



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0131-W/08

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Mag. Michael Hödl, 2000 Stockerau, Manhartstraße 71, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 17. August 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 3. Juni 2008, SpS, nach der am 23. Juni 2009 in Abwesenheit des Beschuldigten und in Anwesenheit seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin D.E. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und das gegen den Berufungswerber (Bw.) wegen des Verdachtes der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG geführte Finanzstrafverfahren hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2000 bis 2005 in der aus dem Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Bw. wegen des unverändert aufrecht bleibenden Schuldspruches wegen fahrlässiger

Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 2001 bis 2004 eine Geldstrafe in Höhe von € 400,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 1 Tag verhängt. Diese Strafe ist als Zusatzstrafe zu der mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 28. September 2006, SN YX, ausgesprochenen Strafe anzusehen.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die vom Bw. zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahrens auf € 40,00 abgeändert.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 3. Juni 2008, SpS, wurde der Bw. der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, er habe als Geschäftsführer der Fa. N-GmbH fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Kapitalertragsteuer 2000 in Höhe von € 23.319,65, Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 782,40, Kapitalertragsteuer 2001 in Höhe von € 9.128,43, Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 503,88, Kapitalertragsteuer 2002 in Höhe von € 6.801,32, Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 497,78, Kapitalertragsteuer 2003 in Höhe von € 8.763,29, Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 455,79, Kapitalertragsteuer 2004 in Höhe von € 9.606,29 und Kapitalertragsteuer 2005 in Höhe von € 2.619,71 bewirkt.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 12.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 30 Tagen verhängt.

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

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG hafte die nebenbeteiligte GmbH für die verhängte Geldstrafe.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, der Bw. sei in den Tatzeiträumen der für die abgabenbehördlichen Belange verantwortliche Geschäftsführer der Fa. N-GmbH gewesen. Er weise bereits vier einschlägige Vorstrafen auf.

Mit Edikt des Landesgerichtes XY vom 11. Oktober 2007 sei über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet worden. Im Jahr 2007 habe im Betrieb des Bw. eine abgabenrechtliche Prüfung stattgefunden und es sei dabei festgestellt worden, dass das Verrechnungskonto keinem Fremdvergleich standhalte. So sei zudem festgestellt worden, dass

die Darlehensgewährung trotz schlechter wirtschaftlicher Situation der Gesellschaft erfolgt sei. Die erklärten Einkünfte und das Vermögen des Gesellschafters würden im krassen Gegensatz zur Höhe des Darlehens stehen, da abgesehen vom bereits belasteten Grundstück kein weiteres Vermögen vorhanden sei und laut Steuerakt keine ausreichenden Einkünfte gegeben gewesen seien, um das Darlehen zurückzuzahlen. Sämtliche Lebenshaltungskosten seien vom Gesellschafterverrechnungskonto des Bw. bestritten worden.

Weiters sei festgestellt worden, dass am früheren Wohnsitz des Gesellschafters in M. nur 12 m² sowie eine Garage und ein Teil des Kellers betrieblich genutzt worden seien, jedoch wären immer 50% aller Aufwendungen als betrieblich abgezogen worden.

Im Vorverfahren in der schriftlichen Rechtfertigung sowie durch seinen Verteidiger in der mündlichen Verhandlung vom 3. Juni 2008 habe der Bw. vorgebracht, dass das Konto jährlich mit einem kreditüblichen Zinssatz belastet worden und die Zielsetzung gewesen sei, das Konto so rasch wie möglich abzubauen. Aufgrund des schlechten Geschäftsganges wäre dies in den letzten Jahren jedoch nur zum Teil erfolgreich gewesen. Die betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten des Wohnsitzes bis zum Jahr 2006 sei danach aufgrund des starken Rückganges der Auslandsaktivitäten verringert worden. Zur Abdeckung der Lebenshaltungskosten seien die Gewinne, welche die Einzelfirma des Bw. in den Jahren 2003 bis 2005 erzielt habe, herangezogen worden.

Der Bw. habe trotz Kenntnis bzw. fahrlässiger Unkenntnis der maßgeblichen Vorschriften als Abgabepflichtiger unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht das im Spruch genannte Fehlverhalten begangen. Die dadurch entstandenen Abgabenverkürzungen seien für ihn durchaus vorhersehbar gewesen, ein korrektes Vorgehen wäre ihm angesichts seiner langjährigen Unternehmereigenschaft durchaus zumutbar gewesen.

Zu den Feststellungen sei der Spruchsenat aufgrund der Ergebnisse der abgabenrechtlichen Prüfung, welche als qualifizierte Vorprüfung dem Strafverfahren zugrunde gelegen seien, gelangt. Zum Vorwurf des primär angelasteten Vorsatzes nach § 33 Abs. 1 und Abs. 3 lit. a FinStrG sei auszuführen, dass von Seiten der Finanz der Umstand nicht widerlegt habe werden können, dass der Bw. die Annahmen als Darlehen steuerrechtlich dargestellt habe, da er auch in der Bilanz das offene Darlehen am Verrechnungskonto offen gelegt habe, weshalb die Wissentlichkeit hinsichtlich der Steuerhinterziehung im Zweifel nicht nachweisbar gewesen sei. Auf jeden Fall sei jedoch ein fahrlässiges Vorgehen des Bw. anzunehmen und nachzuweisen, zumal er bereits vier einschlägige Vorstrafen aufweise und ihm daher als

langjährigen Unternehmer auffallen hätte müssen, dass er die Entnahmen als Darlehen falsch dargestellt habe. Er hätte nach Erkundigungen bei seinem Steuerberater die Entnahmen als Gehalt ausweisen und entsprechend versteuern müssen.

Bezüglich der Umsatzsteuer betreffend den Wohnsitz, welcher nur geringfügig genutzt worden sei, habe der steuerliche Vertreter ein Geständnis abgelegt.

Nach Zitieren der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen stellte der Spruchsenat fest, dass das Verhalten des Bw. das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle, da davon auszugehen sei, dass dem Bw. als realitätsbezogenem im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen, hätte bekannt sein müssen und ihm diesbezüglich fahrlässig ein Fehler unterlaufen sei.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd das Teilgeständnis des Bw. und die finanziellen Probleme der Firma, als erschwerend hingegen die einschlägigen Vorstrafen an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 17. August 2008, mit welchen dieses hinsichtlich des Schuldspruches betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 in vollem Umfang (Schuld und Strafe), hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2005 nur hinsichtlich der Strafhöhe angefochten wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, der Bw. sei im Tatzeitraum der handelsrechtliche Geschäftsführer der Fa. N-GmbH und daher für deren abgabenbehördlichen Belange verantwortlich gewesen.

Im Jahr 2007 habe eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden, im Rahmen derer die Abgabenbehörde befunden hätte, die Darlehengewährung (Gesellschafterverrechnungskonto) der GmbH an den Bw. sei nicht fremdüblich gestaltet gewesen. Die Finanzbehörde habe die Auszahlung als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und diese der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Seitens des Bw. sei das Gesellschafterverrechnungskonto immer als Kontokorrentkredit betrachtet und als solcher behandelt worden. Es habe immer wieder auch Einzahlungen gegeben. Im Spruchsenatsverfahren seien auch entsprechende Kontoauszüge vorgelegt worden, aus denen diese Vorgangsweise ersichtlich sei. Jährlich sei das Konto mit banküblichen Zinsen belastet und davon auch Körperschaftsteuer abgeführt worden. Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung werde bestritten.

Weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Strafverfahren seien die einzelnen Beträge bzw. der jeweilige Zeitpunkt des Zuflusses genau ermittelt worden, obwohl – wie bereits erwähnt – im Spruchsenatsverfahren die Kontoauszüge der Bezug habenden Konten vorgelegt worden seien.

Der Spruchsenat habe für seine Erkenntnisfindung die Feststellungen der Betriebsprüfung zugrunde gelegt. Allerdings sei er zum Schluss gekommen, dass das Finanzamt den Vorsatz des Bw. nicht nachweisen habe können und sei daher von einer fahrlässigen Abgabenverkürzung ausgegangen.

Als strafbestimmenden Wertbetrag habe der Senat offensichtlich die gesamte vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2005, sohin insgesamt € 60.238,69, zugrunde gelegt.

Der Spruchsenat berufe sich in seiner Begründung darauf, dass der Bw. die maßgeblichen Vorschriften nicht beachtet habe.

Dazu sei zu bemerken, dass im Bereich der Körperschaftsteuer die verdeckte Gewinnausschüttung nicht geregelt sei. Das Körperschaftsteuergesetz erwähne diese gerade einmal im § 8 Abs. 2 KStG, wobei eine gesetzliche Definition vollkommen fehle.

Selbst beim Studium der einschlägigen Körperschaftsteuerrichtlinien zur Thematik "Darlehen" (Rz 902 ff) falle auf, dass keine deutlichen Aussagen getroffen werden. Es würden einzelne Komponenten beispielhaft aufgezählt werden und in der Folge werde in Rz 903 ausgeführt, dass "entscheidend ein Gesamtbild sei" bzw. seien "einzelne Faktoren nicht im Sinn absoluter Tatbestandsvoraussetzungen zu verstehen". Damit sei aber auch für den steuerlichen Anwender nicht immer klar, wann im Bereich von Darlehensgewährungen von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen sei und wann nicht. Auch in den einschlägigen Kommentaren ergebe sich kein eindeutiges Bild. In einem namentlich genannten Kommentar zur Körperschaftsteuer finde sich unter dem Stichwort "Darlehen" der Hinweis, dass Zahlungen einer Körperschaft zur Deckung des laufenden privaten Verbrauches des Anteilsinhabers, wenn sie von vornherein auf einem Verrechnungskonto festgehalten werden und von Anfang an Darlehensrückzahlungen gewollt sind, keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen würden.

Damit sei aber die nötige Bestimmtheit für Steuerstrafatbestände, die sich aus § 4 FinStrG ableiten lasse, nicht gegeben. Nur nach Studium von Literatur, Kommentaren und Richtlinien erschließe sich für den Rechtsunterworfenen, ob, wann unter Umständen ("entscheidend sei

das Gesamtbild") das Darlehen als solches anerkannt bzw. nicht anerkannt werde. Eine Voraussage sei hier schier unmöglich.

Ein Steuerstrafatbestand, der erst durch die Rechtsanwendung definiert und konkretisiert werde, könne wohl nicht Grundlage für den Straftatbestand einer Norm sein.

Der Bw. habe immer – also von Anfang an – dieses Verrechnungskonto entsprechend rückzahlen wollen und eine Vorteilsgewährung sei nie beabsichtigt gewesen.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass die Bestimmung des § 8 Abs. 2 KStG Grundlage für eine Bestrafung sein könne, sei zu bedenken, dass die Rechtslage nicht eindeutig sei. Man betrachte nur die dargelegte widersprüchliche Rechtsprechung und Kommentarameinung.

Die Betriebsprüfung und ihr folgend der Spruchsenat hätten das Darlehen steuerlich nicht anerkannt. Dabei handle es sich um eine rechtliche Wertung der Betriebsprüfung. Das Anliegen des Bw. sei stets gewesen, dieses Verrechnungskonto wieder zurückzuzahlen. Aus diesem Grund habe er es als Kontokorrentdarlehen behandelt und auch entsprechend offen gelegt und verzinst.

Gemäß § 9 FinStrG befreie der entschuldbare Irrtum auch von der Fahrlässigkeit. Wie bereits erwähnt, sei die Darlehensgewährung im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung nicht eindeutig. Selbst die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesgerichtshofes seien unterschiedlich und nicht eindeutig. Es sei daher nicht auszuschließen, dass selbst bei fachkundiger Beratung der Kundige – der Kommentarameinung folgend - von einem Gesellschafterdarlehen ausgegangen wäre. Auch in diesem Fall hätte die Betriebsprüfung eine andere rechtliche Würdigung vorgenommen.

Aufgrund der unklaren Rechtslage sei wohl jedenfalls von einem entschuldbaren Irrtum auszugehen und eine Bestrafung unzulässig.

Die Strafbarkeit nach § 34 FinStrG setze weiters voraus, dass eine Offenlegungspflicht verletzt wurde.

Das Gesellschafterverrechnungskonto sei in der Bilanz immer offen gelegt worden, ebenso dessen Verzinsung. Damit sei auch der starke Anstieg offen sichtbar gewesen.

Dass die Offenlegung auch ausreichend gewesen sei, beweise der Umstand, dass eine Prüferin des Finanzamtes nach Durchführung einer Umsatzsteuersonderprüfung einen Aktenvermerk verfasst, indem sie angeregt habe, das Geschäftsführerkonto näher im Hinblick

auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu untersuchen (Hinweise auf einen Aktenvermerk vom 5. September 2006 im Veranlagungsakt).

Genau dieser Umstand beweise, dass der Offenlegungspflicht im Sinne des FinStrG genüge getan worden sei. Denn bei bloßem Studium der Bilanz sei dies für die Prüferin zu erkennen gewesen. Dass im Rahmen des Massenveranlagungsverfahrens (Soforteingabefälle) das Finanzamt die Erklärungen samt Beilagen nicht näher geprüft habe, dürfe dem Bw. nicht zum Nachteil gereichen.

Durch die antragsgemäße Veranlagung aller eingereichten Erklärungen über Jahre sei der Bw. auch in der Meinung bestärkt worden, alles Erforderliche getan zu haben und auch rechtens zu handeln.

Auch mangels Verletzung der Offenlegungspflicht sei daher eine Bestrafung unzulässig.

Komme man trotz aller bisherigen Ausführungen zum Schluss, dass eine Strafbarkeit bestehen bleibe, sei jedenfalls noch die Verjährung zu prüfen.

Gemäß § 31 FinStrG betrage die Verjährung für die Strafbarkeit von Finanzvergehen fünf Jahre. Im Bereich der Fahrlässigkeit wäre die Verjährung nicht gehemmt, wenn innerhalb der Verjährungsfrist weitere Fahrlässigkeitsdelikte begangen worden seien. Die Verjährung beginne mit dem Eintritt des Erfolges. Im Bereich von Selbstbemessungsabgaben, wie der in Frage stehenden Kapitalertragsteuer, trete der Erfolg mit Nichtzahlung im Fälligkeitszeitpunkt ein.

Da weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Strafverfahren die genauen Zeitpunkte der Zuflüsse festgestellt worden seien, sei der erhobene Sachverhalt insofern unvollständig. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei nur zum 31. Dezember des jeweiligen Bilanzjahres der Saldo des Verrechnungskontos saldiert und der Besteuerung unterzogen worden. Dies sei jedoch für die finanzstrafrechtliche Verjährung unzureichend.

Da die Verjährungsfrist bei der Kapitalertragsteuer jedenfalls mit Zufluss zu laufen beginne, könne man jedoch davon ausgehen, dass hinsichtlich der Strafbarkeit die Jahre 2000 und 2001 im Bereich der Kapitalertragsteuer jedenfalls verjährt seien.

Das Betriebsprüfungsverfahren sei durch Zustellung der einzelnen Bescheide abgeschlossen worden. Dieser Zeitraum bewege sich im Bereich des Mai bzw. Juni 2007. Das Strafverfahren sei entsprechend später eingeleitet worden. Es sei daher davon auszugehen, dass damit auch der Zeitraum bis Ende 2002 verjährt sei.

Bei der Strafbemessung sei jedoch offensichtlich vom gesamten Zeitraum ausgegangen worden, da der Schulterspruch auch diese Jahre umfasste. Aufgrund der Verjährung hätte jedoch für diese Zeiträume betreffend Kapitalertragsteuer kein Schulterspruch und geschweige denn eine Bestrafung erfolgen dürfen.

Es werde daher der Schulterspruch sowie die Strafbemessung entsprechend zu modifizieren sein.

Zu den persönlichen Verhältnissen des Bw. werde hingewiesen, dass er sich seit 4. Juni 2008 als natürliche Person im Konkursverfahren befindet.

Es werde daher beantragt, das erstinstanzliche Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abzuändern, dass es hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 aufgehoben und das Verfahren eingestellt werde.

Weiters möge von einer Bestrafung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 bis 2005 (gemeint wohl 2004) gemäß § 25 FinStrG aufgrund der Geringfügigkeit abgesehen und das Erkenntnis auch insoweit aufgehoben und das Verfahren ebenfalls eingestellt werden.

In eventu werde beantragt, das Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abzuändern, dass das Verfahren hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 aufgrund der Verjährung eingestellt und hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2003 bis 2005 der strafbestimmende Wertbetrag neu berechnet werde und die Einkommensverhältnisse des Bw. durch Festsetzung einer milden Strafe Berücksichtigung finden mögen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat modifizierte der Verteidiger des Bw. das Berufungsbegehren dahingehend, dass auch hinsichtlich des Vorwurfs der fahrlässigen Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 2001 bis 2004 das Finanzstrafverfahren eingestellt werden möge, da die Umsatzsteuerverkürzung auf der im Rahmen einer Betriebsprüfung erfolgten Erhöhung eines bereits in den Steuererklärungen ausgewiesenen Privatanteiles beruhe. Es handle sich hier ebenfalls um eine Frage der rechtlichen Würdigung.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.

§ 21 Abs. 3 FinStrG: Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft ist, wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft, für das er nach der Zeit der Begehung schon in einem früheren Verfahren hätte bestraft werden können, so ist eine Zusatzstrafe zu verhängen. Diese darf das Höchstmaß der Strafe nicht übersteigen, die für die nun zu bestrafende Tat angedroht ist. Die Summe der Strafen darf jeweils die Strafen nicht übersteigen, die nach den Abs. 1 und 2 zulässig und bei gemeinsamer Bestrafung zu verhängen wären.

Gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder von der weiteren 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 hat jedoch dem Täter mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Mit dem Einwand des Eintrittes der Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 FinStrG betreffend Kapitalertragsteuer 2000 und 2002 ist der Bw. insoweit im Recht, als Verfolgungsverjährung hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2000, 2001 und 1-9/2002 aus folgenden Gründen bereits im Zeitpunkt der Einleitung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens mit Bescheid vom 24. Oktober 2007 eingetreten war.

Gemäß § 96 Abs. 1 EStG wäre die Kapitalertragsteuer für die verdeckt an den Bw. ausgeschütteten Gewinne binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen gewesen und er wäre auch entsprechend der Bestimmung des § 96 Abs. 3 EStG verpflichtet gewesen, innerhalb dieser Frist eine Kapitalertragsteueranmeldung beim Finanzamt abzugeben. Die Kapitalertragsteuerverkürzung für die Monate 1-12/2000, 1-12/2001 und 1-9/2002 waren daher spätestens eine Woche nach Ablauf des Monates September 2002 als vollendet im Sinne des § 31 Abs. 1 FinStrG anzusehen und die Verjährungsfrist von fünf Jahren (§ 31 Abs. 2 FinStrG) begann mit Erfolgseintritt zu laufen. Da im gegenständlichen Fall vom Spruchsenat eine fahrlässige Abgabenverkürzung der Bestrafung zugrunde gelegt wurde, konnte durch die Begehung neuerlicher Finanzvergehen während der Verjährungsfrist diese nicht gehemmt werden (§ 31 Abs. 3 FinStrG).

Es war daher für Kapitalertragsteuerverkürzungen bis September 2002 spätestens mit Ablauf des 7. Oktober 2007, also vor Einleitung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens am 24. Oktober 2007, Verjährung der Strafbarkeit eingetreten und daher insoweit schon aus diesem Grund mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG in Verbindung mit § 82 Abs. 3 lit. d FinStrG vorzugehen.

Dem erstinstanzlichen Schulterspruch wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer Außenprüfung der Fa. N-GmbH für die Jahre 2000 bis 2005 (Bericht vom 21. Mai 2007) zugrunde.

Unter Tz. 2 dieses Betriebsprüfungsberichtes wurde festgestellt, der Bw. habe als geschäftsführender Gesellschafter der GmbH jährlich hohe Entnahmen zur Deckung seiner laufenden Lebenshaltungskosten getätigt, welche in den Bilanzen der verfahrensgegenständlichen Zeiträume als Darlehensgewährung an ihn offen gelegt und auch jährliche Zinsen am Geschäftsführerverrechnungskonto belastet wurden.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung liegt eine dem Fremdvergleich standhaltende Darlehensgewährung seitens der GmbH an den Bw. aus folgenden Erwägungen nicht vor.

Die der Betriebsprüfung vorgelegten, im Nachhinein abgeschlossenen Rückzahlungsvereinbarungen ersetzen keinen fremdüblichen Darlehensvertrag, zumal unter Fremden der Kreditrahmen im Vorhinein festgelegt wird. Auch wurde keine Vereinbarung über die Höhe des Zinssatzes getroffen und eine fremdübliche Besicherung des Darlehens ist nicht erfolgt und wäre aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Bw. auch nicht möglich gewesen. Ein ordnungsgemäßer Geschäftsführer hätte bei gegebener schlechter wirtschaftlicher Situation der Fa. N-GmbH ein Darlehen an fremde Dritte nicht gewährt.

Der durch laufend hohe Entnahmen des Bw. bewirkte jährliche Zuwachs des Gesellschafterverrechnungskontos wurde daher nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung an den Bw. angesehen und die dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrunde liegende Höhe der GmbH im Haftungswege vorgeschrieben.

Nicht gefolgt werden kann seitens des Unabhängigen Finanzsenates dem Berufungsvorbringen des Bw. dahingehend, dass schon objektiv keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vorliegen würde, zumal der Bw. den jährlich starken Anstieg des Gesellschafterverrechnungskontos in den Bilanzen immer offen gelegt hätte, was auch zur Anregung einer Betriebsprüfung nach Durchführung einer Umsatzsteuersonderprüfung geführt habe.

Die der erstinstanzlichen Bestrafung des Bw. in objektiver Hinsicht zugrunde gelegte Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und die dadurch bewirkte Kapitalertragsteuerverkürzung ist darin zu sehen, dass der Bw. die verdeckt an ihn ausgeschütteten Kapitalerträge nicht im Rahmen von dem § 96 Abs. 3 EStG entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen offen gelegt und die geschuldete Kapitalertragsteuer auch nicht innerhalb einer Woche nach Zufließen der Ausschüttungen an die Abgabenbehörde entrichtet hat (§ 96 Abs. 1 EStG), weswegen die objektive Tatseite insoweit zweifelsfrei als erwiesen angenommen werden kann.

Zur subjektiven Tatseite wird in der gegenständlichen Berufung vom Bw. im Wesentlichen vorgebracht, er habe die Entnahmen über das Gesellschafterverrechnungskonto immer als Kontokorrentkredit betrachtet und auch als solchen behandelt. Dieser Umstand könne auch dadurch belegt werden, dass immer wieder Einzahlungen auf dieses Konto seitens des Bw. erfolgt wären und das Konto jährlich mit den banküblichen Zinsen belastet und davon die Körperschaftsteuer abgeführt worden sei. Unter Verweis auf in der Berufung wiedergegebene widersprüchliche Judikate und Kommentarmerlebnisse wendet der Bw. das Vorliegen eines Rechtsirrtums ein, welcher entschuldbar sei und ihn auch vom Vorwurf der Fahrlässigkeit befreie.

In einer nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens abgegebenen schriftlichen Rechtfertigung vom 22. November 2007 führte der Bw. aus, dass das Gesellschafterverrechnungskonto das buchhalterisch geführte Verrechnungskonto mit der Einzelfirma des Bw. und das Geschäftsführerkonto beinhaltete. Diese beiden buchhalterisch abgegrenzten Konten seien von der Steuerberatung in der Bilanz zu einem einzigen Konto zusammengeführt und dieses jährlich mit einem kreditüblichen Zinssatz belastet worden. Die Zielsetzung, dieses Konto so rasch als möglich wieder abzubauen, sei jedoch durch den mäßigen Geschäftsgang der letzten Jahre leider nur zum Teil erreicht worden. Alle diese Maßnahmen seien mit der Steuerberatung des Bw. abgesprochen gewesen und es sei ihm niemals mitgeteilt worden, dass diese Vorgehensweise unrechtmäßig sei. Es sei von der steuerlichen Vertretung lediglich die Höhe des Gesellschafterverrechnungskontos kritisiert und der Bw. wäre aufgefordert worden, dieses nach Möglichkeit schnellstens zu sanieren.

Festgestellt wird anhand der Aktenlage, dass die Bilanzen und Steuererklärungen der Fa. N-GmbH für die (noch in Frage stehenden) Jahre 2002 bis 2005 durch die damalige steuerliche Vertretung erstellt wurden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat konnte der Bw. durch seinen Verteidiger glaubhaft vorbringen, dass die die bilanzielle Darstellung der Entnahmen des Bw. als verzinstes Darlehen auf der Rechtsmeinung seiner Steuerberaterin beruhte und er von dieser auf eine Verpflichtung zur Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen und zur Entrichtung von Kapitalertragsteuer nicht aufmerksam gemacht bzw. dahingehend belehrt worden sei.

Ein Rechtsirrtum liegt dann vor, wenn der Täter darüber irrt, dass ein bestimmtes Verhalten, dass er in seiner objektiven Beschaffenheit richtig erkannt hat, rechtlich verboten ist. Der Täter handelt schon dann mit Unrechtsbewusstsein, wenn er sich dessen bewusst ist, dass sein Verhalten gegen die Rechtsordnung verstößt. Das Unrechtsbewusstsein muss zwar tatbildbezogen sein, setzt aber nicht die Kenntnis der jeweiligen Normen in ihren Einzelheiten voraus, sondern lediglich das allgemeine Wissen um das rechtliche Verbotein eines Verhaltens (VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260).

Entschuldbar ist ein Irrtum, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte (VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260).

Ein entschuldbarer Irrtum liegt nur dann vor, wenn der Betreffende (auch) bei der Beurteilung des Sachverhaltes jenes Maß an Sorgfalt aufgewendet hat, dass von ihm objektiv nach den Umständen des Falles gefordert und das ihm subjektiv nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden kann. Ein Schuld ausschließender Irrtum kann z.B. vorliegen, wenn sich der Betreffende bei einem befugten Parteienvertreter oder bei der Abgabenbehörde erkundigt und eine falsche Auskunft erhalten hat, es sei denn, dass er Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft hätte haben müssen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0153).

Im gegenständlichen Fall kann davon ausgegangen werden, dass der Bw. seiner steuerlichen Vertretung sämtliche Belege, Unterlagen und Informationen zur Erstellung der Steuererklärungen 2002 bis 2005 übermittelt hat und diese in voller Kenntnis der hohen Entnahmen durch den Bw., also in voller Kenntnis des Sachverhaltes, ihn nicht auf eine eventuell bestehende Verpflichtung zur Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen und zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer aufmerksam gemacht hat.

Das erst- und zweitinstanzliche Ermittlungsverfahren hat keine Anhaltspunkte dahingehend ergeben, dass dem Bw., welcher keinerlei steuerliche Kenntnisse dahingehend hatte, dass die von ihm getätigten Entnahmen rechtlich als eine dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegende verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen gewesen wäre, insoweit eine Sorgfaltswidrigkeit

vorwerfbar wäre, dass er sich trotz Zweifel an der Rechtmäßigkeit seiner steuerlichen Vorgangsweise nicht bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter erkundigt hätte.

Vielmehr liegen Hinweise dafür vor, dass die Beurteilung, die vom Bw. getätigten Entnahmen seien als zu verzinsendes Darlehen der GmbH anzusehen, auf der Rechtsmeinung seiner steuerlichen Vertretung beruhte. Dem Bw. kann daher aufgrund dieser Erwägungen auch eine fahrlässige Verkürzung an Kapitalertragsteuer hinsichtlich der nicht von der Verjährung der Strafbarkeit betroffenen Zeiträume Oktober 2002 bis Dezember 2005 nicht angelastet werden.

Es war daher dem Berufungsbegehren entsprechend mangels Nachweisbarkeit der subjektiven Tatseite insgesamt mit Verfahrenseinstellungen in Bezug auf die Anschuldigung einer schuldhaften Verkürzung an Kapitalertragsteuer 2000 bis 2005 in der aus dem Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe vorzugehen.

Anders verhält es sich mit der vom Bw. erstinstanzlich und auch im schriftlichen Berufungsvorbringen eingestandenen fahrlässigen Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 2001 bis 2004. Dieser liegen die Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung vom 21. Mai 2007 unter Textziffer 3 zugrunde, in welcher festgehalten wird, dass der Bw. für die Privatnutzung des Gebäudes bisher einen Privatanteil von Miete, Strom etc. in Höhe von 50% erklärt hat. Im Rahmen der Betriebsprüfung stellte sich jedoch heraus, dass lediglich ein 12m² großer Raum, die Garage und ein Teil des Kellers betrieblich genutzt worden sind und der private Anteil an den Betriebskosttatsächlich daher 80% beträgt. Zudem wurde im Jahr 2001 die Vorsteuer aus der Rechnung über die Maklerprovision für das Zustandekommen des Mietvertrages zur Gänze als Aufwand und zum Vorsteuerabzug (€ 654,06) geltend gemacht, obwohl auch insoweit ein Privatanteil von 80% auszuscheiden gewesen wäre.

Bei Beachtung der gehörigen Sorgfalt hätte der akademisch gebildete Bw. leicht erkennen können, dass nur der betriebliche Anteil der Aufwendungen zum Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug herangezogen hätte werden dürfen. Dies ergibt sich schon allein aus dem Wort „Betriebsausgabe“. Der Bw. wäre verpflichtet und es wäre ihm sicher auch zumutbar gewesen, eine genaue Trennung der betrieblichen von der privaten Sphäre vorzunehmen und die exakte Höhe des Anteils der Privatnutzung seiner steuerlichen Vertretung vor Erstellung der Steuererklärungen 2001 bis 2004 bekannt zu geben. Die Geltendmachung eines 30% zu hohen Anteiles der betrieblichen Aufwendungen und des Vorsteuerabzuges lässt jedenfalls auf einen groben Sorgfaltsvorstoß schließen, welchen der Bw. zeitnäher zum Delikt vor dem Spruchsenat und in der Berufungsschrift auch einbekannt hat. Es besteht daher seitens des

Unabhängigen Finanzsenates kein wie immer geartete Zweifel am Vorliegen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 2001 bis 2004 in einer Gesamthöhe von € 2.239,85.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung hinsichtlich der festgestellten fahrlässigen Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 2001 bis 2004 vorzugehen.

Ein Absehen von der Bestrafung wegen Geringfügigkeit war im gegenständlichen Fall schon deswegen nicht möglich, weil bei einer Umsatzsteuerverkürzung von € 2.239,85 nicht von unbedeutenden Folgen im Sinne des § 25 FinStrG gesprochen werden kann. Dies umso mehr, als die zugrunde liegenden Umsatzsteuerbeträge zum Zeitpunkt der Entscheidung nach wie vor aushaften und somit insoweit keine Schadensgutmachung erfolgt ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 26.11.1998, 98/16/0199, ausgesprochen, dass bei einem Verkürzungsbetrag von ca. S 23.000,00 (€ 1.671,48) nicht von einer unbedeutenden Folge im Sinne des § 25 FinStrG ausgegangen werden kann. Auch hat der VwGH im Erkenntnis vom 27.09.1990, 89/16/0046, bei einem Verkürzungsbetrag von ca. S 26.000,00 (€ 1.889,49) das Vorliegen der Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 FinStrG verneint.

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

Bei der Strafbemessung sah der Unabhängige Finanzsenat als mildernd die geständige Rechtfertigung des Bw. und auch den Umstand an, dass der Bw. als finanzstrafbehördlich unbescholtener zu gelten hat.

Als erschwerend hingegen wurde kein Umstand gewertet.

Ausgehend von einer äußerst eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des im Konkurs befindlichen Bw. ist der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis gelangt, dass die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe die schlechte wirtschaftliche Situation des Bw. berücksichtigt und den dargestellten Strafzumessungsgründen entspricht.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zwingend zu bestimmende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Ansicht des erkennenden Senates dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe.

Diese Strafe war als Zusatzstrafe zum Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. September 2006, SN YX, auszusprechen, da die fahrlässige Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer für das nunmehr vom Schulterspruch letztbetroffene Jahr 2004 am 16. Juni 2006 vollendet war und daher die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerverkürzungen für den Zeitpunkt ihrer Begehung mit dem bezeichneten Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. September 2006 mitbestraft hätte werden können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Juni 2009