



Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied OR Dr. Michaela Schmutzer des Finanzstrafsenates 3 in der Finanzstrafsache gegen den Bf. über die Beschwerde des Beschuldigten vom 5. Mai 2002 gegen den Bescheid vom 9. April 2002 über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien, dieses vertreten durch HR Mag. Pichl als Amtsbeauftragten,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. April 2002 hat das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 2002/00124-001 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Z. GesmbH verantwortlicher Geschäftsführer vorsätzlich, unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht, eine selbst zu berechnende Abgabe nämlich Kapitalertragsteuer für verdeckte Gewinnausschüttungen 1999 in Höhe von S 956.024,-- verkürzt, indem er die Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr unterlassen hat und sohin ein Delikt nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die frist- und formgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 5. Mai 2002, in welcher vorgebracht wird, dass keine vorsätzliche Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht vorliege. Die Entnahmen aus der GesmbH seien als Darlehen offengelegt worden, wobei eine marktübliche Verzinsung bilanzmäßig in Ansatz gebracht worden sei. Der Vergleich der Bilanzen bis in das Jahr 1994 zurück zeige dies.

Über die Entscheidung 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 lit. b FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Die Finanzstraßbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen der Betriebsprüfung, die unter Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes vom 17. September 2001, wie folgte begründet werden, zum Anlass, um gegen den Bf. ein Finanzstraßverfahren einzuleiten.

Der Bf. habe laufend Entnahmen aus der GesmbH getätigt. Um das Verrechnungskonto auszugleichen, seien am Jahresende Millionenbeträge auf ein Bankkonto der GesmbH eingelegt worden; das Geld aber jeweils in den ersten Tagen des Folgejahres wieder entnommen worden. Aus dieser Geschäftsgebarung sei ersichtlich, dass der Bf. nicht in der Lage gewesen sei, die bestehenden Schulden an die GesmbH zurückzuzahlen.

Der Betriebsprüfer bezieht sich in seiner Begründung weiters auf Angaben des Bf. vor dem Landesgericht für Strafsachen im Gerichtsverfahren 24 a, wonach der Bf. angab, dass seine Vorgangsweise ausschließlich auf Überlegungen zu einer steuerrechtlichen Besserstellung – damit die Steuer diesen Darlehensbetrag nicht als Gewinn oder Geschäftsführerbezug werten könne- basierten. Er habe zudem auf Anraten seines steuerlichen Vertreters gehandelt.

Unter Zitierung der Entscheidung des VwGH vom 31.3.1998, 96/13/0121, worin klargestellt werde, dass Zuwendungen an Gesellschafter-Geschäftsführer von einem Verrechnungskonto ohne Rechtsgrund auch dann verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, wenn seitens des Geschäftsführers einzelne Einzahlungen auf das unternehmerische Verrechnungskonto erfolgen, ging der Betriebsprüfer von dem Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in der Höhe von S 4.537.829,35, -- für das Jahr 1999 aus und schrieb dem geprüften Unternehmen eine Kapitalertragsteuer für diesen Zeitraum in der Höhe von S 1.134.457, -- vor.

Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 8. März 2002 wurde der gegen die Ergebnisse der Betriebsprüfung und den Haftungsbescheid erhobenen Berufung insoweit stattgegeben, dass die Kapitalertragsteuernachforderung auf € 69.476,97 (entspricht S 956.024, --) reduziert wurde. Die Reduktion ergibt sich daraus, dass von der laut Betriebsprüfung errechneten verdeckten Gewinnausschüttung 1) Änderungen Forderungen Vorjahr im

Ausmaß von S 473.733,-- und 2) angemessene Geschäftsführerbezüge für 1998 und 1999 in der Höhe von jeweils S 120.00,-- in Abzug gebracht wurden.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung, vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt.

Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzvergehens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügend Verdachtsgründe vorliegen, die, die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt.

Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (s. Erk. vom 8.2.1990, Zl. 89/16/0201, Erk. v. 5.3.1991, Zl. 90/14/0207 und Erk. v. 18.3.1991, Zl. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Zur Erweiterung der Entscheidungsgrundlagen wurde durch die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz am 4. September 2002 zunächst eine Zeugeneinvernahme des Steuerberaters und Wirtschaftstreuhänders H. H. vorgenommen.

Der Zeuge konnte nicht datumsmäßig angeben wann er die Vertretung der Z. GesmbH übernommen hat, sagte aber aus die Firma vor Zurücklegung der Vollmacht am 15.11.2001 mehrere Jahre vertreten zu haben. Zum Vorhalt der oben angeführten Passage der Gerichtsaussage des Bf. gab der Zeuge an, dem Bf. gesagt zu haben, dass er die Darlehen zurückzahlen solle. An Hand des Belegwesens habe er gesehen, dass die eingelegten Beträge wieder entnommen worden waren. Er habe seinem Mandanten gesagt, dass eine Kapitalgesellschaft über ausreichendes Eigenkapital verfügen müsse, widrigenfalls bei fehlenden Geldmitteln

Konkurs anzumelden sei. Anlässlich der Bilanzbesprechung 1997 sei bereits eine dramatische Verschuldung vorgelegen, daher habe er angeraten das Darlehen zurückzuzahlen. Er habe den Bf. auch persönlich vertreten und dessen Einkommensteuererklärungen verfasst und über seine Vermögensverhältnisse Bescheid gewusst. Abschließend bestritt der Zeuge den steuerlichen Tipp gegeben zu haben vor Jahresende Einlagen zu tätigen und diese Beträge nach dem Jahreswechsel sofort wieder zu beheben.

Nach Kontaktaufnahme mit dem Landesgericht für Strafsachen und in weiterer Folge mit dem im Strafverfahren 241 bestellten Gutachter Dr. wurde am 21. März 2003 eine Vorbesprechung mit dem Gutachter abgehalten und auf neuerliches Ansuchen an den zuständigen Untersuchungsrichter am 5. Juni 2003 das in der o.a. Strafsache nach §§ 146 f StGB gegen den Bf. erstellte Gutachten betreffend die Firmen E. und Z. GesmbH zur Einsichtnahme zur Verfügung gestellt.

Aus folgenden Passagen des Gutachtens können auch Rückschlüsse für den Gegenstand des Finanzstrafverfahrens gezogen werden:

Aufgabenstellung war die Gutachtenserstellung über die dem Bf. in einer Anklageschrift der StA Wien zur Last gelegte Gläubigerschädigung.

Zur verfahrensgegenständlichen Z. GesmbH wird auf Seite 7 des Gutachtens festgestellt, dass der Bf. ab Gründung bis 15.5.2001 als Geschäftsführer, ab 14.4.1998 bis 16.12.1998 als 75 % iger Gesellschafter und ab 16.12.1998 als 0,2% iger Gesellschafter fungierte. Mit Beschluss des HG Wien vom 5.4.2002 wurde über das Vermögen der GesmbH das Konkursverfahren eröffnet, wobei unter den Gläubigern auch das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk mit einer Forderung in der Höhe von € 106.309,02 genannt wird. (Die Kapitalertragsteuerforderung in der Höhe von € 69.476,97 ist inkludiert und wurde anerkannt) Nach Auskunft des Masseverwalters ist mit einem Schaden der anerkannten Gläubiger von rund € 1,0 Mio zu rechnen.

Auf den Seiten 16 und 17 des Gutachtens wird unter detaillierter Erläuterung der Vermögenslage der Z. GesmbH resümiert, dass die Gesellschaft in keinem Wirtschaftsjahr (Betrachtungen erfolgten für den Zeitraum 1997 bis 2000) in der Lage gewesen sei, aus ihrer betrieblichen Tätigkeit finanzielle Mittel auch nur geringen Umfanges für die Rückzahlung der bestehenden Schulden zu erwirtschaften. Aus operativer Tätigkeit konnte kein positiver Cash Flow erwirtschaftet werden.

Zu den Geschäftsverbindungen zwischen den Firmen Z. GesmbH und E. GesmbH wird auf Seite 23 des Gutachtens festgehalten, dass erhebliches Vermögen ohne Gegenleistung von

der Z. GesmbH zur E. GesmbH verschoben worden sei und dass erstere dadurch am Vermögen geschädigt worden wäre. Als Betriebsgegenstand der Z. GesmbH wird Vermietung von Lokalen, Parkplätzen und Wohnungen angegeben. Das Ausleihen von Geld scheint nicht als Geschäftsgegenstand auf.

Zu den allgemeinen im Handelsgesetzbuch vorgeschriebenen Verpflichtungen zur Bilanzstellung wird auf Seite 39 des Gutachtens ausgeführt, dass der Bilanzsteller verpflichtet ist, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Wenn dies aus besonderen Umständen nicht gelingt, sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen. (§ 222 Abs. 1 HGB). Der externe Bilanzleser ist in seiner Beurteilung und Einschätzung der Lage der Gesellschaft auf die ihm zur Verfügung stehenden Angaben angewiesen.

Diesem Grundsatz wurden im gegenständlichen Fall zuwider gehandelt, da die Jahresabschlüsse dadurch geschönt wurden, dass statt der zur Gänze wertberichtigten Darlehensforderungen flüssige Bankguthaben ausgewiesen wurden. Aus dem vorgelegten Zahlenwerk sind die wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht erkennbar. Der Grundsatz, wonach sich ein Kaufmann bzw. ein Geschäftsführer seine Gesellschaft nicht reicher machen darf als er bzw. sie tatsächlich ist, wurde missachtet.

Auf Seite 50 wird die Darlehensgewährung wie folgt bewertet:

Der Ausweis frei verfügbarer Bankguthaben der Gesellschaft durch Bareinlagen des Gesellschafters zu Jahresende 1998 und 1999 ist geeignet, dem externen Bilanzleser stichtagsbezogen zum 31.12. das Vorhandensein hoher frei verfügbarer Mittel zu signalisieren. Die Einlagen beschönigen die Vermögenslage erheblich, in dem statt einer zur Gänze wertberichtigten, uneinbringlichen Forderung gegen den Geschäftsführer buchmäßig zum Jahresende ein jederzeit verfügbares Bankguthaben ausgewiesen wird.

Wirtschaftlich standen die Mittel der Gesellschaft nicht zur Verfügung, da sie in den ersten Jännertagen - lange vor Bilanzerstellung - bereits wieder abgezogen wurden, was aber dem Bilanzleser nicht erkennbar war.

Zusammenfassend wird dann auf Seite 51 des Gutachtens festgestellt, dass im konkreten Fall die Tatsache, dass Geldmittel (zum behaupteten Zweck der Steueroptimierung) kurzfristig über den Jahreswechsel auf ein Bankkonto der Gesellschaft eingelegt und als Bankguthaben gebucht worden sein, geeignet ist, den externen Bilanzleser darüber zu täuschen, in welchem Ausmaß der Gesellschaft flüssige Geldmittel tatsächlich zur Verfügung stehen. Die Tatsache, dass diese Bankguthaben in den ersten Jännertagen, damit viele Monate vor Bilanzerstellung,

vom Geschäftsführer für private Zwecke wieder entnommen wurden, ist keine Ausweis- oder Bewertungsfrage im steuerrechtlichen oder handelsrechtlichen Sinn.

Zur Abrundung – allenfalls im Hinblick auf die Höhe der angesetzten verdeckten Gewinnausschüttungen – wird noch auf Seite 71 des Gutachtens hingewiesen, wo ausgeführt wird, dass die „Beanspruchung von Geschäftsführerbezügen“ in Höhe der „Entnahmen“ nicht der wirtschaftlichen Realität entsprochen hätte und diese Beträge aus (selbständiger) Geschäftsführertätigkeit der Einkommensbesteuerung beim Empfänger unterlegen wären und keine Steuern der Gesellschaft ausgelöst hätten.

Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ist mit der Erweiterung der Entscheidungsgrundlagen der ihr obliegenden Verpflichtung nachgekommen eine unzulängliche Begründung des erstbehördlichen Bescheides im Falle seiner Bestätigung durch eine zulängliche Begründung zu ersetzen und im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG nach dem aktuellen Bild des Verfahrensstandes eine Beurteilung des Sachverhaltes vorzunehmen.

Nach der Entscheidung des VwGH vom 28.6.1995, 95/16/0153 nimmt das Untersuchungsverfahren (erst) mit der Einleitung des Finanzstrafverfahrens seinen Gang. Wenn auch ein allfälliges vor der Einleitung des Finanzstrafverfahrens durchzuführendes „Vorverfahren“ zweifellos nach rechtsstaatlichen Grundsätzen zu gestalten ist, betrifft die Bestimmung des § 115 FinStrG über die Gewährung von Parteiengehör die Durchführung des Untersuchungsverfahrens, also des bereits eingeleiteten Finanzstrafverfahrens.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 115 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz im Untersuchungsverfahren den für die Erledigung der Strafsache maßgebenden Sachverhalt von Amts wegen festzustellen und dem Beschuldigten sowie den Nebenbeteiligten Gelegenheit zu geben, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

Demnach steht es der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz im Rechtsmittelverfahren betreffend Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Bescheides über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens offen Entscheidungsgrundlagen zu verbreitern, ohne die Parteien (Bf. und Finanzamt) vor Entscheidungsfällung gesondert über die weiteren Erhebungsergebnisse informieren zu müssen. Das Parteiengehör ist erst im anschließenden Untersuchungsverfahren durch die

Finanzstrafbehörde erster Instanz vor Fällung einer abschließenden Sachentscheidung zu wahren.

Zum begründeten Tatverdacht ist auszuführen, dass die Finanzstrafbehörde keinen Anlass sieht sich der Argumentation des Bf. anzuschließen er habe keine Offenlegungspflicht verletzt und somit kein Delikt nach § 33 FinStrG begangen.

Der Abgabepflichtige hat gemäß § 119 BAO die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Gemäß § 140 BAO gelten diese Vorschriften auch für die Abfuhrpflichtigen. Der Abgabepflichtige muss nicht nur die Besteuerungsgrundlagen offen legen, sondern auch alle anderen Umstände, die für die Feststellung und den Umfang der Abgabepflicht oder für steuerliche Begünstigungen von Bedeutung sind. (OGH 31.8.2001, 14 Os 79/99)

Gemäß § 133 Abs. 2 BAO sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung amtlicher Vordrucke abzugeben. Bei Einreichung von Abgabenerklärungen und Bilanzen sind jedoch darüber hinaus gehende Angaben zu machen, wenn dies im Einzelfall für die vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung der für die Besteuerung maßgeblichen Umstände erforderlich ist. Die Abgabenerklärungen und die diesen beigefügten Beilagen bilden in Bezug auf die Beurteilung der Offenlegungspflicht eine Einheit. Der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ist bei der Abgabe jeder Erklärung voll zu entsprechen. Dass die Abgabenbehörde durch Heranziehung von Angaben in anderen Steuererklärungen (etwa früherer Jahre) die Steuern richtig festsetzen könnte, reicht nicht aus. (Reger, Hacker, Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz, Band 1,Seite 595 ff)

Werden die Umstände und Verhältnisse des Abgabepflichtigen von diesem unvollständig oder unrichtig bekannt gegeben, hat er die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bereits objektiv verletzt. Resultiert aus diesem Verhalten eine tatsächliche Verkürzung von Abgaben und hält der Täter die Verkürzung zumindest ernstlich für möglich liegt eine Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG vor.

Im entscheidungsgegenständlichen Fall bestehen nach den Feststellungen der Betriebsprüfung und der Textierung im Gutachten des Dr. keine Zweifel, dass mit der Bezeichnung der Einlagen als Darlehen eine Täuschungshandlung gesetzt wurde. Es kann diesbezüglich keinesfalls von einer Offenlegung gesprochen werden, die die Abgabenbehörde erster Instanz in die Lage versetzt hätte, auf Grund der entsprechenden Jahreserklärungen und der beigelegten Unterlagen eine rechtsrichtige Abgabenfestsetzung vorzunehmen. Der Umstand, dass

der Bf. nach seinen wirtschaftlichen Verhältnissen auch nicht in der Lage sein würde die entnommenen Beträge tatsächlich zurückzuzahlen, muss ihm nach seiner langjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer und der damit einhergehenden Beteiligung am Wirtschaftsleben auch bewusst gewesen sein. Das Vorbringen vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien, die gewählte Vorgangsweise beruhe auf einer Empfehlung des Steuerberaters wurde durch die Zeugenaussage vom 4. September 2002 als reine Schutzbehauptung enttarnt.

Der Tatverdacht besteht sohin zu Recht, die Beschwerde war spruchgemäß abzuweisen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Wien, 11. Juni 2003