

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Finanzstrafsache gegen Bf., AdresseBf., vertreten durch AWT Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft mbH, Im Gries 18, 6370 Kitzbühel, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 07.07.2014 gegen das Erkenntnis der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Finanzstraßbehörde vom 17.06.2014, Strafnummer 001, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das gegen den Beschuldigten Bf. anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Finanzstraßbehörde vom 17.06.2014, Strafnummer 001 wurde Herr Bf. (=Bf.) für schuldig erkannt, fahrlässig unter Verletzung der ihm als Geschäftsführer der X-GmbH obliegenden abgabenrechtlichen Anzeige- und Offenlegungspflicht, indem der Vertrag über die Gewährung eines partiarischen Darlehens iHv. € 1.700.000,00 durch die Y-AG samt undatiertem Nachtrag, mit welchem die Kapitaleinlage um weitere € 610.000,00 erhöht wurde, entgegen der Bestimmung des § 10 Abs. 1 KVG nicht bis zum 15. des dem Entstehen der Steuerschuld zweitfolgenden Monats angezeigt wurde, eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe, und zwar Gesellschaftsteuer iHv € 17.000,00 bzw. iHv € 6.100,00, sohin insgesamt € 23.100,00 verkürzt und dadurch das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben. Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wurde über ihn eine Geldstrafe von € 3.500,00 verhängt und gemäß § 20 FinStrG die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 14 Tagen festgesetzt. Gemäß § 185 FinStrG wurden die Kosten des Strafverfahrens mit € 350,00 bestimmt.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass mit Vertrag vom 19.11.2008 der X-GmbH, vertreten durch den Beschuldigten in seiner Funktion als Geschäftsführer, durch die Y-AG ein

partiarisches Darlehen iHv € 1.700.000,00 gewährt worden sei. Mit undatiertem Nachtrag sei die Kapitaleinlage um weitere € 610.000,00 erhöht worden.

Obwohl es sich dabei um gesellschaftsteuerpflichtige Vorgänge iSd § 2 KVG gehandelt habe, seien diese entgegen der Bestimmung des § 10 Abs. 1 KVG nicht bis zum 15. des dem Entstehen der Steuerschuld zweitfolgenden Monats angezeigt worden.

Im Zuge einer Kontrollmitteilung seien dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die beiden Vereinbarungen am 9.10.2012 übermittelt und zu Erfassungsnummer 5\*\*\* erfasst worden.

Mit Bescheid vom 26.3.2013 sei die Gesellschaftsteuer für die Vorgänge mit € 23.100,00 festgesetzt worden. Die gegen den Bescheid erhobene Berufung sei mittels Berufungsvorentscheidung vom 30.4.2013 und anschließend durch Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenats vom 28.10.2013 abgewiesen worden. Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde beim Verwaltungsgericht sei mit Beschluss vom 30.1.2014 abgelehnt worden, da der Unabhängige Finanzsenat in seinem Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes abgewichen sei.

Die Verwirklichung des objektiven Tatbestands sei durch die Feststellungen der Abgabenbehörde und den daraus resultierenden rechtskräftigen Abgabenbescheid vom 26.3.2013 nachgewiesen worden. Als Geschäftsführer der X-GmbH wäre der Beschuldigte verpflichtet gewesen, die Anzeigepflicht der von ihm vertretenen Gesellschaft wahrzunehmen.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite sei seitens des Verteidigers vorgebracht worden, dem Beschuldigten sei kein schuldhaftes Verhalten, weder vorsätzlich noch fahrlässig vorzuwerfen. Er hätte als tschechischer Staatsbürger über keine allgemeinen oder speziellen Kenntnisse des österreichischen Steuerrechts verfügt, die ihm die Verwirklichung des Tatbestandes erkennbar gemacht hätten. Die Gesellschaftsteuer sei keine Massensteuer wie die Umsatz- oder die Einkommensteuer, sondern eine Nischensteuer, die nur mehr in einigen EU-Ländern eingehoben werde. Der Beschuldigte sei in völliger Unkenntnis über diesen speziellen Steuertatbestand gewesen. Die Erkennbarkeit sei auch deshalb nicht gegeben gewesen, weil das partiarische Darlehen als Fremdkapital ausgewiesen worden sei. Typischerweise unterliege die Eigenkapitalzufuhr der Gesellschaftsteuer. Außerdem habe er für die Besorgung seiner österreichischen Steuerangelegenheiten einen österreichischen Steuerberater beauftragt, mit dem er regelmäßig in Kontakt stehe. Der konkrete Sachverhalt sei mit diesem jedoch nicht thematisiert worden, weil die Steuerschuld für den Beschuldigten nicht erkennbar gewesen sei. Die Unkenntnis dieses sehr speziellen Steuertatbestandes sei dem Beschuldigten nicht vorwerfbar, sodass von einer entschuldbaren Fehlleistung iSd § 9 FinStrG auszugehen sei.

Nach ständiger Rechtsprechung handle jemand fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen

Verhältnissen befähigt ist, und die ihm zumutbar ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könnte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Auch wenn der Beschuldigte die Anzeige der Vorgänge in Folge seiner Unkenntnis der Gesetzeslage unterlassen habe, wäre ihm dennoch zumutbar gewesen, sich über die abgabenrechtlichen Bestimmungen in Kenntnis zu setzen und entsprechend dieser Kenntnis zu handeln. Es müsse einem Geschäftsführer, auch wenn er kein inländischer Staatsbürger ist, zugemutet werden, sich jene Kenntnisse, die er zur Ausübung seines Gewerbebetriebes in Österreich benötige, entweder selbst anzueignen oder durch geeignete Erkundigungen zu beschaffen bzw. sich bei seiner Tätigkeit eines geeigneten Vertreters zu bedienen (VwGH v. 22.9.1972, 355/72 und v. 4.3. 1982, 2240, 2977/80). Gerade durch die Tatsache, dass er in Unkenntnis der abgabenrechtlichen Bestimmungen die Vereinbarungen über das partiarische Darlehen abgeschlossen habe, ohne sich - wie der Beschuldigte in seiner Rechtfertigung ausführte - bei seinem steuerlichen Vertreter über allfällige abgabenrechtlichen Konsequenzen in Kenntnis zu setzen, liege eine Verletzung der Sorgfaltspflicht vor. Dies umso mehr, als ihm als tschechischen Staatsbürger die österreichischen Abgabengesetze nicht vertraut gewesen seien und daraus resultierend die erhöhte Notwendigkeit bestanden habe, den Parteienvertreter mit der Frage einer allfälligen Steuerpflicht zu befassen. Indem er dies unterlassen habe und deshalb nicht erkannt habe, dass durch die oben dargestellten Rechtsvorgänge gesellschaftssteuerpflichtige Tatbestände verwirklicht worden seien, sei ihm schuldhaftes Verhalten in Form der Fahrlässigkeit vorzuwerfen.

Die Finanzstrafbehörde wertete als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die Schadengutmachung, das Tatsachengeständnis, und den länger zurückliegenden Tatbegehungszeitraum, als erschwerend die mehrfache Tatbegehung. Außerdem wurde auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten Bedacht genommen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die gegenständliche frist- und formgerechte Beschwerde des Bf. vom 07.07.2014, mit welcher die Stornierung der im gegenständlichen Erkenntnis festgesetzten Geldstrafe von Euro 3.500,00 beantragt wird.

Begründend wird ausgeführt, Tatsache sei, dass der Bf. als Geschäftsführer und einziger Gesellschafter im Jahr 2008 die X-GmbH gegründet habe, mit welcher er das gleichnamige Hotel in Kaprun gekauft habe. Die Finanzierung des Hotelkaufes sei einerseits mit einer Bankverbindlichkeit, andererseits durch Begründung eines partiarischen Darlehens durch die Y-AG iHv. ca. € 2,3 Mio erfolgt.

In der gegenständlichen Strafverfügung (gemeint wohl im Straferkenntnis) werde dem Bf. die Verletzung einer ihm obliegenden Anzeige- und Offenlegungspflicht vorgeworfen, die eine fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 FinStrG zur Folge gehabt hätte. Konkret sei durch die Nichtanzeige eines gesellschaftssteuerpflichtigen Vorganges (Gewährung eines partiarischen Darlehens) die Gesellschaftssteuer gemäß KVG iHv. € 23.100,00 nicht angezeigt und abgeführt worden. Zur subjektiven

Tatseite werde ausgeführt, dass der Bf. tschechischer Staatsbürger sei und über keine allgemeinen oder speziellen österreichischen Steuerrechtskenntnisse verfüge, die ihm die Verwirklichung dieses Steuertatbestandes erkennbar gemacht hätten. Als ausländischer Investor sei ihm - im Gegenteil - völlig unverständlich, dass in Österreich die Zufuhr von Eigenkapital (Risikokapital) eine Steuerbelastung auslöse. Die Gesellschaftsteuer sei keine Massensteuer wie die Umsatzsteuer oder Einkommensteuer, sondern eine Nischensteuer (Verkehrssteuer), die nur mehr in wenigen EU Staaten eingehoben werde. Entsprechend dem internationalen Trend sei die Gesellschaftsteuer in Österreich durch das AbgÄG 2014 ab 2016 abgeschafft worden. Die Verschreibung der Gesellschaftssteuer sei bis zum Höchstgericht - VwGH - bekämpft worden. Der Bf. sei in völliger Unkenntnis über diesen speziellen Steuertatbestand gewesen. Die Erkennbarkeit des steuerpflichtigen Tatbestandes sei auch deshalb nicht gegeben gewesen, weil das partiarische Darlehen in den Bilanzen als Fremdkapital ausgewiesen worden sei. Typischerweise unterliege die Eigenkapitalzufuhr der Gesellschaftsteuer. Außerdem treffe den Bf. auch kein Auswahl- oder Überwachungsverschulden, weil er für die Besorgung seiner österreichischen Steuerangelegenheiten einen Steuerberater beauftragt habe, mit dem er in regelmäßigem Beratungskontakt stehe. Dieser konkrete Sachverhalt sei mit seinem Steuerberater nicht thematisiert worden. Aus der Sicht des österreichischen Parteienvertreters stelle die Verletzung dieses äußerst speziellen Steuertatbestandes kein schweres Verschulden dar, weil zum einen bisher keine Beanstandungen durch die Behörde erfolgt seien und zum anderen einem Wirtschaftstreuhänder die Kenntnis samt ordnungsgemäßer Anwendung aller österreichischen Steuergesetze, vor allem des hier vorliegenden sehr speziellen Steuertatbestandes, nicht zugemutet werden könne. Dem Bf. könne daher keine Fahrlässigkeit vorgeworfen werden, weil eine entschuldbare Fehlleistung gemäß § 9 FinStrG vorliege.

### **Zur Entscheidung wurde erwogen:**

Unstrittig ist der objektive Tatbestand dahingehend, wonach der Bf. die ihm obliegende abgabenrechtliche Anzeige- und Offenlegungspflicht, indem er den Vertrag über die Gewährung eines partiarischen Darlehens iHv. € 1.700.000,00 durch die Y-AG samt undatiertem Nachtrag, mit welchem die Kapitaleinlage um weitere € 610.000,00 erhöht wurde, entgegen der Bestimmung des § 10 Abs. 1 KVG nicht bis zum 15. des dem Entstehen der Steuerschuld zweitfolgenden Monats anzeigte, verletzt hat.

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

*Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, daß er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, daß er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.*

*Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.*

*Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.*

*Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.*

Zur Frage, ob dem Beschuldigte finanzstrafrechtlich relevantes fahrlässiges Handeln vorzuwerfen ist, ist zunächst darauf zu verweisen, dass der in § 4 Abs. 2 FinStrG geregelte Günstigkeitsvergleich auf einen Vergleich zwischen dem zur Zeit der Tat geltenden Recht und dem zur Zeit der Entscheidung der Finanzstrafbehörde geltenden Recht abstellt. Da sich das gegenständliche Finanzstrafverfahren bei Inkrafttreten des § 34 Abs. 1 FinStrG idF BGBl. I Nr. 118/2015 bereits im Stadium des Beschwerdeverfahrens befand, hat das Bundesfinanzgericht hier § 34 Abs. 1 FinStrG idF BGBl. Nr. 335/1975 anzuwenden. Es ist daher nicht zu prüfen, ob der Beschuldigte grob fahrlässig im Sinne des § 8 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. I Nr. 118/2015 gehandelt hat; Prüfungsmaßstab ist vielmehr, ob der Beschuldigte fahrlässig im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG gehandelt hat.

Dem Täter wird weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe (§ 9 FinStrG).

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 solcherart befugter Personen hat im vorliegenden Fall laut Vorbringen in der Beschwerde und festgestellter Aktenlage stattgefunden, da der Bf. als tschechischer Staatsbürger für die Besorgung seiner österreichischen abgabenrechtlichen Angelegenheiten einen berufsmäßigen Parteienvertreter herangezogen hat, mit dem er in regelmäßigem Beratungskontakt stand.

Unbestritten ist auch, dass der Bf. in Unkenntnis der abgabenrechtlichen Bestimmungen die Vereinbarungen über das partiarische Darlehen abgeschlossen hat, ohne sich bei seinem steuerlichen Vertreter über allfällige abgabenrechtlichen Konsequenzen in Kenntnis zu setzen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt in der Unterlassung einer dem Beschuldigten nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung ein Verschulden, das das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums und damit die Anwendung des § 9 FinStrG ausschließt (VwGH 1.12.1972, 2072/71; VwGH 15.6.1973, 390/73).

Hat der Abgabepflichtige Zweifel hinsichtlich der Rechtslage, hat er Auskunft von einer kompetenten Stelle einzuholen, wobei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums der Steuerpflichtige nicht allein bei seinem Steuerberater, sondern (auch) bei der zuständigen Behörde nachzufragen hat (s. VwGH 15.5.1997, 95/15/0184, VwGH 18.12.1997, 97/16/0083, 0084; VwGH 28.2.2015, 2012/16/0039).

Die Unkenntnis des Gesetzes wird nur dann als unverschuldet angesehen, wenn dem Normadressaten die Rechtsvorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist. Jedoch kann dem Täter die mangelnde Erkundung nur dann vorgeworfen werden, wenn ihm Zweifel kommen mussten (VwGH 17.9.1986, 83/13/0033, ÖStZB 1987, 184).

Das gegenständliche Finanzstrafverfahren hat zwar insofern Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Beschuldigte seiner Verpflichtung, den von ihm beauftragten steuerlichen Vertreter vollständig und wahrheitsgemäß zu informieren, unvollständig bzw. mangelhaft nachgekommen ist, da er ihn über die Vereinbarungen über das abgeschlossene partiarische Darlehen nicht informiert hat, doch geschah dies - wie es im gesamten Verfahren beteuert wird - in völliger Unkenntnis des tatsächlich sehr speziellen Steuertatbestandes. Des Weiteren spricht in diesem Zusammenhang für die Nichterkennbarkeit des steuerpflichtigen Tatbestandes der Umstand, dass das partiarische Darlehen in der Bilanz als Fremdkapital ausgewiesen war.

Bei dieser Sachlage kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem Bf. ein finanzstrafrechtliches Verschulden nicht angelastet werden. Eine Verletzung der objektiv gebotenen Sorgfalt im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG ist daher aufgrund des festgestellten Sachverhaltes nicht gegeben, weshalb der Bf. den Tatbestand des § 34 Abs. 1 FinStrG nicht verwirklicht hat.

## **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte auch die Klärungen von Sachverhalts- und Rechtsfragen im Einzelfall, wobei im Wesentlichen der Judikatur des VwGH gefolgt wurde, und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. März 2018