



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 1

GZ. FSRV/0023-W/11

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Dr. Wolfgang Seitz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen H.P., Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten AB Beschuldigten vom 5. Jänner 2011 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. Mai 2010, SpS, nach der am 8. November 2011 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin E.M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. November 2010, SpS, wurde das gegen den Beschuldigten mit Bescheid vom 28. Juni 2010 wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren, er habe als für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortlicher der Fa. G-GmbH. in Liquidation (i.L.) vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen

Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und zwar dadurch, dass Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden, eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von € 25.091,12 und Kapitalertragsteuer 2008 in Höhe von € 22.452,29 bewirkt, gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Zur Begründung wurde dazu im Erkenntnis des Spruchsenates ausgeführt, der Beschuldigte sei im Tatzeitraum Geschäftsführer der Fa. G-GmbH., welche mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Oktober 1979 gegründet und im Firmenbuch eingetragen worden sei, gewesen. Bis 12. August 2009 habe er als handelsrechtlicher Geschäftsführer, danach als Liquidator fungiert. Er habe keine Sorgepflichten und sei finanzstrafbehördlich unbescholten.

Für den Zeitraum 2005-2008 sei eine Außenprüfung durchgeführt worden und es resultiere daraus der Prüfungsbericht vom 10. Juni 2010. Dabei sei festgestellt worden, dass am Verrechnungskonto des H.P. ein offener Saldo von € 22.452,29 bestanden habe. Weiters sei festgestellt worden, dass H.P. bzw. die Fa. G-GmbH. ein Darlehen an die Fa. X. OHG, welche zu 100% im Eigentum des geschäftsführenden Gesellschafters H.P. gestanden sei, gewährt habe und das Darlehen an die Fa. X. OHG offen aushafte. Weder der offene Saldo am Verrechnungskonto noch das aushaftende Darlehen sei der Kapitalertragsteuer (für 2006 € 25.091,12 an Darlehen und für 2008 € 22.452,29 am offenen Saldoverrechnungskonto) unterzogen worden.

Nicht festgestellt habe werden können, dass es der Beschuldigten ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe, unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an bescheidenmäßig festzusetzenden Abgaben, nämlich Kapitalertragsteuer 2006 und 2008 in der Gesamthöhe von € 47.543,41 zu bewirken.

Zu diesen Feststellungen sei der Senat aufgrund der Verlesung des Spruchsenatsaktes und des Strafaktes und Einsicht in den Betriebsprüfungsbericht sowie der leugnenden Verantwortung des Beschuldigten gelangt. Der Beschuldigte habe auf den Spruchsenat einen sehr gezeichneten Eindruck aufgrund seiner familiären Situation (seine Gattin sei an Krebs verstorben und er habe sich im Tatzeitraum vor allem um diese gekümmert) hinterlassen. Er sei in finanzrechtlichen Angelegenheiten seines Unternehmens überfordert gewesen und habe diese der Buchhalterin überlassen. Die Verzeichnung als Darlehen sei aufgrund des Ratschlages der Steuerberaterin Mag. K. erfolgt, welche ihm versichert habe, dass diese Vorgangsweise legal und ordnungsgemäß sei. Mittlerweile habe er die Firma verkauft und es seien ihm die Kredite mit persönlicher Haftung übriggeblieben. Auf Befragen des Senates

habe der Bw. angegeben, dass er das Darlehen der Fa. X. OHG überlassen habe und es hiezu aufgrund der Identität der Geschäftsführer zu keinem schriftlichen Vertrag gekommen sei. Der Verantwortung der mangelnden subjektiven Tatseite habe der Spruchsenat aufgrund des persönlichen Eindruckes des Beschuldigten Glauben schenken können.

Weiters sei jedoch nach Ansicht des Spruchsenates der Vorwurf des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG bezüglich Kapitalertragsteuer 2008 nicht einmal objektiv erfüllt, zumal die Entnahmen vom Verrechnungskonto H.P. ohne Erstattung einer Kapitalertragsteuer nicht im Jahr 2008 erfolgt seien, sondern in den Jahren 2004-2007.

Bezüglich der Kapitalertragsteuer 2006 sei auszuführen, dass bezüglich der Darlehensgewährung der Fa. G-GmbH. an die Fa. X. OHG kein bedingter Vorsatz im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG feststellbar sei, zumal sich der Beschuldigte auf seine Buchhalterin bzw. Steuerberaterin verlassen haben und auch nicht nachweisbar sei, dass er tatsächlich ein Darlehen gewährt habe.

Es sei daher zusammengefasst bezüglich des Darlehens der Vorsatz nicht feststellbar und bezüglich des Verrechnungskontos der objektive Tatbestand nicht im Jahr 2008 (wie angeschuldigt) erfüllt gewesen, weshalb im Zweifel mit Einstellung gemäß § 136 FinStrG vorzugehen gewesen sei.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Amtsbeauftragten AB, mit welcher ein Schuldspruch hinsichtlich der ihm angelasteten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG betreffend Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von € 25.091,12 und Kapitalertragsteuer 2008 in Höhe von € 22.452,59 und schuldangemessene Bestrafung beantragt wird.

Die Einstellung des Finanzstrafverfahrens sei erfolgt, da der Spruchsenat weder die objektive Tatseite (Tz. 1, Verrechnungskonto) noch die subjektive Tatseite (Tz. 1 und 2, Verrechnungskonto und Darlehen Fa. X. OHG) als erfüllt ansehe. Sowohl die objektive als auch die subjektive Tatseite sei aus Sicht des Amtsbeauftragten aus folgenden Gründen verwirklicht.

Zur objektiven Tatseite werde ausgeführt, für das Verrechnungskonto (Prüfbericht Tz. 1) fehlten mangels entsprechender Darlehensverträge die Kriterien für die steuerliche Anerkennung. Da das Verrechnungskonto spätestens mit dem Tag der Liquidation auf Null zurückgeführt hätte werden müssen oder die Entnahmen spätestens dann als Ausschüttungen versteuert hätten werden müssen, sei der objektive Tatbestand der Abgabenhinterziehung im Jahr 2008 bewirkt.

Zur subjektiven Tatseite bringt der Amtsbeauftragte vor, der Beschuldigte habe zu den Entnahmen am Verrechnungskonto (Prüfbericht Tz. 1) angegeben, dass er sich nicht mehr erinnern könne, wann und in welchem Zusammenhang er das Geld entnommen habe. Er gehe jedoch davon aus, das Geld in andere Firmen gesteckt und nicht für private Zwecke verwendet zu haben. Diese Aussage habe der Beschuldigte allerdings belegmäßig nicht nachweisen können. Aufgrund der Anzeige des Herrn A.L. vom 6. Oktober 2010, der angebe, dass der Bw. 2007 eine Segelyacht im Wert von € 349.164,00 erworben habe, erscheine dessen Aussage nicht glaubwürdig, korrelierten doch die Entnahmezeitpunkte sowie das Darlehen an die Fa. X. OHG mit dem Anschaffungszeitpunkt und der laut Aussage des Herrn A.L. „aus steuerlichen Gründen, ungewöhnlichen“ Ratenzahlung der Segelyacht.

Das Darlehen an die Fa. X. OHG, dessen Geschäftsführer ebenfalls der Beschuldigte sei (Prüfbericht Tz. 2), sei ordnungsgemäß verbucht worden. Jedoch fehle ein schriftlicher Vertrag und es sei keine Fremdüblichkeit gegeben (der Beschuldigte räume selbst ein, dass er ein Darlehen in dieser Form keinem fremden Dritten gewährt hätte) und Darlehensrückzahlungen hätten im Prüfungszeitraum nicht festgestellt werden können. In diesem Fall könne der Beschuldigte nicht nachweisen, dass die Gelder an die Fa. X. OHG geflossen seien. Er berufe sich auf darauf, sich seine Buchhalterin Frau Mag. K. verlassen zu haben, weswegen der Amtsbeauftragte anrege, diese gegebenenfalls als Zeugin zu laden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt,

a) wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren liegen die Feststellungen einer mit Bericht vom 10. Juni 2010 abgeschlossenen Außenprüfung zugrunde, im Zuge derer verdeckte Gewinnausschüttungen in den Jahren 2006 in Höhe von € 100.364,48 und 2008 in Höhe von € 89.809,17 festgestellt und der Fa. G-GmbH. Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von € 25.091,12 und Kapitalertragsteuer 2008 in Höhe von € 22.452,29 im Haftungswege vorgeschrieben wurden.

Unter Tz. 1 der bezug habenden Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Mai 2010 wird zum Verrechnungskonto H.P. festgestellt, dieses weise zu den Bilanzstichtagen folgende Außenstände auf:

31.12.2004 in Höhe von € 39.660,61,

31.12.2005 in Höhe von € 102.642,76,

31.12.2006 in Höhe von € 108.083,90,

31.12.2007 in Höhe von € 110.618,21 und

30.09.2008 (Liquidationsbilanz) in Höhe von € 105.999,93.

Mangels Vorliegens entsprechender Darlehensverträge und schriftlicher Vereinbarungen, welche den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen gemäß Körperschaftsteuerrichtlinien 2000 (Randzahl 903) entsprechen würden, stellten die Entnahmen durch H.P. abzüglich der verbuchten Zinsen verdeckte Gewinnausschüttungen dar. Mit 21. Mai 2008 sei die Liquidation der geprüften Gesellschaft erfolgt, spätestens zu diesem Stichtag wären nach Meinung der Betriebsprüfung die entnommenen Beträge zurückzuzahlen gewesen. Die Zinsen hätten im Prüfungszeitraum in Summe € 16.190,76 betragen, weswegen sich eine verdeckte Gewinnausschüttung für das Jahr 2008 in Höhe von € 89.809,17 (€ 105.999,93 minus € 16.190,76) ergebe.

Im nunmehr angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates wird dazu festgestellt, der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG sei bezüglich Kapitalertragsteuer 2008 nicht einmal objektiv erfüllt, zumal die Entnahmen vom Verrechnungskonto H.P. ohne Erstattung einer Kapitalertragsteuer nicht im Jahr 2008, sondern in den Jahren 2004-2007 erfolgt wären.

Diese Rechtsansicht des Spruchsenates ist zutreffend und geht auch konform mit der Feststellung der Außenprüfung, dass sich im Jahr 2008 keine Erhöhung sondern sogar ein Abfall der Verrechnungsforderung gegenüber H.P. ergab, somit eine (neuerliche) Darlehensgewährung an diesen nicht erfolgte.

Verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstige offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen „Entnahmen“ tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit der sich der VwGH schon wiederholt zu befassen hatte. Er hat in seiner Judikatur hiezu mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss. Der VwGH hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an die Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach Außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. Schließlich hat der VwGH ebenso auch schon klargestellt, dass sich die aus der Fremdunüblichkeit einer den Gesellschaftern von der Gesellschaft gewährten Zuwendung ergebenden Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften lassen (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122; 31.7.2002, 98/13/0011).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist den insoweit im erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates getroffenen Feststellungen zur objektiven Tatseite dahingehend, dass die als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehenden Entnahmen über das Verrechnungskonto H.P. in den Jahren 2004-2007 erfolgt sind, zuzustimmen. Im gegenständlichen Fall hat die auf dem Verrechnungskonto H.P. abgebildete kontokorrentmäßige Einräumung von Darlehen in Form von Entnahmen, welche keinem Fremdvergleich standhalten (kein Tilgungsplan, fehlende Sicherheiten, keine feststehenden Zinsfälligkeiten usw.) und daher als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sind, nicht, wie angeschuldigt, im Jahr 2008, sondern in den Vorjahren stattgefunden, weswegen die den Gegenstand dieses Berufungsverfahrens bildende Verkürzung an Kapitalertragsteuer 2008 vom Spruchsenat zu Recht schon objektiv nicht als erwiesen angenommen wurde. Wenn der Amtsbeauftragte dazu in der gegenständlichen Berufung in Anlehnung an die Feststellungen im Bericht über die zugrunde liegende Außenprüfung ausführt, dass spätestens zum Liquidationsstichtag 21. Mai 2008 die entnommenen Beträge zurückzuzahlen gewesen wären, somit im Unterbleiben der Rückforderung durch die GmbH zum Liquidationsstichtag die

verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen sei, so kann diesem Vorbringen deswegen nicht gefolgt werden, weil die Annahme dieses Zeitpunktes der verdeckten Gewinnausschüttung eine fremdübliche und steuerlich anzuerkennende Darlehensgewährung im Zeitpunkt der Entnahme voraussetzen würde. Da jedoch die in den Jahren zuvor erfolgte Einräumung des Darlehens als verdeckte Ausschüttung angesehen werden muss, kann das im Jahr 2008 erfolgte Unterbleiben der Rückforderung der am Verrechnungskonto aushaftenden Beträge keine (neuerliche) verdeckte Ausschüttung darstellen.

Die erstinstanzlich erfolgte Einstellung des Finanzstrafverfahrens betreffend Kapitalertragsteuer 2008 in Höhe von € 22.452,29 erfolgte daher schon aus objektiven Gründen zu Recht. Ein Eingehen auf das Parteivorbringen zur subjektiven Tatseite erübrigt sich daher.

Der Anschuldigung des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG an Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von € 25.091,12 liegt die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10. Juni 2010 getroffene Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung 2006 in Höhe von € 100.364,48 aufgrund einer Darlehensgewährung an die Fa. X-OHG zugrunde. Festgestellt wurde dazu unter Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Mai 2010, dass die geprüfte Fa. G-GmbH. im Jahr 2006 nach einem Anlageverkauf ein zinsenloses Darlehen an die Fa. X-OHG gegeben habe, das zu den Bilanzstichtagen einen gleich bleibenden Saldo von € 100.364,48 aufweise. Die Fa. X-OHG stehe zu 100 % im Eigentum des geschäftsführenden Gesellschafters H.P., daher stelle diese Entnahme im Zeitpunkt der Zuzählung (2006) eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen dar. Mangels Vorlegens entsprechender Darlehensverträge und schriftlicher Vereinbarungen, welche den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen gemäß Körperschaftsteuerrichtlinien 2000, RZ 903, entsprechen würde, sei diese Feststellung zutreffend gewesen. Darlehensrückzahlungen seien im Prüfungszeitraum nicht festgestellt worden.

Der Beschuldigte räumte dazu im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat ein, dass es hinsichtlich dieses Darlehens keinen Vertrag gegeben habe, da beide Firmen ihm gehörten und dass er ein Darlehen in dieser Form sicherlich einem fremden Dritten nicht gewährt hätte. Damit hat der Beschuldigte das Vorliegen der objektiven Tatseite eingestanden und diese kann insoweit als erwiesen angenommen werden.

Zur subjektiven Tatseite brachte er vor, eine Verzinsung habe er sich nicht überlegt, jedoch habe er dieses Darlehen wirklich zurückzahlen wollen. Er habe sich hinsichtlich dieses

Darlehens auf seine steuerliche Vertreterin Mag. K. verlassen, welche ihm versichert habe, dass dies legal und ordnungsgemäß wäre.

Zu diesem Sachverhalt befragt, gab die als Zeugin vom Unabhängigen Finanzsenat einvernommene Steuerberaterin Mag. K. zu Protokoll, bezüglich der Einräumung des Darlehens an die Fa. X-OHG sei vereinbart gewesen, dass dieses zurück bezahlt werden sollte. Sie habe den Beschuldigten aber nicht dahingehend belehrt, dass hier ein fremdüblicher Darlehensvertrag mit Rückzahlungsverpflichtung, Tilgungsplan und Sicherheiten erforderlich wäre, weil er ohnehin auch Eigentümer der OHG gewesen sei.

Bedient sich ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten dritter Personen, ist er gehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen. Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und die Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt. Weiters trifft den Abgabepflichtigen - ungeachtet einer beruflichen Beanspruchung - die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Person (VwGH 20.11.2000, 89/13/0051). Die im Falle der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers zur inhaltlichen Kontrolle zur Durchführung des ihm erteilten Auftrages findet im Regelfall dort ihre Grenzen, wo sich der Normadressat eines berufsmäßigen Parteienvertreters bedient und diesen mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen beauftragt.

Die Betrauung einer Steuerberaterin mit der Wahrnehmung und Erfüllung seiner steuerlichen Agenten hat im vorliegenden Fall zweifelsfrei und unwiderlegt stattgefunden und der Beschuldigte konnte sich daher berechtigt darauf verlassen, dass etwaige aus der Darlehensgewährung resultierende steuerliche Offenlegungs- und Entrichtungspflichten (Abgabe einer Kapitalertragsteueranmeldung bzw. zur Entrichtung einer Kapitalertragsteuer) von dieser veranlasst werden würden. Das gegenständliche Finanzstrafverfahren hat keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Beschuldigte seiner Verpflichtung, die von ihm beauftragte Steuerberaterin vollständig und wahrheitsgemäß vom maßgeblichen Sachverhalt zu informieren, nicht bzw. mangelhaft nachgekommen wäre. Bei dieser Sachlage kann ihm nach Ansicht des Berufungssenates ein finanzstrafrechtlich relevantes Verschulden nicht angelastet werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2011