD vom 8.2.2007: "Die Fa. AM-Immobilien , B-Straße ist bis zur Fertigstellung und Verkauf aller Häuser als Alleinvertriebsberechtigter ... verantwortlich."
- Schreiben Dr.k an BE vom 4.9.2007: "Die Fertigstellung und Übergabe des Almhauses hat Herr AM für Sie vorgenommen bzw wird dies derzeit vorbereitet. "
- Aktenvermerk vom 6.2.2008 über eine Besprechung mit Herrn AD : "Vor Ort wird die A-AG von Herrn AM vertreten. Herr AM vereinbart auch die Preise für die Blockhäuser mit Herrn AD . Auftretende Probleme oder dgl. werden mit Herrn AM besprochen. Mit dem Geschäftsführer der A-AG (Hr. go) hatte Herr AD bisher nichts zu tun".

Der A-AG fehlt es an der im Wirtschaftsleben üblichen und erforderlichen Organisation zur Abwicklung der gegenständlichen Bauvorhaben in Österreich. Die "Firma" agiert vom Ausland aus und besteht offensichtlich nur auf dem Papier. Geschäftsleitung, Rechnungswesen, Betriebsvermögen, Vermögens- und Ertragssituation, Anzahl der Dienstnehmer etc sind unbekannt. In diesem Zusammenhang wird auf die erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl Ritz, BAO³ § 115 Tz 10ff) des Herrn D hingewiesen.

Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a UStG 1994:

- a) Mangels Unternehmereigenschaft der A-AG kann die Steuerschuld nicht auf sie übergehen.

b) Die A-AG tritt dem Käufer (zB BE) gegenüber als Bauträgerin auf und verkauft das Gebäude vor der Fertigstellung, so dass sie nicht über Auftrag des Grundstückseigentümers tätig wird, da sie weiterhin Bauherr bleibt (vgl Rz 2602f UStR).

Ein Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a UStG liegt, wie auch im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5.2.2008 festgestellt, nicht vor. Die Umsätze sind daher der USt von 20% zu unterziehen.

Mit Berufung vom 8.5.2008 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 das Rechtsmittel der Berufung erhoben, wobei aber im Wesentlichen auf die bereits angeführten Gründe und auf Rz 2602f UStR verwiesen werde. Wiederholend werde auch auf die falsche Bemessungsgrundlage hingewiesen.

Ergänzend brachte der Bw. mit Schreiben vom 9.6.2009 vor, dass keine Bindungswirkung nach § 116 BAO eingetreten sei, da es sich bei der Unternehmereigenschaft der A-AG um keine Vorfrage handle und deswegen mehrere verfassungsrechtliche Rechte verletzt seien. Außerdem habe er vor Beginn seiner Tätigkeit die Mitteilung des Finanzamtes Graz Stadt vom 16.4.2007 (aktenkundig) bzgl. der Steuernummer der A-AG hinsichtlich *Festsetzung und Einhebung der Abgabe Umsatzsteuer (U)* erhalten.

Der Bw. verwies des Weiteren auf die Möglichkeit, infolge der ihm zugegangenen Niederschrift der Großbetriebsprüfung Linz vom 5.11.2008, die A-AG betreffend (Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 3 BAO), dass auch ein Dritter Leistungsempfänger und damit Steuerschuldner sein könnte.

Ergänzend ist zu bemerken, dass auf Anraten der Abgabenbehörde erster Instanz Ausgangsrechnungen mit Datum 6.2.2008 bis 19.5.2008 an die A-AG gelegt worden seien und zwar mit USt-Ausweis in Höhe von 20% den Leistungszeitraum 2007 betreffend. Diesbezügliche Kopien seien dem UFS mit Schreiben vom 4.11.2009 durch das Finanzamt vorgelegt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes schuldet der Bw. die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer subsidiär nach § 11 Abs 12 UStG.

In einem weiteren Schreiben an den UFS vom 15.2.2010 betonte der Bw., dass er in Bezug auf die bisherige Vorgangsweise des Finanzamtes sehr verunsichert sei; so sei ihm mitgeteilt worden, dass die vorgeschriebene Umsatzsteuer von der A-AG als Vorsteuer zurückgeholt werden könnte. Aus diesem Grund habe er gegen den Umsatzsteuerbescheid 11/2007 keine Berufung erhoben. Diese Zusage sei nicht eingetreten und auch die Aussetzung der Einhebung sei verweigert worden, obwohl er gerade wegen der Zusage des Finanzamtes keine Berufung eingebracht habe. Überdies sei eine Betriebsprüfung der A-AG durch die GroßBP initiiert und deswegen das Verfahren verzögert worden, um sich auf die - angebliche - Bindungswirkung nach § 116 BAO berufen zu können. Schon im April 2008 sei dem Finanzamt bekannt gewesen, dass die A-AG kein Unternehmer sei; trotzdem sei abgewartet worden, um sich auf einen Bescheid bzgl. der A-AG berufen zu können. Weitere Verzögerungen seien Trickserei, mit dem Ziel, der Berufung vom 8.5.2008 die rechtstaatliche Überprüfung zu verwehren.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber im Jahr 2007 nur Teilzahlungen erhalten habe, da die Umsatzsteuer nicht zum Entgelt gehöre, wäre diese herauszurechnen. Die geänderten Rechnungen seien auf Basis der Information des Prüfers mit Datum 2008 ausgestellt worden.

Weiters müsste Herr AM als Leistungsempfänger der Bauleistung festgestellt werden, wie dem Betriebsprüfungsbericht der A-AG entnommen werden könne. Die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht sei an AM übergegangen und die A-AG sei nur zum Schein dazwischengeschaltet worden. Der Bw. habe auch Rechnungen vorgelegt, die direkt von AM abgezeichnet wurden.

Zur Bindungswirkung sei auszuführen, dass die A-AG im Ausland Projekte abgewickelt habe und nicht nur die österreichische Tätigkeit beurteilt hätte werden dürfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 19 Abs. 1 (1a) UStG [§ 19 Abs. 1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung] lautet: Bei Bauleistungen wird 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, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

§ 11 Abs 1a UStG lautet: Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c und Abs. 1d aus, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er in den Rechnungen die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen.

§ 116 Abs 1 BAO lautet: Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Die bescheiderlassende Behörde stützt sich in der angefochtenen Entscheidung im Wesentlichen auf zwei Gründe: Zum Ersten auf die fehlende Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und zum Zweiten darauf, dass Rz 2602f UStR anwendbar sei.

Zunächst wird auf die oben dargestellte Niederschrift vom 8.2.2010 einzugehen sein, in der das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See (Betriebsprüfung) formale Gründe angibt, die geeignet sein sollen, einen Übergang der Steuerschuld zu verhindern.

Zunächst stützt sich die Behörde auf den Umstand, dass keine UID-Nummer auf den Rechnungen an die A-AG angeführt wurde.

Hierzu ist festzuhalten, dass § 11 Abs 1a UStG in der Tat die Angabe der UID-Nummer des Leistungsempfängers verlangt. Eine gesetzliche Bestimmung, dass eine Nichterfüllung dieser Vorschrift den Übergang der Steuerschuld verhindere, kann seitens des UFS jedoch nicht erkannt werden. Vielmehr lässt sich nach hL ein Übergang der Steuerschuld durch das bloße Fehlen der UID-Nr auf der Rechnung gerade nicht unterbinden (s. *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig [Hrsg.], UStG-Kommentar, § 11 Rz. 134*).

Im ggstl. Fall hat das Fehlen der Angabe der UID-Nr. des Leistungsempfängers folglich keinen Einfluss auf den Übergang der Steuerschuld.

Des Weiteren soll der Leistungsempfänger zu Unrecht auf den Hinweis verzichtet haben, dass er mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt gewesen sei. Unabhängig davon, dass der Gesetzgeber diesen Hinweis nach § 19 Abs 1a erster UAbs UStG an keine Formvorschriften bindet, dieser Hinweis folglich auch bloß mündlich erteilt werden könnte (s. UStR 2000 Rz. 2602e), mag daraus für die Abgabenbehörde ebenfalls nichts gewonnen sein. So geht nach hL die Steuerschuld auch dann über, wenn der Hinweis – in welcher Form auch immer – unterblieben sei (*Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig [Hrsg.], UStG-Kommentar, § 19 Rz. 29*). Es handelt sich dabei um keine materielle Voraussetzung (*Ruppe, USt-Kommentar³, § 19 Rz. 19/5*).

Es ist weiters zu prüfen, nachdem bereits festgestellt wurde, dass weder der fehlende Hinweis auf die Beauftragung der Erbringung einer Bauleistung, noch die fehlende UID-Nummer des Leistungsempfängers die Rechtsansicht des Finanzamtes stützen, ob andere Gründe vorliegen, die geeignet wären, den Übergang der Steuerschuld zu verhindern.

Ein wesentliches Tatbestandsmerkmal in diesem Zusammenhang ist die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers. Gerade auf diesen Umstand, nämlich auf das Fehlen derselben, hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz im Veranlagungsverfahren gestützt. Überdies ist in weiterer Folge ein rechtskräftiger Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2007 vom Finanzamt Graz-Stadt am 22.12.2008 erlassen worden, in dem die Unternehmereigenschaft der A-AG (Leistungsempfänger) versagt wurde.

Es ist folglich zu prüfen, ob der A-AG Unternehmereigenschaft zukommt bzw. ob es sich hierbei um eine Vorfrage nach § 116 BAO handelt:

Der Begriff der Vorfrage kann aus § 116 BAO alleine zunächst nicht definiert werden. Die Vorfrage ist Ausfluss des Gedankens der "Einheit der Rechtsordnung". Die Entscheidungen von Verwaltungsbehörden sind oftmals von zu klärenden Rechtsfragen abhängig, die als Hauptfrage von einer anderen Behörde zu entscheiden sind. Es handelt

sich bei einer Vorfrage um eine Frage, die von einer in einer bestimmten Verwaltungsangelegenheit zuständigen Behörde nicht selbst entschieden werden kann, da diese nicht zuständig ist, die aber eine notwendige Grundlage für ihre Entscheidung darstellt und auch berücksichtigt werden muss (VwGH 22.10.1980, 3217/79). Unter einer Vorfrage ist somit eine für die Entscheidung der Verwaltungsbehörde präjudizielle Rechtsfrage zu verstehen, über die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden ist. Eine Vorfrage liegt dann vor, wenn der relevante Tatbestand ein Element enthält, das für sich allein Gegenstand der bindenden Entscheidung der anderen Behörde ist (so *Mannlicher/Quell*, Verwaltungsverfahren, 243; VwGH 31.10.1991, 89/16/0082).

Die Entscheidung der Hauptfrage ist durch die Beurteilung der Vorfrage kausal bedingt (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, 1321). Es muss sich bei der zu klarenden Vorfrage um eine solche handeln, deren Lösung unabdingbare Voraussetzung für die Entscheidung in der Hauptsache ist.

Der Spruch einer Entscheidung hat einen Bindungseffekt zur Folge. Handelt es sich aber bei der Lösung der Vorfrage als Hauptfrage durch eine andere Behörde lediglich um eine rechtliche Würdigung, die nur in der Begründung des Bescheids (Urteils) zum Ausdruck kommt, liegt keine tatsächliche Vorfrage vor, da es an dem Erfordernis der Entscheidung fehlt (*Stoll*, Vorfragenbeurteilung im Abgabenverfahren, Bindung der Abgabenbehörden an Entscheidungen anderer Behörden und an Entscheidungen der Gerichte, ÖStZ 1967, 7. *Kralik*, Die Vorfrage im Verfahrensrecht, 50; VwGH 26.02.1981, 2878/79). Der Inhalt des Spruchs entscheidet als Maßstab über die Zugehörigkeit eines Rechtsproblems zur Haupt- oder Vorfrage (*Vogel*, Die Vorfrage im Abgabenverfahren, FJ 1972, 143).

Gemäß § 116 Abs 1 BAO sind nun die Abgabenbehörden berechtigt, Vorfragen nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauungen zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Liegt noch keine bindende Entscheidung der anderen Behörde vor, hat die Abgabenbehörde die Möglichkeit, die zu klarenden Rechtsfrage als Vorfrage selbst zu beurteilen und diese Beurteilung der Lösung in der Hauptsache selbst zugrunde zu legen (*Stoll*, Vorfragenbeurteilung im Abgabenverfahren, Bindung der Abgabenbehörden an Entscheidungen anderer Behörden und an Entscheidungen der Gerichte, ÖStZ 1967, 7).

Die Zulässigkeit der Beurteilung einer Vorfrage durch die Abgabenbehörde besteht nur solange, bis eine bindende Entscheidung der anderen Behörde vorliegt.

Im ggstl. Fall wurde nun im Zuge der Veranlagung durch das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See (Bescheiddatum 23.4.2008) die Unternehmereigenschaft der A-AG in der Begründung des angefochtenen Bescheides beurteilt und im Ergebnis verneint. Nach Ansicht des Finanzamtes liegt jedenfalls eine Vorfrage im Sinne des § 116 BAO vor.

Dem Finanzamt ist hierbei Recht zu geben: Zunächst deswegen, da es sich bei der Prüfung der Unternehmereigenschaft um eine Frage im Sinne des § 2 UStG handelt. Die Frage der Aktivlegitimation eines

Subjekts, eine Steuererklärung im Sinne des UStG abzugeben mit dem Ergebnis einer Veranlagung, ist kein Mehrparteienverfahren, da es der Antragsteller, ja nur der Antragsteller selbst es ist, der durch seine Erklärung ein Veranlagungsverfahren in Gang setzt oder nicht. Aus diesem Grunde ist die Klärung der Unternehmereigenschaft der A-AG durch das Finanzamt Graz-Stadt bzgl. des Umsatzsteuerbescheides 2007 v. 22.12.2008 nur an diesen Adressaten selbst zugestellt worden. In diesem Verfahren war sohin dem Bw. auch keine Parteistellung eingeräumt. Wohl war das Finanzamt berechtigt, etwaige Geschäftspartner als Zeugen oder Auskunftspersonen zu den Aktivitäten, der Organisation etc zu befragen, daraus erwächst aber kein Recht des Bw., parteiähnliche Interessen geltend machen zu können oder einen USt-Bescheid, der die Unternehmereigenschaft hier der A-AG im Hauptverfahren verneint, anzufechten oder gar eine Aufhebung nach § 299 BAO mit Erfolg zu beantragen.

Der Wortlaut nach § 19 (1a) UStG "Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist" lässt es folglich zu, diese Frage als Vorfrage im Verfahren der Bw. zu beurteilen.

Nach Erlassung des USt-Bescheides 2007 am 22.12.2008 durch das Finanzamt Graz-Stadt lag aber eine bindende Entscheidung einer anderen Behörde vor.

Es mag hier freilich eingeräumt werden, dass der Spruch des die Vorfrage entscheidenden Bescheides des Finanzamtes Graz-Stadt zumindest missverständlich ist: Das Finanzamt Graz-Stadt hat nämlich im Spruch bzw. in der Begründung des elektronischen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2007 generell die USt hinsichtlich Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für steuerpflichtigen Lieferungen mit € 0,00 bzw. die Summe der Umsatzsteuer mit € 0,00 und auch den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit € 0,00 angesetzt und im elektronischen Teil der Begründung zusätzlich angeführt, dass eine "Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfungen vorgenommen wurde".

Der Spruch des Bescheides weist folglich nicht eindeutig auf eine Nichterfüllung der Unternehmereigenschaft hin, was schon daran zu erkennen ist, dass das Finanzamt eine Veranlagung durchgeführt hat, auch wenn das Ergebnis eine Summe von € 0,00 ausmacht. Allerdings wird in Zusammenschau mit der Begründung, die auf den Bericht der Außenprüfung des Finanzamtes Graz-Stadt verweist, deutlich, dass der Wille der Behörde sich darauf stützt, der A-AG keine Unternehmereigenschaft zuzuerkennen, was auch für den UFS ohne Zweifel aus den in der Niederschrift über die Prüfung vom 5.11.2008 zu erkennen ist.

Da aber nun eine – rechtskräftige – Entscheidung des Finanzamtes Graz-Stadt vorliegt, kann auf nähere Ausführungen durch den UFS verzichtet werden, da jedenfalls eine Bindungswirkung für das ggstl. Verfahren eingetreten ist (so schon FLD Wien, NÖ, Bgld 2.4.1996, Senat V, 16-95/334/09; FJ-LS 1996/31).

Der Bw. bringt darüber hinaus vor, dass ein Verstoß gegen mehrere verfassungsrechtlich normierte Grundrechte vorliege. Unabhängig davon, dass dies wenig substantiiert vorgebracht wird, bleibt das System der Vorfrage nach § 116 BAO ein Rechtsinstitut, das – unter Einhaltung verfassungsrechtlicher Verfahrensprinzipien - ein rechtstaatliches Verfahren nicht verhindert, sondern im Gegenteil garantiert, wie bereits ausgeführt wurde. Der Bw.

übersicht nämlich, dass die Unternehmereigenschaft nur eines von mehreren Tatbestandsmerkmalen bildet, die im Ergebnis einen Übergang der Steuerschuld zur Folge haben kann.

Um die Frage zu klären, wer im Sinne des § 19 Abs 1a UStG Steuerschuldner ist, kommt es nämlich im Wesentlichen auch auf die Person des Leistungsempfängers an. Die Beantwortung der entscheidungserheblichen Frage an wen der Bw. geleistet hat, wer Empfänger seiner Leistung ist, ist indessen keine Vorfrage, die in einem anderen Verfahren zu klären wäre, sondern um eine Frage, die im gegenwärtigen Verfahren geklärt werden muss und in dem aus diesem Grund der Bw. auch sein Rechtsschutzinteresse wahren kann. Schon aus diesem Grunde ist der Bw. in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten nicht beschnitten. Eine darüber hinausgehende Begründung bzgl. Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Grundrechte wurde weder behauptet noch nachgewiesen.

Der Bw. behauptet nun einerseits, dass sein Geschäftspartner ausschließlich die A-AG gewesen sei, stützt sich aber trotzdem in diesem Zusammenhang auch darauf, dass die Person des "Leistungsempfängers" ein Dritter sein könnte, wie das im Betriebsprüfungsbericht der A-AG ausgeführt wurde.

Nach herrschender Lehre (vgl *Ruppe*, UStG³ § 12 Tz 64, § 1 Tz 258; *Wieland/Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* UStG Kommentar § 1 Rz 103; *Scheiner/Kolacny/Caganek* Kommentar zur Mehrwertsteuer Band IV Anm 181 und 182) ist Leistungsempfänger bei vertraglich geschuldeten Leistungen, wer sich die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten. Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgen der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmen die Person des Leistungsempfängers nach der schuldrechtlichen Anspruchslage.

Eine Feststellung darüber, ob die A-AG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – und zwar unabhängig von der Qualifikation als Unternehmen – auch Leistungsempfänger ist oder ob einem Dritten eine zentrale Stellung zukommt mit dem Ergebnis, dass dieser als Leistungsempfänger in Betracht gezogen werden könnte oder im Gegenteil aus welchen Gründen er eben nicht als Leistungsempfänger in Frage kommt, bleibt unerheblich. Es bleibt auch unwesentlich, ob andere mitbeteiligte Personen unternehmerisch tätig gewesen sind.

Leistungsempfänger bleibt sohin immer derjenige, welcher aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt oder verpflichtet ist. Für eine Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Nutznießer der Leistung) lässt das Gesetz keinen Raum.

Dem Bw. ist wohl zuzustimmen, dass nach dem von ihm vorgelegten Bericht der Großbetriebsprüfung Linz in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Zurechnung der Umsätze anders gesehen werden könnte; es muss hier aber nicht näher ermittelt oder mit Sicherheit ausgeschlossen werden, dass es tatsächlich ein Dritter war, der begünstigt wurde. Zwischen der A-AG und dem Bw. sind nicht nur eine Reihe von Lieferverträgen abgeschlossen, sondern auch Zahlungen geflossen. Schon aus diesem Grund zeigt sich, dass der Bw. zivilrechtlich tatsächlich der

A-AG verpflichtet war und diese aus diesem Grunde auch als zivilrechtlicher Leistungsempfänger angesehen werden kann.

Die Feststellung der Unternehmereigenschaft der A-AG durch den UFS in diesem Verfahren ist jedenfalls rechtlich nicht möglich, da diese Rechtsfrage bindend durch das Finanzamt Graz-Stadt geklärt wurde.

Da es schon an den grundsätzlichen Voraussetzungen des Übergangs der Steuerschuld mangelt, waren weitere Gründe nicht näher zu prüfen.

Zum Antrag des Bw. auf Verminderung der Bemessungsgrundlage ist anzumerken, dass geänderte Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis (auf Basis der Information des Prüfers) mit Datum 2008 ausgestellt wurden. Ein Herausrechnen der Umsatzsteuer kann daher nicht mehr Gegenstand dieses Verfahrens sein, sondern wird in den Folgejahren auf Antrag des Bw. von der Abgabenbehörde erster Instanz zu berücksichtigen sein.

Abschließend darf bemerkt werden, dass nach Ansicht des UFS der Bw. im Jahr 2007 nicht voraussehen konnte, dass das Finanzamt nachträglich (Bescheid vom 22.12.2008) und rückwirkend für das Jahr 2007 die Unternehmereigenschaft der A-AG versagen wird. Der Bw. musste nach Ansicht des UFS auch mit einem solchen Umstand im gesamten Kalenderjahr 2007 nicht rechnen. Immerhin ist die A-AG ihren Zahlungspflichten dem Bw. gegenüber nachweislich nachgekommen und es hat umfangreichen E-Mail-Verkehr gegeben. Der Bw. hat sich auch auf die – ihm von der A-AG zu Verfügung gestellte – Auskunft des Finanzamtes Graz vom 16. April 2007 verlassen, die lautet: *Das Finanzamt erlaubt sich, Ihnen ihre Steuernummer: XY für die Festsetzung und Einhebung der Abgabe Umsatzsteuer bekannt zu geben* und daraus geschlossen, dass an der Unternehmereigenschaft der A-AG nicht zu zweifeln wäre.

Eine Berücksichtigung dieser Umstände ist im streitgegenständlichem Verfahren aus rechtlichen Gründen nicht möglich, bleibt einem Verfahren nach § 236 BAO vorbehalten (vgl. BFH 30. 4.2009 V R 15/07).

Aufgrund der oa Sach- und Rechtslage war – wie im Spruch ausgeführt – zu entscheiden."

Im Zuge der Aktenvorlage beantragte das Finanzamt [für dieses der Amtsbeauftragte], die Berufung als unbegründet abzuweisen, wobei zu den Ausführungen in der Berufungsschrift vom 5. Februar 2010 – soweit relevant – im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen wurde:

A) Den Behörden zuzurechnende Schlamperei, gehäuftes Verkennen der Rechtslage und bewusste Missachtung von Rechtsvorschriften:

1. Hinsichtlich der Vergabe einer Steuernummer an die A-AG dürfe darauf hingewiesen werden, dass Steuernummern nicht Tatbestandselement einer Norm sind, die für den Steuerpflichtigen eine belastende oder begünstigende steuerliche Behandlung festlegt.

Steuernummern dienten nur der Administrierung der Abgabenerhebung (vgl VwGH 8.2.2007, 2006/15/0363).

2. Hinsichtlich der Vergabe einer UID-Nummer an die A-AG gebe der Verteidiger in seinem Schreiben vom 9. Oktober 2009 (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 68 selbst an, dass sich der Beschuldigte erst nach der Außenprüfung, also nach Verwirklichung des strafrechtlich relevanten Sachverhaltes an die A-AG mit der Bitte um Mitteilung der UID-Nummer gewandt habe. Tatsächlich habe das Finanzamt Graz-Stadt erst- und letztmalig mit Vergabebescheid vom 10. April 2008 (Gültigkeitsbeginn 10. April 2008) die UID-Nummer ATUxxxx vergeben (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 116). Im für das gegenständliche Strafverfahren maßgeblichen Zeitraum bis 20.1.2008 wäre keine UID-Nummer vergeben und aufrecht gewesen (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 13).

3. Die Vergabe und Aufrechterhaltung der UID-Nummer durch das Finanzamt Graz-Stadt sei offensichtlich irrtümlich erfolgt, sei jedoch für das gegenständliche Strafverfahren nicht rechtserheblich.

4. Sowohl mit Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 11/2007 vom 8. Februar 2008 als auch mit Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 23. April 2008 seien die Umsätze des Beschuldigten an die A-AG mit dem Normalsteuersatz festgesetzt worden (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 7 und 26). Der UFS habe mit Berufungsentscheidung vom 25. Februar 2010, GZ. RV/0062-S/09, die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 als unbegründet abgewiesen (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 109). Von einem Verkennen der Rechtslage durch das Finanzamt könne daher keine Rede sein.

5. Eine derartige Zusage [wohl dass die Umsatzsteuer als Vorsteuer der AG gleichsam zurückgeholt werden könne] könne dem Veranlagungsakt nicht entnommen werden. Eine derartige Zusage wäre jedoch auch nicht rechtserheblich, weil das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See für die Erhebung der Abgaben der A-AG nicht zuständig ist (vgl § 12 AVOG). Der Beschuldigte sei unabhängig vom Vorsteuerabzug durch die A-AG verpflichtet gewesen, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Ein Rechtsmittel gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 11/2007 hätte zu keinem Erfolg geführt (vgl die obgenannte Berufungsentscheidung UFS betreffend Umsatzsteuer 2007).

6. und 7. Auf Grund des vollstreckbaren Rückstandsausweises vom 10. April 2008 über einen vollstreckbaren Abgabenrückstand in Höhe von € 67.242,49 leitete das Finanzamt gemäß § 5 Abs. 2 AbgEO die Vollstreckung ein. Anlässlich einer Vollstreckungsamtshandlung am 16. April

2008 händigte der Berufungswerber dem Einbringungsorgan einen Geldbetrag in Höhe von € 17.915,92 aus und vereinbarte mit dem Einbringungsorgan, den noch offenen vollstreckbaren Abgabenzurückstand in Höhe von € 50.000,00 am 23. April 2008 in bar zu entrichten. Der Vollstrecker habe die Pfändungsgebühr gemäß § 26 Abs. 1 Iit. a AbgEO in Höhe von 1 % vom einzubringenden Abgabenbetrag, das sind € 673,43 fest.

Anlässlich der Vollstreckungsamtshandlung am 23.4.2008 sei dem Einbringungsorgan jedoch ein Zahlungsbeleg vom 21. April 2008 über den Betrag von € 50.000,00 vorgewiesen worden, so dass der Vollstrecker gemäß § 20 AbgEO mit der Durchführung der Vollstreckung innegehalten habe. Auf Grund der Berufung des Abgabenschuldners vom 13. Mai 2008 sei die Pfändungsgebühr mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2008 auf einen Betrag von € 172,42 herabgesetzt worden (BI 37 bis 46 EB-Akt).

8. Der Berufungswerber habe am 17. April 2008 einen Antrag auf Stundung des noch offenen Betrages von € 50.000,00 bis 17. Mai 2008 gestellt. Dieser Antrag sei mit Bescheid vom 21. April 2008 abgewiesen worden.

Gemäß § 212 Abs. 2 Iit. a BAO seien von der EDV für 4 Tage Stundungszinsen in Höhe von € 56,75 berechnet und mit Bescheid vom 9. Mai 2008 festgesetzt worden, wobei jedoch die vom Beschuldigten am 16. April 2008 geleistete Zahlung in Höhe von € 17.915,92 nicht berücksichtigt wurde. Nach Berücksichtigung dieses Betrages ergab sich eine Bemessungsgrundlage von € 49.326,57 und Stundungszinsen in Höhe von € 41,63, die den Mindestbetrag von € 50,00 nicht erreichten und somit nicht festzusetzen waren (BVE vom 2. Juni 2008; BI 48 bis 55 EB-Akt).

.....

B) Bauleistung dem Grunde nach:

Im gegenständlichen Strafverfahren stehe nicht die Frage im Vordergrund, ob Bauleistungen vorliegen oder nicht, sondern die Tatsache, dass die für einen Übergang der Steuerschuld erforderliche steuerliche Unternehmereigenschaft der A-AG im hier maßgeblichen Zeitraum nicht gegeben und dies für den Beschuldigten nach außen erkennbar gewesen wäre. Dem äußerlichen Anschein nach sei nicht die A-AG, sondern ein gewisser AM-Immobilien als Unternehmer aufgetreten. Die A-AG habe im maßgeblichen Zeitraum weder eine UID-Nummer noch eine Bestätigung des zuständigen Finanzamtes noch eine Bestätigung, dass sie mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, vorweisen können.

C) Hinweis Beauftragung:

Gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 habe der Leistungsempfänger auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Der Umstand, dass der Beschuldigte keine diesbezügliche schriftliche Bestätigung von der A-AG hatte und sich trotzdem mit einer Umsatzsteuer-Nettoverrechnung einverstanden erklärte, sei ein weiteres Indiz dafür, dass ihm die Möglichkeit der Verwirklichung eines deliktischen Sachverhaltes als nahe liegend erschien.

D) ATU-Nummer:

Wie bereits oben angeführt, habe sich der Beschuldigte erst nach der Außenprüfung, also nach Verwirklichung des strafrechtlich relevanten Sachverhaltes an die AG mit der Bitte um Mitteilung der UID-Nummer gewandt. Tatsächlich habe das Finanzamt Graz-Stadt erst- und letztmalig mit Vergabebescheid vom 10. April 2008 die UID-Nummer ATUxxxx vergeben.

In Anbetracht der Ausbildung und der beruflichen Tätigkeit des Beschuldigten sowie der vorliegenden für ihn klar erkennbaren widrigen Umstände (siehe unten Pkt. E) erscheine die Behauptung, er sei im Irrglauben gewesen, dass die AG als Unternehmen aus dem Nicht-EU Raum keine UID-Nummer hätte und er habe auf die Richtigkeit der im April 2007 vom Finanzamt Graz-Stadt vergebenen Steuernummer für Zwecke der Umsatzsteuer vertraut, nicht glaubwürdig.

E) Vorsatz:

Herr AD habe gewusst und wisse als Unternehmer mit langjähriger Berufserfahrung, dass der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, unterliegen (§ 1 Abs. 1 UStG 1994) und dass der Unternehmer eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten hat (§ 21 Abs. 1 UStG 1994). Trotz dieses Wissens habe der Beschuldigte die Umsatzsteuer 5-11/2007 in Höhe von € 51.633,20 aus seinen im Inland erbrachten steuerpflichtigen Leistungen an die A-AG nicht an das Finanzamt erkennbar.

Im gegenständlichen Fall wäre für den Beschuldigten von Anfang an klar erkennbar gewesen, dass er mit einem ausländischen Gebilde,

- das seinen Sitz in einer bekannten Steueroase habe,
- das in das Geschäft dazwischen geschaltet worden sei,
- der es an der im Wirtschaftsleben üblichen und erforderlichen Organisation zur Abwicklung von Bauvorhaben in Österreich fehlte (kein Anlagevermögen, keine Dienstnehmer) und das

sämtliche Leistungen, die mit dem Bau in Zusammenhang standen, von Drittunternehmern in Österreich zukaufte,

- das nach außen hin weder zu den Kunden noch zu den Lieferanten in Erscheinung getreten sei,
- bei der ein inländischer Unternehmer, nämlich ein gewisser AM-Immobilien als Vermittler der Häuser und als Koordinator für die Bauausführung eine Schlüsselfunktion, die einem Bauträger gleichkommt, innehatte und dieser inländische Unternehmer als Verkäufer der Häuser und als Ansprechpartner für die Kunden und Lieferanten aufgetreten sei,

kontrahiere (vgl Niederschrift der G-BP Linz vom 5. November 2008 betreffend A-AG , Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 39).

Diese Umstände hätten den Beschuldigten dazu veranlassen müssen, zu prüfen, ob die A-AG tatsächlich Unternehmerin (Bauträger) ist und ob sie auch selbst in überwiegendem Maße Bauleistungen erbringe, da andernfalls § 19 Abs. 1a UStG 1994 nicht anwendbar sei. Der Beschuldigte habe dies jedoch unterlassen. Er habe sich weder eine UID-Nummer vorweisen lassen noch habe er eine Auskunft des zuständigen Finanzamtes eingeholt. Er habe auch nicht über eine schriftliche Bestätigung seitens der A-AG verfügt, dass sie mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sei. Der Beschuldigte habe trotz Vorliegens dieser widrigen Umstände Nettoverrechnung für seine erbrachten Leistungen an die A-AG vereinbart und die inkriminierte Umsatzsteuer erst nach Festsetzung durch das Finanzamt entrichtet.

Auf Grund seiner Ausbildung zum Betriebswirt, seiner Berufserfahrung als Unternehmensberater und der vorliegenden für ihn klar erkennbaren widrigen Umstände vertritt das Finanzamt [der Amtsbeauftragte] die Ansicht, dass es der Beschuldigte zumindest für möglich gehalten habe, dass er durch Unterlassen der Entrichtung der genannten Umsatzsteuervorauszahlungen einen deliktischen Sachverhalt verwirklichen werde.

Mit einem weiteren Erkenntnis des Spruchsenates I als Organ des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 25. November 2010, StrNr. 090/2010/00009-001, ist AD überdies – nach mündlicher Verhandlung in Abwesenheit des trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienenen Beschuldigten – schuldig gesprochen worden, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich als Wahrnehmender [der steuerlichen Interessen] der zGmbH, Z, betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner 2008 bis Februar 2009 Lohnsteuern in Höhe von € 2.575,46 (12/08 € 1.553,36 + Abfuhrdifferenz 2008 € 222,00 + 01, 02/09

€ 800,10) sowie betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner 2008 bis April 2009 Dienstgeberbeiträge [zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen] in Höhe von € 2.305,68 (12/08 € 368,70 + Abfuhrdifferenz 2008 € 1.195,93 + 01-04/09 € 741,05) und Zuschläge zu diesen in Höhe von € 220,10 (12/08 € 35,23 + Abfuhrdifferenz 2008 € 114,06 + 01-04/09 € 70,81) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und hiedurch [weitere] Finanzordnungswidrigkeiten nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begangen habe, weshalb über ihn gemäß § 49 Abs. 2 [ergänze: iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine [unter Bedachtnahme auf die Strafverfügung des Zollamtes Salzburg vom 27. August 2009, StrNr. 600/2009/00089-001, gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG weitere *zusätzliche*] Geldstrafe in Höhe von € 400,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit [gemäß § 20 FinStrG] eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Tagen verhängt wurden; überdies wurden ihm [gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG] pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 40,00 auferlegt (Finanzstrafakt des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See zu StrNr. 090/2010/00009-001, Bl. 47 ff).

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat im Wesentlichen folgende Feststellungen zugrunde (obgenannter Finanzstrafakt, Bl. 98 ff) [Anmerkungen des Berufungssenates in eckiger Klammer]:

Der Beschuldigte sei Geschäftsführer der zGmbH gewesen, über welche am 11. Juni 2009 das Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Sein derzeitiges Nettoeinkommen sei unbekannt, ebenso, ob der Beschuldigte "über Sorgepflichten verfüge" [siehe aber obenstehend].

Anlässlich einer am 3. Juli 2009 stattgefunden habenden Lohnsteuerprüfung habe der Prüfer Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen für das Jahr 2008 in Höhe von € 1.531,99 festgestellt. Die Lohnabgaben für die Dienstnehmer CW , EW und AK seien nicht entrichtet bzw. angeführt worden. Weiters habe das Finanzamt festgestellt, dass die genannte GmbH die Lohnabgaben für die Zeiträume Dezember 2008 bis April 2009 erst am 3. Juni 2009, also später als am fünften Tag nach Fälligkeit, bekanntgegeben hätte.

In seinem Einspruch gegen die diesbezügliche Strafverfügung habe AD ausgeführt, dass er sich an die einzelnen Monate nicht mehr erinnern könne, die Einzahlungsbelege der einzelnen Monate aber stets fristgerecht zur Bank gegangen seien.

Die strafrelevanten Lohnabgaben seien zwischenzeitig zu drei Viertel beglichen.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenat als mildernd die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen eine einschlägige Vorstrafe.

In der rechtzeitig erhobenen Berufung (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2010/00009-001, Bl. 54 f) begehrte der Beschuldigte die Einstellung des Verfahrens, in eventu einer Strafminderung in Anbetracht seiner enorm stark beeinträchtigten finanziellen Situation. Aufgrund einer psychischen Erkrankung mit einem Burn Out Syndrom sei er ab Ende Februar 2010 bis vor kurzem arbeitsunfähig gewesen. Überdies habe er eine fünfzehnjährige Tochter zu versorgen.

Er sei auch zur Verhandlung des Spruchsenates niemals vorgeladen worden.

In der Sache führt der Beschuldigte aus:

Ein Dienstnehmer namens CW sei bei der zGmbH nicht beschäftigt gewesen; diese Person sei ihm nicht bekannt.

Die Lohnsteuerprüfung sei ohne sein Wissen und in seiner Abwesenheit durchgeführt worden.

Es sei eine Tatsache, dass er die Zahlscheine stets rechtzeitig zur Bank gebracht habe, die [Überweisungen] aber anscheinend in Anbetracht seiner angespannten finanziellen Lage bis zur Insolvenz nicht (mehr) durchgeführt worden seien. Die rechtzeitige Bekanntgabe der Lohnabgaben wäre also veranlasst gewesen.

In Anbetracht der im Abgabenverfahren gegen die obgenannte Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz erhobenen Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof bzw. Verwaltungsgerichtshof wurden die dem Finanzstrafsenat Salzburg 1 zur Finanzstrafsache StrNr. 090/2009/00006-001 vorgelegten Akten dem Abgabensenat als Organ der belangten Behörde zur Vorlage an den Verwaltungsgerichtshof überstellt und – infolge der weitgehenden Übereinstimmung der zu klarenden abgabenrechtlichen Aspekte in Thema: Erhebung der Umsatzsteuer bezüglich der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer? – aus Gründen der Verfahrensökonomie in Abwägung der Interessenslage des Beschuldigten vorerst entschieden, die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes abzuwarten: Während das gegenständliche Finanzstrafverfahren zumindest nach dem Vorwurf des Spruchsenates lediglich Finanzordnungswidrigkeiten und eine durch die Berufung aufgeschobene (!) Geldstrafe von € 3.000,00 zum Gegenstand hat, kämpft der offenbar in finanzieller Notlage befindliche Beschuldigte im Abgabenverfahren um

einen bereits entrichteten Abgabenbetrag von immerhin wohl etwa rund € 52.000,00. Eine förmliche Aussetzung des Berufungsverfahrens in Finanzstrafsachen – analog dem [§ 281 BAO](#) – ist nicht vorgesehen.

Zur Überraschung des Finanzstrafsenates hat aber der Beschuldigte beim Verwaltungsgerichtshof eine Säumnisbeschwerde in Bezug auf die Erledigung seines Rechtsmittels gegen das Spruchsenatserkenntnis vom 4. Februar 2010 erhoben (Zl. 2011/16/0135) und damit unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er eine vordringliche Erledigung dieser anhängigen Finanzstrafsache begeht.

Mit Verfügung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Juni 2011, Zl. 2011/16/0135-4, wurde dem Finanzstrafsenat Salzburg 1 vorerst aufgetragen, seine Berufungsentscheidung binnen drei Monaten zu erlassen.

In Anbetracht des Umstandes, dass – mit Ausnahme des diesbezüglichen Finanzstrafaktes – die Akten zu StrNr. 090/2009/00006-001 erst wieder durch ein Rücklangen vom Verwaltungsgerichtshof (vom Senat, welcher sich mit der Beschwerde des AD im Abgabenverfahren beschäftigte) verfügbar zu machen und ergänzende Erhebungen durchzuführen waren, verlängerte der Verwaltungsgerichtshof die ursprünglich gesetzte Frist bis zum 20. Februar 2012 (Zl. 2011/16/0135-6).

Mit Verfügung des Vorsitzenden wurden die gegen den Beschuldigten anhängigen verfahrensgegenständlichen Finanzstrafsachen zu einem gemeinsamen Berufungsverfahren verbunden.

Gemäß §§ 125 Abs. 3 iVm 157 FinStrG kann von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn das Verfahren einzustellen ist.

Im Zuge einer nichtöffentlichen Sitzung des Finanzstrafsenates Salzburg 1 am 4. Jänner 2012 wurde daher die Akten- und Beweislage, ergänzt durch zusätzliche Erhebungsergebnisse, ausführlich erörtert und die spruchgemäße Entscheidung getroffen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Bei seiner Berufungsentscheidung hat der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als zuständiger Berufungssenat vorerst zugunsten des Beschuldigten ein Verböserungsverbot im Sinne des [§ 161 Abs. 3 FinStrG](#) zu beachten, soweit nicht auch von Seite des Amtsbeauftragten (hier, wenngleich nicht relevant werdend: zur Strafhöhe bei der Entscheidung vom 4. Februar 2010) ein Rechtsmittel eingebracht worden ist.

Überdies ist es dem Berufungssenat verwehrt, gleichsam unter Ausschaltung eines Instanzenzuges selbst finanzstrafrechtlich relevante Sachverhalte neu aufzugreifen; diese Eingrenzung gilt jedoch mangels fehlendem formellen Anklageprinzip nicht für den Spruchsenat: Auch ohne Einleitung eines Untersuchungsverfahren und auch ohne diesbezügliche Stellungnahme des Amtsbeauftragten hat ein solcher sich gegebenenfalls – unter Wahrung der Verteidigungsrechte des Beschuldigten – auf eine für ihn erkennbare Ausweitung der Faktenlage einzulassen.

Gemäß [§ 161 Abs. 4 FinStrG](#) könnte die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz allenfalls auch eine Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn beispielsweise im Zuge ergänzender Erhebungen zu – in Bezug auf das Berufungsverfahren – nicht verfahrensgegenständlicher Fakten, welche aber in engem Zusammenhang mit den bereits anhängig gemachten stehen, ein wesentlicher Erkenntnisgewinn in Bezug auf die Gegenstände des Berufungsverfahrens zu erwarten wäre. Wiederum wäre aber in Bezug auf die bereits bei der Rechtsmittelbehörde anhängig gewesenen Fakten das erwähnte Verböserungsverbot zu beachten.

Gemäß [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) macht sich nun derjenige einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, der – sei es als abgabe- bzw. abfuhrpflichtiger Einzelunternehmer oder als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen einer Arbeit gebenden GmbH – vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekanntgegeben wird. Dabei genügt bedingter Vorsatz.

Bedingt vorsätzlich handelt, wer die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild (hier: dasjenige des obgenannten § 49 Abs. 1 lit. a leg.cit) entspricht, ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet.

Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) haben die Finanzstrafbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Dabei ist dieser Zweifelsgrundsatz sowohl hinsichtlich der objektiven als auch der subjektiven Tatseite zu beachten.

In Bezug auf die dem Beschuldigten vorgeworfenen Finanzordnungswidrigkeiten im Zusammenhang mit nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichteten

Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai bis November 2007 ist solcherart – siehe die obigen Zitate – auszuführen:

Der Strafentscheidung vom 4. Februar 2010 liegt im Wesentlichen zugrunde, dass Herr AD in MÜ auf den von seiner Ehegattin MD, geb. am xx, im Wesentlichen an holländische Interessenten veräußerten Grundstücken angeblich für die "A-AG" in Liechtenstein im Jahre 2007 – mit aus Finnland gelieferten Bausätzen – Blockhäuser in einem Blockhausdorf errichtet hat, wobei er der Liechtensteinischen AG für seine Leistungen im Sinne des [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) mit dem Hinweis einer "mehrwertsteuerfreien Lieferung zwischen Bauträger und Subunternehmer" keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat und insoweit folgerichtig diese auch nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag bzw. bis zum fünften Tag danach entrichtet hat, obwohl die diesbezüglichen rechtlichen Voraussetzungen nicht vorgelegen wären. Dabei habe AD zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt.

Andererseits hat aber auch die erwähnte A-AG – ebenso wie der Beschuldigte – keine Umsatzsteuer aus den sich anschließenden Geschäftsfällen entrichtet, indem sie ihrerseits die österreichische Umsatzsteuer aus der Lieferung der Blockhäuser an die holländischen Erwerber gegenüber dem Fiskus weder offengelegt noch entrichtet hat (Laut Kontoabfrage erfolgte erstmals am 25. Juni 2008 eine Kontobewegung, nämlich eine Entrichtung einer Umsatzsteuervorauszahlung für Juni 2008).

Ebenso ist wohl sehr fraglich, ob diejenigen Personen, welchen im Wege der Liechtensteinischen Gesellschaft direkt (weil die AG wirtschaftlich lediglich als Briefkasten und Zahl- bzw. Verrechnungsstelle zu werten wäre) oder indirekt (weil von der ertragssteuerlich anzuerkennenden AG entsprechende Gewinne ausgeschüttet wurden) wirtschaftliche Vorteile zugekommen sind, diese auch versteuert haben. Zusätzlich wäre im zweiten Fall wohl auch ein allfälliger Gewinn der A-AG mit ihrer österreichischen Betriebsstätte (dem Büro des AM) in Österreich zu erfassen gewesen.

Seinen Schulterspruch hat der Spruchsenat unter anderem auf einen Prüfungsbericht der Großbetriebsprüfung Linz (im Namen und Auftrag des Finanzamtes Graz-Stadt) vom 5. November 2008 zu ABNr. 505019/08 gestützt, in welchem der A-AG als bloßem Liechtensteinischen Briefkasten bei fehlender Organisation und Auftreten nach außen die Eigenschaft als Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 abgesprochen worden ist (Tz.2); die AG sei lediglich in Bezug auf die bisherige Bauträgerin SM "vorgeschoben" worden (Tz.1.9). Nach außen sei vielmehr als Vermittler der Häuser und Koordinator der Bauausführungen Herr AM bzw. die Fa. AM-Immobilien, Y, aufgetreten (Tz.2.1.2).

Diesem Bericht insoweit folgend, hat auch das Finanzamt Graz-Stadt die Umsätze und die Versteuern der A-AG mit Null festgesetzt (Bescheid vom 22. Dezember 2008, Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 37 f.).

Der festgestellte Sachverhalt in Bezug auf das Dazwischenschieben der Liechtensteinschen AG könnte als ein den Finanzstrafbehörden wohlbekanntes Instrument einer gehäuften rechtswidrigen Steuervermeidung gedeutet werden, wobei unter Einschaltung von bloßen Domizilgesellschaften in dem Zugriff des österreichischen Fiskus entzogenen Steueroasen – vorzugsweise schwarze – Geldflüsse von Investoren umgeleitet und tatsächlich in Österreich steuerpflichtige Umsätze und Erträge unversteuert bleiben sollen und zur Verdunkelung des realen Sachverhaltes papierene Scheinwelten aus Rechtsgeschäften mit Briefkastenfirmen vorgegaukelt werden.

So gesehen ist es auch im gegenständlichen Fall in Anbetracht des ungewöhnlichen Lebenssachverhaltes auf den ersten Blick nicht auszuschließen, dass sich etwa die den Abgabenbehörden bekanntgewordenen handelnden Entscheidungsträger wie AM und SM , AD und MD unter Einbindung Liechtensteiner Komplizen zur gewerbsmäßigen Hinterziehung der im Zusammenhang mit der Veräußerung der Grundstücke und Blockhäuser verabredet hätten, wobei die dem Fiskus offengelegten Rechtsgeschäfte der A-AG bloße Scheingeschäfte darstellten und insoweit auch keine zivilrechtliche Geltung entfalteten.

Eine derartige Vermutung ist aber an Hand der vorgelegten Unterlagen nicht bis zur Verdachtslage konkretisiert, sodass insoweit jedenfalls in Übernahme bzw. Weiterführung der oben beschriebenen Überlegungen des Abgabensenates jedenfalls im Zweifel zugunsten des Beschuldigten die Liechtensteinsche AG in umsatzsteuerlicher Hinsicht als Steuersubjekt nach [§ 2 UStG 1994](#) zu qualifizieren ist, welchem gegenüber der Beschuldigte tatsächlich zivilrechtliche Verpflichtungen eingegangen ist.

Hinsichtlich seiner Einwendungen (siehe oben) ist der Amtsbeauftragte ergänzend ebenfalls auf die nach Meinung des Finanzstrafsenates zutreffenden rechtlichen Ausführungen des Abgabensenates zu verweisen.

Lediglich soweit der Abgabensenat auf seine Bindung an den rechtskräftigen Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Dezember 2008 verweist, mit welchem angeblich der Realinvest Immobilien AG die Unternehmereigenschaft versagt wurde, ist – abweichend – anzumerken, dass eine solche Bindungswirkung jedenfalls nicht gegenüber den Finanzstrafbehörden besteht. Auch ist wohl dem (andere Abgabenbehörden) allein rechtlich bindenden Bescheidspruch nach dem objektiven Erklärungswert gerade die Feststellung, dass

der genannten AG keine Unternehmereigenschaft zukomme, nach Meinung des Finanzstrafseminates *nicht* zu entnehmen. Nach ständiger Judikatur ist nämlich die Begründung eines Bescheides (welche sich hier nach dem Willen des Bescheidverfassers im Betriebsprüfungsbericht findet) zur Auslegung des Bescheidspruches nur dann heranzuziehen, wenn dies zur Klärung eines undeutlichen Spruchinhaltes erforderlich ist.

Somit war also für den Finanzstrafseminat aus den vorgelegten Akten ein Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, mit welchem festgestellt wurde, dass die A-AG kein Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 sei, nicht zu ersehen.

Für Zwecke des Finanzstrafverfahrens genügt es, festzustellen, dass jedenfalls nach der dem Finanzstrafseminat zur Verfügung stehenden Aktenlage die Möglichkeit nicht mit Sicherheit auszuschließen ist, dass tatsächlich die bewusste A-AG im strafrelevanten Zeitraum die Eigenschaft eines Unternehmers im Sinne des § 2 UStG 1994 besessen hat und für die verfahrensgegenständlichen Lieferungen des Beschuldigten ebenfalls die Voraussetzungen eines Reverse Charge im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 zugetroffen haben, sohin also gar keine Verpflichtung des Beschuldigten zur Entrichtung einer diesbezüglichen Umsatzsteuer bestanden habe.

Auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite sind die diesbezüglichen Überlegungen des Abgabensenates (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2009/00006-001, Bl. 115 unten) jedenfalls nicht vollständig von der Hand zu weisen.

Auffällig ist, dass die Erhebung des zentralen wirtschaftlichen Geschehens rund um die A-AG offenkundig unterblieben ist: Wenn nicht die AG der Unternehmer gewesen wäre, welche die Blockhäuser geliefert hätte, welcher Unternehmer ist es – aus der Sicht der Abgabenbehörden – dann gewesen?

Nunmehrige Nachforschungen im Wege der Steuerfahndung bzw. eines Vorhalteverfahrens haben ergeben, dass nach der Betriebsprüfung durch die Großbetriebsprüfung Linz im November 2008 eine weiterführende Erhebung der österreichischen Abgaben im Zusammenhang mit den Geschäften der Liechtensteinschen AG zumal für das Veranlagungsjahr 2007 unterblieben ist.

In Anbetracht der verstrichenen Zeit wäre wohl nunmehr auch eine nachträgliche (zwangsweise) Sicherung von Beweismitteln zur Erhöhung lediglich des verfahrensgegenständlichen Vorwurfs gegen AD wenig erfolgversprechend und auch unangemessen; ebenso war aus diesem Grund von einer Aufhebung der erstinstanzlichen

Entscheidung und Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See Abstand zu nehmen.

In der Gesamtschau war daher bei gegebener Akten- und Beweislage der durch den Spruchsenat gegen den Beschuldigten im Straferkenntnis vom 4. Februar 2010 erhobene Vorwurf mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht zu beweisen.

In Bezug auf die dem Beschuldigten vorgeworfenen Finanzordnungswidrigkeiten im Zusammenhang mit nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichteten Lohnabgaben ist auszuführen:

Gemäß [§ 25 Abs. 1 FinStrG](#) haben die Finanzstrafbehörden von der Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen, wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist und die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Sie haben jedoch dem Täter mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Soweit der Beschuldigte eingewendet hat, dass ihm ein Herr CW unbekannt sei, steht dies im Einklang mit einer diesbezüglichen Äußerung des Amtsbeauftragten HR Dr. Christian Trattler vom 24. Oktober 2011 des Inhaltes, dass – so eine Stellungnahme des Prüfers vom 11. Oktober 2011 – der Arbeitnehmer nicht CW, sondern LW geheißen habe. Der Genannte sei in der Zeit vom 1. März 2008 bis zum 31. Dezember 2008 bei der zGmbH mit einem Bruttogehalt von € 26.578,04 beschäftigt gewesen, wobei aus Versehen des Steuerberaters keine Dienstgeberbeiträge (4,5 % der Lohnsumme) und keine Zuschläge zu diesen (0,43 % der Lohnsumme) verrechnet worden seien. Mangels eines Verschuldens des Beschuldigten seien € 1.195,93 (Dienstgeberbeiträge) und € 114,06 (Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) aus dem diesbezüglichen strafbestimmenden Wertbetrag auszuscheiden.

Vorgeworfen wurde auch ein Betrag an Lohnsteuer in Höhe von € 222,00, welcher aus nicht erkennbaren Gründen für die Lohnzahlungszeiträume Jänner bis Dezember 2008 zwar berechnet, aber nicht abgeführt worden war (Finanzstrafakt zu StrNr. 090/2010/00009-001, Bl. 11). Ein Nachweis der subjektiven Tatseite ist diesbezüglich nicht zu führen.

Insoweit war das Finanzstrafverfahren gegen AD nach §§ 82 Abs. 3 lit. c erste Alternative, 136, 157 bzw. nach §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Damit verbleiben als finanzstrafrechtlich relevant die Lohnabgaben für Dezember 2008 in Höhe von € 1.957,29 (L € 1.553,36 + DB € 368,70 + DZ € 35,23), für Jänner 2009 in Höhe von € 815,59 (L € 560,88 + DB € 232,49 + DZ € 22,22), welche statt bis zu den

Fälligkeitstagen, den 15. Jänner 2009 bzw. 16. Februar 2009, erst am 3. Juni 2009 mittels Verrechnung mit einem Umsatzsteuerguthaben verrechnet wurden, weiters die am 16. März 2009 fälligen Lohnabgaben für Februar 2009 in Höhe von € 481,28 (L € 239,22 + DB € 220,95 + DZ € 21,11), welche bis auf einen Betrag von € 118,47 beglichen wurden. Weiters verblieben finanzstrafrechtlich relevant die am 15. April 2009 und am 15. Mai 2009 fälligen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu diesen für März und April 2009 in Höhe von € 141,94, € 145,67, € 13,56 und € 13,92, welche ebenfalls am 3. Juni 2009 entrichtet wurden (Buchungsabfrage betreffend die StNr. 90/138/2150).

Der vom Gesetzgeber diesbezüglich gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG angedrohte Strafrahmen beträgt € 1.784,63, die verhältnismäßige zusätzliche Geldstrafe entsprechend der erstinstanzlichen Strafbemessung lediglich € 280,01.

Anhaltspunkte für eine besondere Hervorhebung des spezialpräventiven Aspektes in Bezug auf den Beschuldigten sind – auf Basis der tatsächlich gesicherten Feststellungen – den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen.

Unter Beachtung des Verböserungsverbotes ist zusätzlich – wie vom Beschuldigten dargelegt – seine Sorgepflicht für seine fünfzehnjährige Tochter, seine angegriffene Gesundheit, seine ungünstige finanzielle Situation, seine Mitwirkung an der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte in Form der nachträglichen Bekanntgabe, sowie das tatsächliche Fehlen einer finanzstrafrechtlichen Vorstrafe zu bedenken, sodass betreffend der verbleibenden Fakten – zumal in Anbetracht einer gesamthaften Würdigung der Verfahrenslage – im Sinne des § 25 Abs. 1 FinStrG von der Fortführung des Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen war. Dieser Umstand ist ein Einstellungsgrund nach §§ 82 Abs. 3 lit. c letzte Alternative.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 4. Jänner 2012

