



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 5

GZ. FSRV/0082-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 5, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen NA, Kellner, geb. 19XX, W, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten, vertreten durch Mag. Karl Otzasek, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, 5280 Braunau, Stadtplatz 8-9 vom 26. Juli 2004 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Linz vom 17. Mai 2004, SN 046-2002/00185-004, dieses vertreten durch ORat. Dr. Christian Kneidinger,

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid in seinem Ausspruch über die Schuld und die Strafe des NA aufgehoben und das Verfahren wegen des gegen ihn erhobenen Tatvorwurfes, er habe vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als (Mit)Verantwortlicher der Firma K-KEG durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, somit unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate April bis November 2001 iHv. 92.000,00 ATS, d. e. 6.685,90 €, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 17. Mai 2004, SN 046-2002/00185-003 und SN 046-2002/00185-004, hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz erkannt, dass MK, geb. 1967, 4600 Wels, Linzer Straße 186, und der Bw. schuldig sind, vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als Verantwortliche der Firma K-KEG durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, somit unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate April bis November 2001 iHv. 92.000,00 ATS bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde sowohl über den Erstbeschuldigten als auch über den Bw. (als Zweitbeschuldigten) gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 2.900,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafen gemäß § 20 FinStrG jeweils eine Ersatzfreiheitsstrafe von 29 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal jeweils mit 290,00 € bestimmt.

Die Finanzstrafbehörde begründete ihre Entscheidung im Wesentlichen damit, dass beide, jeweils finanzstrafrechtliche Verurteilungen wegen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG aufweisende Beschuldigte als Gesellschafter bzw. Beteiligte an der Firma K-KEG gleichermaßen dafür verantwortlich seien, dass entsprechend den Feststellungen der Abgabenbehörde durch die genannte Firma für die Voranmeldungszeiträume April bis November 2001 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen iHv. insgesamt 92.000,00 ATS (04 – 08/01: 3.052,26 €, d. e. 42.000,00 ATS und 09/01: 3.633,64 €, d. e. 50.000,00 ATS) entrichtet worden seien.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Zweitbeschuldigten, vertreten durch Mag. Karl Otzasek, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, vom 26. Juli 2004, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der Zweitbeschuldigte sei laut Firmenbuch lediglich Kommanditist der angeführten KEG und als solcher, da auch keine gegenteilige Erklärung bei der Abgabenbehörde aufliege, weder berechtigt noch verpflichtet, für die Gesellschaft Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen bzw. Vorauszahlungen zu entrichten. Daran vermöge auch der Umstand, dass er gegenüber Dritten zusätzliche Einzel-Verpflichtungen im Zusammenhang mit der KEG eingegangen sei bzw. allenfalls auch Verhandlungen im Namen der KEG geführt habe, nichts zu ändern. Es gehe nicht an, einen nach außen hin eindeutig als Kommanditisten erkennbaren Gesellschafter nur auf Grund von einzelnen, nicht das Finanzamt betreffenden

Verpflichtungshandlungen als Komplementär zu behandeln und für unterlassene Handlungen der KEG gegenüber der Abgabenbehörde haftbar zu machen. Beantragt werde daher die Aufhebung des den Bw. betreffenden Teiles des Straferkenntnisses.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage erwarben MK und der Bw. mit Stichtag 1. April 2001 um einen Kaufpreis von 250.000,00 ATS von AN (persönlich haftender Gesellschafter) und RN (Kommanditist) deren Gesellschaftsanteile an der in T, ein Gastgewerbelokal betreibenden N-KEG, FN 12 des Landesgerichtes Linz, wobei MK den Anteil des AN und der bereits zuvor im Betrieb der N-KEG (als Kellner) beschäftigte Zweitbeschuldigte den Kommanditanteil iHv. 14.500,00 ATS übernahmen. Neben einem entsprechenden, sowohl vom Erst- als auch vom Zweitbeschuldigten unterfertigten Abtretungsvertrag wurde zwischen den Erwerbern und AN weiters am gleichen Tag ein Schuldanerkenntnis abgeschlossen, in dem MK und der Bw. den Erhalt einer Darlehenssumme iHv. jeweils 60.000,00 ATS bestätigten und sich gegenüber dem Darlehensgeber verpflichteten, den geschuldeten Betrag jeweils bis spätestens 31. Dezember 2001 spesen- und abzugsfrei zurückzuzahlen. Im Firmenbuch wurden diese Änderungen (nunmehrige Firmenbezeichnung K-KEG, Alleinvertretungsrecht des persönlich haftenden Gesellschafters sowie Änderung der Gesellschafter) am 28. Juni 2001 eingetragen. In der Zeit vom 1. April 2001 bis zum 20. August 2001 (Ruhendmeldung der Gewerbeberechtigung) wurde von MK, angegebener Beruf: Koch, und dem Bw. als Kellner gemeinsam das Lokal an der genannten Anschrift betrieben, bevor es im September 2001 gegen eine Ablösezahlung iHv. ca. 250.000,00 ATS (Übernahme der Bankverbindlichkeiten auf dem Firmenkonto Nr. 34 bei der V-AG) an die D-KEG, FN 56 des Landesgerichtes Linz, verkauft wurde.

Im Zuge der vom Finanzamt Linz unter der ABNr. 78 zur StNr. 910 (K-KEG) im Jänner 2002 im Beisein des Erstbeschuldigten als Vertreter des Abgabepflichtigen durchgeführten USO-Prüfung wurde festgestellt, dass für den Zeitraum von April bis Oktober 2001 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet worden waren. Da von MK für den Prüfungszeitraum lediglich (unvollständige) Wareneinkaufsrechnungen und Bankbelege, jedoch keine Lösungsaufzeichnungen vorgelegt werden konnten, wurden die Besteuerungsgrundlagen von der Abgabenbehörde für April bis August 2001 im Schätzungsweg (Zahllast: 42.000,00 ATS) ermittelt. Weiters wurde bei der abgabenbehördlichen Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen vom 23. Jänner 2002 gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 der Verkauf des Lokals im September 2001 (Zahllast: 50.000,00 ATS) berücksichtigt.

Nach den Ergebnissen der vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz durchgeführten mündlichen Verhandlung vom 14. Mai 2003 (Zeugenaussagen AN und HD) erfolgten aus dem (K und dem Bw. gewährten) Darlehen noch keine Rückzahlungen und hat die D-KEG das Lokal - nach Verhandlungen des Zeugen D ausschließlich mit dem Erstbeschuldigten – von K gegen Übernahme des auf dem Firmenkonto aushaftenden Betrages iHv. annähernd 246.000,00 ATS erworben.

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

Unstrittig ist in dem die Berufung und damit lediglich des Schuld- und Strafausspruch hinsichtlich des Zweitbeschuldigten zum Gegenstand habenden Berufungsverfahren, dass durch die unter Verletzung der Verpflichtung des § 21 UStG 1994 bewirkte Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen der KEG das objektive Tatbild des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt wurde.

Als unmittelbarer Täter (vgl. § 1 FinStrG) eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG kommt in den Fällen, in denen die abgabenrechtliche Verpflichtung (§§ 2 und 21 UStG 1994) eine juristische Person bzw. eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit trifft, grundsätzlich nur derjenige in Frage, der auf Grund rechtlicher oder vertraglicher Verpflichtungen die abgabenrechtliche Verpflichtung wahrzunehmen hat oder diese auch bloß faktisch wahrnimmt.

§ 81 Abs. 1 BAO normiert, dass die abgabenrechtlichen Pflichten einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen bzw., wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen sind. Hinsichtlich der Geschäftsführung und Vertretung der durch das EGG, BGBl.Nr. 257/1990, geschaffenen Erwerbsgesellschaften der OEG bzw. KEG gelten die einschlägigen handelsrechtlichen Bestimmungen über die KG bzw. OHG (§ 4 Abs. 1 EEG). Danach sind für den Fall, dass kein handelsrechtlich bestellter Geschäftsführer vorliegt, im Unterschied beispielsweise zu Gesellschaften nach bürgerlichem Recht, ausschließlich die persönlich haftenden Gesellschafter zur Vertretung bzw. zur Geschäftsführung berufen, während gemäß § 164 HGB Kommanditisten von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausdrücklich ausgeschlossen sind. Eine rechtliche Verpflichtung des Bw. iSd. vorstehenden Absatzes ist daher jedenfalls zu verneinen.

Schlüssige Hinweise aus denen mit der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG erforderlichen Gewissheit darauf geschlossen werden kann, dass neben dem Erstbeschuldigten K (als persönlich

haftender Gesellschafter der K-KEG) auch der Bw. als Kommanditist bzw. als Angestellter der KEG (vertraglich) verpflichtet war, die u. a. sich auch aus § 21 UStG 1994 ergebenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft wahrzunehmen, bietet der im Rahmen des erstinstanzlichen Strafverfahrens erhobene Sachverhalt jedoch ebenfalls nicht. Insbesondere kann weder aus der in der Begründung des Straferkenntnisses ins Treffen geführten Unterfertigung des ja die Abtretung der Gesellschaftsanteile regelnden und somit auch den Bw. (als Vertragspartner) betreffenden Abtretungsvertrages bzw. des Schuldanerkenntnisses noch aus der vom Zeugen AN gemachten Aussage, der als Kellner angestellte Bw. (vgl. Versicherungszeitenbestätigung vom 18. März 2004 zu SVNr. 1112) sei nach dem 1. April 2001 jeden Tag im Lokal gewesen, auf Derartiges geschlossen werden. Allein die nicht ohne weiteres aus der dargestellten Rechts- bzw. Beteiligungssituation innerhalb der K-KEG erklärbare Gewährung des bisher aber nicht zurückgezahlten Darlehens reicht aber für sich nicht aus, um daraus eine entsprechende, über die Rechtsposition aus dem Gesellschaftsverhältnis hinaus gehende vertragliche Verpflichtung des Bw. iSd. §§ 33 Abs. 2 lit. a bzw. 21 Abs. 1 UStG 1994 ableiten zu können.

Daneben kommt als unmittelbarer Täter einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auch diejenige (natürliche) Person in Betracht, die die abgabenrechtliche Verpflichtung iSd. § 21 UStG 1994 bloß faktisch wahrnimmt (vgl. VwGH vom 5. Oktober 1987, Zl. 86/15/0022), wobei es dafür letztlich ohne Belang ist, ob die Vertretung bzw. die Wahrnehmung befugt oder unbefugt erfolgt (vgl. OGH vom 23. Juni 1980, Zl. 11 Os 173/79). Im Unterschied zur (regelmäßig nach außen hin in Erscheinung tretenden) Vertretung ist unter Wahrnehmung auch ein bloßes mit-Rat-und-Tat-zur-Seite-Stehen zu verstehen. Auch dafür bietet jedoch der bisher erhobene und aus der Aktenlage zu SN 046-2002/00185-003 und SN 046-2002/00185-004 bzw. StNr. 910 ersichtliche Sachverhalt, dem zu Folge der auch am genannten Firmenkonto bei der V-AG nicht als Zeichnungsberechtigter aufscheinende Bw. zu keiner Zeit Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht bzw. Vorauszahlungen entrichtet noch sonst laut Steuerakt der KEG in aktiver Form irgendwelche Angelegenheiten des Abgabepflichtigen bzw. des gesetzlichen Vertreters gegenüber der Abgabenbehörde wahrgenommen hat (vgl. OGH vom 4. Dezember 1997, Zl. 120 Os 144/97), sieht man von der schon in sich widersprüchlichen und wohl in der Absicht, die tatsächliche eigene Verantwortlichkeit möglichst in Abrede zu stellen, gemachten Aussage des K einmal ab, keinen konkreten Anhaltspunkt.

Da aber die Aktenlage auch keine Hinweise für eine mittelbare Täterschaft des Bw. iSd. § 11 FinStrG erkennen lässt, war mangels Erweisbarkeit der dem Bw. von der Finanzstrafbehörde im Ersterkenntnis zur Last gelegten Tat, spruchgemäß zu entscheiden und das Finanzstrafverfahren nach der bezogenen Gesetzesstelle einzustellen.

Linz, am 21. Februar 2005