



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0055-W/05

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 3 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofräatin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Mag.pharm. Reinhard Fischill und Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 18. Mai 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 21. Februar 2005, SpS, nach der am 21. Februar 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftührerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 21. Februar 2005, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der C-GmbH verantwortliche Geschäftsführer (GF) vorsätzlich, durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 2001 und Körperschaftsteuer für die Kalenderjahre 1999-2001, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von

S 92.978,00, Körperschaftsteuer 2000 in Höhe von S 288.380,00, Umsatzsteuer 2001 in Höhe von S 33.327,00 und Körperschaftsteuer 2001 in Höhe von S 200.660,00 verkürzt habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG iVm. § 21 Abs. 1-3 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die zu StrafNr. erfolgte Bestrafung, wurde über den Bw. eine Geldstrafe in der Höhe von € 16.000,00 und gemäß § 20 FinStrG eine an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 40 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG wurde die Haftung der C-GmbH für die über den Bw. verhängte Geldstrafe ausgesprochen.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der in finanzstrafrechtlicher Hinsicht als unbescholtener zu gelten habende Bw. Mehrheitseigentümer und Geschäftsführer der C-GmbH sei. Daneben habe der Bw. im Tatzeitraum eine Einzelfirma betrieben, über die zwischenzeitig das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei.

Im Zeitraum Juli 2002 bis Juli 2003 hätten sowohl bei der Gesellschaft als auch für die Einzelfirma abgabenbehördliche Prüfungen für die Jahre 1998-2001 stattgefunden. Zu Beginn der Prüfung seien für den Prüfungszeitraum bereits Erstbescheide vorgelegen.

Die Feststellungen bei der Einzelfirma hätten zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, StrafNr., geführt, welches am 5. September 2003, nach durch den Verteidiger vorgebrachter geständiger Verantwortung, durch die Erlassung einer Strafverfügung über € 2.200,00 wegen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG beendet worden sei.

Bei der Gesellschaft habe hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 die Feststellung getroffen werden müssen, dass Erträge von S 200.000,00 als umsatzsteuerfrei behandelt worden seien. Es hätten dafür keine erläuternden Unterlagen vorgelegt werden können. Der Ertrag von S 200.000,00 brutto sei daher der 20%igen Umsatzsteuer unterworfen worden.

In den Erlösen 1998 sei ein Betrag von S 960.000,00 für ausgeübte Managementtätigkeit für eine ungarische Firma enthalten. Über Nachfrage habe sich ergeben, dass diese Tätigkeit in etwa gleichem Umfange auch in den Jahren 1999-2001 erbracht worden sei, ohne dass hierfür Rechnungen gestellt und in den Bilanzen Erlösabgrenzungen vorgenommen worden seien. Dies sei im Rahmen der Prüfung durch die Abgabenbehörde berichtigt worden.

Aus den vorgenommenen Berichtigungen hätten sich Mehrsteuern bei der Körperschaftsteuer, die der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer, ebenso wie den im Spruch angeführten Umsatzsteuerbetrag für 2001 vorsätzlich verkürzt habe.

Für das Finanzstrafverfahren seien die sich aus der Prüfung ergebenden Mehrsteuern als strafbestimmende Wertbeträge heranzuziehen.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren sei eine Stellungnahme zu den erhobenen Anschuldigungen nicht vorgebracht worden. In der mündlichen Verhandlung am 27. September 2004 habe der Bw. dazu erklärt, die ausgeführten Leistungen für die ungarische Firma hätten keineswegs den Umfang des Jahres 1998 erreicht. Eine Fakturierung sei wegen der schlechten finanziellen Lage der ungarischen Firma unterblieben und es sei eine Bezahlung bis dato nicht erfolgt. Anders lautende Erklärungen habe er nicht abgegeben.

Dazu habe der Betriebsprüfer am 18. Oktober 2004 als Zeuge deponiert, dass die seinen Feststellungen zugrunde liegenden Angaben vom Bw. gemacht worden seien.

Die vom Bw. dem gegenüber zu seiner Entlastung beantragten Zeugen S. und B. hätten keine dem Sachverhalt dienliche Angaben machen können.

Das Verhalten des Bw. erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen sei, dass dem Bw. als realitätsbezogenen, im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen seien.

Bei der Bestrafung sei auf die zu StrafNr. erfolgte Bestrafung Bedacht zu nehmen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit und die geständige Rechtfertigung, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende fristgerechte Berufung des Bw. vom 18. Mai 2005, mit welcher unrichtige Sachverhaltsfeststellung und unrichtige rechtliche Beurteilung eingewendet wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Prüfer die in Rede stehenden Rechnungen lediglich aktiviert habe, er hätte sie jedoch auch passivieren müssen.

Außerdem werde Akteneinsicht in den Arbeitsbogen des Betriebsprüfers beantragt, da im Betriebsprüfungsbericht darüber keine Aussage getroffen worden sei.

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 § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde 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 oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.“

Dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer Betriebsprüfung der C-GmbH über die Jahre 1998-2001 zu Grunde, welche mit Bericht vom 24. September 2003 abgeschlossen wurde.

Unter Textziffer 15 dieses Betriebsprüfungsberichtes wird festgestellt, dass unter dem Titel "Vergütungen" 2001 Erträge in Höhe von S 200.000,00 umsatzsteuerfrei erfasst wurden, zu diesen Buchungen jedoch keine erläuternden Unterlagen vorgelegt werden konnten. Von der Betriebsprüfung wurde daher die Steuerfreiheit nicht anerkannt und eine Umsatzerhöhung von brutto S 200.000,00 (daraus resultierende Umsatzsteuer 2001 laut SpS-Erkenntnis S 33.327,00) vorgenommen. Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung geht dazu hervor, dass auf dem Buchhaltungskonto Vergütung, Schadenersatz (Konto 4610) im Jahr 2001 zweimal S 100.000,00 eingebucht wurden, wobei der Buchungstext einmal "laut Herrn X." lautet und einmal gar kein Buchungstext vorhanden war.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat gab dazu die im Prüfungszeitraum für den Bw. und die C-GmbH in den Tatzeiträumen tätige selbständige Buchhalterin als Zeugin zu Protokoll, dass es sich bei diesen irrtümlich auf das Konto "Vergütung, Schadenersatz" gebuchten Beträgen von insgesamt S 200.000,00 um weiterverrechnete Kosten für die Geschäftsführung der Fa.S.. (ungarische AG) handle, für welche tatsächlich keine österreichische Umsatzsteuerpflicht entstanden sei. Der Berufungssenat hält diese Erklärung der unter Wahrheitspflicht aussagenden Zeugin für plausibel und unwiderlegbar und geht insoweit nach Ergänzung des Beweisverfahrens in freier Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes von einer nach österreichischen Umsatzsteuergesetz nicht steuerbaren Katalogleistung gemäß § 3a Abs. 10 UStG (Beratungsleistung) aus, deren Leistungsart in Ungarn liegt (§ 3a Abs. 9 UStG).

Aus diesem Grund war mit Verfahrenseinstellung betreffend die dem Bw. angelastete Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs. 1 FinStrG) an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von S 33.327,00 vorzugehen.

Als weitere finanzstrafrechtliche relevante Feststellung wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz die Textziffer 17 des bezeichneten Betriebsprüfungsberichtes herangezogen, unter welcher die Betriebsprüfung feststellte, dass zum 31. Dezember 1998 an die Fa.S.. (Ungarn) eine Rechnung für Managementtätigkeit in Höhe von S 960.000,00 gestellt und in den Erlösen der C-GmbH erfasst worden sei. Diese Managementtätigkeit sei auch in den Jahren 1999, 2000 und 2001 in etwa gleichem Umfang erbracht worden, jedoch seien keine

Rechnungen darüber ausgestellt worden. Auch in den Bilanzen 1999, 2000 und 2001 seien keine Erlösabgrenzungen vorgenommen worden, die eine periodenreine Erfassung dieser bereits erbrachten Leistungen gewährleisten würden. Seitens der Betriebsprüfung wurden deswegen für die Jahre 1999 bis 2001 jeweils S 960.000,00 erfolgserhöhend hinzugerechnet. Aus dieser Feststellung resultieren die vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegten Körperschaftsteuerverkürzungen der Jahre 1999 bis 2001.

Aus dem vorliegenden Vertrag zwischen der ungarischen Aktiengesellschaft Fa.S.. und der C-GmbH vom 15. Dezember 1995 geht hervor, dass die C-GmbH 50% der Anteile an dieser ungarischen AG hält und der Bw. auch zur Führung der Geschäfte dieser ungarischen Firma als deren Vorstandsvorsitzender delegiert wird. Unter Punkt 6) dieses Vertrages wird festgelegt, dass die Fa.S.. der C-GmbH einen österreichischen Verhältnissen entsprechenden Lohn samt Lohnnebenkosten ersetzt, über dessen Höhe die Vertragspartner in jedem Jahr eine Vereinbarung abschließen. Dies sollte laut Vertrag so vor sich gehen, dass die C-GmbH in Folge der mündlichen Abstimmung die Rechnung ausstellt und für den Fall, dass die Rechnungssumme innerhalb von 15 Tagen nicht beanstandet wird, die Rechnung als akzeptiert betrachtet wird. Aus Punkt 7) dieser Vereinbarung ist ersichtlich, dass die Auszahlung der Belohnung nur in dem Fall erfolgt, wenn diese für die ungarische AG keinen Verlust verursacht. Ergänzend wird dazu noch unter Vertragspunkt 11) festgelegt, dass die Zahlungsfrist für die Auszahlung der Belohnung so angegebenen werden muss, dass durch die Auszahlung bei der AG kein Liquiditätsproblem entsteht und auch Teilrechnungen ausgestellt werden können.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat führte dazu die mit der Erstellung der Buchhaltung und der Steuererklärungen in den Tatzeiträumen beauftragte selbständige Buchhalterin als Zeugin aus, dass bis zum Jahr 1998 Rechnungen an die ungarische Fa.S.. gelegt worden seien, diese würden die Geschäftsführung und diverse andere Kosten für Miete, Leasing usw. beinhalten.

Ab dem Jahr 1999 seien zwar keine Fakturen mehr gelegt worden, allerdings sei weiterhin eine erfolgswirksame Verbuchung sämtlicher Kosten erfolgt. Diese weiterverrechneten Kosten seien buchhalterisch abgegrenzt worden, sodass ca. 15% tatsächlich erfolgswirksam im Betriebsergebnis der C-GmbH enthalten seien. Die dem Berufungssenat vorgelegte ziffernmäßige Aufstellung der Weiterverrechnungen an die Fa.S.. habe sie erst in Vorbereitung auf die Zeugenaussage vor dem unanhängigen Finanzsenat erstellt. Diese sei der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden. Aus Sicht der Zeugin seien die Erfolgzurechnungen durch die Betriebsprüfung in den Jahren 1999 bis 2001 zu Unrecht erfolgt. Warum die

Bescheide der Betriebsprüfung letztendlich vom Bw. so akzeptiert worden seien, könne sie nicht beurteilen.

Die Zeugin habe sicherlich gegenüber den Bw. dahingehend urgert, dass die Kosten der Geschäftsführung durch die C-GmbH an die Fa.S.. verrechnet würden, weil es keinesfalls so sein könne, dass durch diese der Gewinn der österreichischen GmbH minimiert werde. Sie habe den Bw. immer wieder gedrängt, entsprechende Rechnungen auszustellen, was aber nur schleppend bzw. gar nicht erfolgt sei, was ihrer Meinung nach wieder darauf hinweise, dass die Rechnungen in Ungarn wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation der Fa.S.. offensichtlich nicht verwertbar gewesen wären. In den Jahren 1999 bis 2001 glaube sie sagen zu können, dass nur mehr geringe Gegenverrechnungen mit der ungarischen Firma stattgefunden hätten. Tatsächliche Zahlungen seien jedoch, wenn, dann nur vereinzelt und im geringen Umfang erfolgt sind.

Aufgrund der Aktenlage im Zusammenhalt mit dem schlüssigen Vorbringen der als Zeugin einvernommenen Leiterin des die C-GmbH betreuenden Buchhaltungsbüro's hegt der Berufungssenat, auf Grund der gegenüber dem Abgabenverfahren im Finanzstrafverfahren geänderten Beweislast, ernsthafte Zweifel hinsichtlich der Nachweisbarkeit der im Schätzungswege erfolgten Erlöszurechnungen für die Geschäftsführung der C-GmbH im Rahmen der Fa.S..(Ungarn). Wie die einvernommene Zeugin dem Berufungssenat durchaus realitätsnah und glaubhaft anhand einer zahlenmäßigen Aufstellung für die Tatzeiträume darlegen konnte, wurden derartige buchhalterische Erlösabgrenzungen tatsächlich durchgeführt, allerdings wurden seitens des Bw. keine Rechungen darüber an die ungarische Firma vorgelegt. Dies laut nachvollziehbarer Aussage des Bw deswegen, um nicht weitere Verbindlichkeiten im Rahmen der Bilanz der Fa.S.. ausweisen zu müssen, welche deren Kreditwürdigkeit in Ungarn bei schon gegebener schlechter wirtschaftlicher Lage noch zusätzlich geschwächt hätten. Dazu ergibt sich auch aus Vertragspunkt 7) des oben bezeichneten Vertrages vom 15. Dezember 1995, dass eine Auszahlung einer Belohnung nur für den Fall erfolgt, dass bei der ungarischen Aktiengesellschaft kein Verlust entsteht.

Der Berufungssenat ist bei der dargestellten Beweislage daher, entgegen der insoweit nicht näher begründeten Meinung des Spruchsenates, zum Ergebnis gekommen, dass ernsthafte Zweifel am Eintritt einer tatsächlichen Verkürzung an Körperschaftsteuer 1999 bis 2001 bestehen, jedenfalls aber, entsprechend der finanzstrafrechtlichen Beweisregel des § 98 Abs. 3 FinStrG, der Nachweis einer ziffernmäßig richtig bestimmmbaren Körperschaftsteuerverkürzung für die genannten Jahre nicht möglich ist. Bestärkt wird der Berufungssenat in seiner Ansicht auch durch den Schlussantrag des Amtsbeauftragten in der

gegenständlichen Causa, welcher sich aufgrund der Beweislage mit einer Einstellung des Finanzstrafverfahrens einverstanden erklärte.

Das Finanzstrafverfahren war daher mangels Erweisbarkeit der objektiven Tatseite einzustellen.

Wien, am 21. Februar 2006