

GZ. FSRV/0001-S/09

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michael Schrattenecker sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Zisler und Mag. Gottfried Warter als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Dr. X, vertreten durch Ferner Hornung & Partner Rechtsanwälte GmbH, Hellbrunner Straße 11, 5020 Salzburg, wegen fahrlässiger Abgabenverkürzungen gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 9. Jänner 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 8. Oktober 2008, StrNr. 093/2007/00149-001, nach der am 9. Dezember 2010 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Mag. Josef Nußbaumer sowie der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung des Amtsbeauftragten wird, teilweise lediglich im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten, als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 8. Oktober 2010 wurde das gegen Dr. X unter der StrNr. 093/2007/00149-001 wegen des Verdachtes, er habe als selbständiger Wirtschaftstreuhänder im Amtsbereich des genannten Finanzamtes fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch seine Mitwirkung an der Erstellung unrichtiger Körperschaftssteuererklärungen der B GmbH (ungerechtfertigt gebildete

Rücklagen [gemeint: zu Unrecht gebildete Rückstellungen für Werklohn an den Gesellschafter-Geschäftsführer A], unterlassene Verzinsung des Gesellschafter-Verrechnungskontos, Nichtaktivierung [des Aufwandes für eine] Nietmaschinensteuerung) eine Verkürzung an Körperschaftsteuer [betreffend die genannte GmbH] hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 in Höhe von insgesamt € 181.390,58 (2002 € 83.300,00 + 2003 € 83.300,00 + 2004 € 14.790,58) bewirkt und hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Seiner Entscheidung hat der Erstsenat im Wesentlichen folgende Feststellungen zugrunde gelegt [Ergänzungen des Berufungssenates in eckiger Klammer]:

Der Beschuldigte Dr. X habe als der von der Geschäftsführung der B GmbH [soll heißen, von A] beauftragte und bevollmächtigte Wirtschaftstreuhänder die Jahresabschlüsse der Gesellschaft für die Zeiträume 2002 [tatsächlich: seit deren Gründung ab 1992 – siehe die im Veranlagungsakt erliegende Vollmacht] bis 2004 erstellt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass [im Rechenwerk für 2004] eine Rückstellung für die Geschäftsführerbezüge zwar dotiert, nicht jedoch erfolgswirksam aufgelöst worden wäre, wodurch sich die Körperschaftsteuerbelastung zu Unrecht verminderte. Auch sei die Verzinsung eines Gesellschafterverrechnungskontos unterblieben und [die Anschaffung einer] Nietmaschinensteuerung nicht aktiviert worden.

Ein ob dieser Feststellungen gegen den Geschäftsführer A [wegen Verdachtes fahrlässiger Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG] eingeleitetes Untersuchungsverfahren wurde nach entsprechenden Einlassungen des ihn als Verteidiger vertretenden Wirtschaftstreuhänders mit Bescheid vom 11. Oktober 2007 wieder eingestellt.

Bis Mitte 1997 wäre A an der B GmbH nur zu 25 % beteiligt gewesen; zur Gesellschaft habe ein Angestelltenverhältnis bestanden. Nach Übernahme weiterer Geschäftsanteile habe das Dienstverhältnis mit A geendet und wäre statt dessen ein erfolgsabhängiger Werkvertrag abgeschlossen worden.

Alle Zahlungen, die A in der Folge von der B GmbH erhalten habe ([teilweise umgerechnet:] 1997: € 4.360,37, 1998: € 65.634,90, 1999: € 163.180,42, 2000: € 469.683,53, 2001: € 610.450,53, 2002: € 1.110.078,21, 2003: € 1.094.879,03), seien von ihm gemäß dem Zuflussprinzip als Einnahmen-Ausgaben-Rechner versteuert worden.

Das erfolgsabhängige Jahresergebnis sei jeweils erst nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres festgestanden, weshalb die Auszahlung an A auch periodenfremd frühestens im Folgejahr erfolgen konnte.

Aus diesem Grund sei auch jeweils in der Bilanz des abgelaufenen Jahres eine Rückstellung gebildet worden, welche in den folgenden Jahren [wieder] aufgelöst wurde.

Diese Vorgangsweise sei bei mehreren Betriebsprüfungen, darunter auch bei einer Lohnsteuerprüfung, als zulässig akzeptiert worden.

Für 2004 wäre vorgesehen gewesen, „im Rahmen der zulässigen Steuergestaltung“ von der Auszahlung des Jahreserfolges als Werklohn abzugehen und den Jahreserfolg der B GmbH nach Abführung der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter A auszuschütten.

Aufgrund eines „Missverständnisses“ in der Kanzlei des Beschuldigten, der diese Arbeiten durchzuführen hatte, sei die im Jahre 2003 gebildete Rückstellung von € 490.000,00 nicht gegen ein Ertragskonto, sondern gegen das Verrechnungskonto betreffend A aufgelöst worden, womit die Erhöhung des zu versteuernden Gewinnes der Gesellschaft unterblieben sei. Diese unrichtige Verbuchung wäre dem Beschuldigten [– hätte nicht bereits vorher eine Betriebsprüfung stattgefunden –] im Zuge der Arbeiten für den Jahresabschluss 2005 aufgefallen und hätte er dies richtig stellen können.

An A sei als Dividende nur der ausgewiesene Gewinn nach Abfuhr der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer ausbezahlt worden.

Wäre in der Folge das Verrechnungskonto des A mit einer Auszahlung belastet worden, hätte dieser als Einnahmen-Ausgaben-Rechner die Beträge zu versteuern gehabt.

Die Nichtaktivierung der Nietmaschinensteuerung sei so zustande gekommen, dass Dr. X der Meinung gewesen sei, dass die Behandlung der Kosten als Aufwand vertretbar gewesen wäre.

Der Beschuldigte besitze seit 1989 eine Berufsberechtigung und sei seither auch selbstständig in diesem Bereich tätig, A sei ein langjähriger Kunde.

Die B GmbH sei im Rahmen der Kanzlei des Beschuldigten von einer Buchhalterin betreut worden; ebenso erstelle eine Mitarbeiterin die Jahresabschlüsse.

Die persönliche Steuerklärung des A führe Dr. X selbst durch.

In der Gesellschaft sei Jahr für Jahr der Umsatz und der Gewinn gestiegen, nachdem 1997 das Unternehmen mit Verlust übernommen worden sei. A habe das Risiko gehabt, bei weiteren Verlusten keinen Lohn zu erhalten. Mit seiner Tätigkeit habe die positive Entwicklung begonnen.

Mit Beschluss der Generalversammlung jeweils zu Jahresende wäre der zustehende Werklohn beschlossen worden.

Die Buchhalterin des Dr. X, welche die Rückstellungsauflösung durchzuführen gehabt hätte, sei seit 2003 im Betrieb des Beschuldigten gewesen, hätte eine Ausbildung zur Buchhalterin gehabt, sei Steuersachbearbeiterin geworden, in der Folge jedoch an einem „Burn-out-Syndrom“ erkrankt.

Durch die Vorgangsweise des Beschuldigten [in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Rückstellungen] wäre zwar ein Stundungseffekt eingetreten, jedoch hätten sich keine Hinweise dahingehend ergeben, dass Dr. X nicht nach den Grundsätzen der Legalität vorgegangen wäre, zumal diese von ihm gewählte Vorgangsweise auch früher durch die Betriebsprüfung akzeptiert worden sei. Im Besonderen konnte ihm daher eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit nicht zur Last gelegt werden und wäre auch der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges für ihn nicht vorhersehbar gewesen.

Gegen diese Entscheidung des Spruchsenates hat innerhalb offener Frist der Amtsbeauftragte Berufung erhoben, eine Bestrafung des Dr. X wegen fahrlässiger Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG, teilweise als unmittelbarer Täter, teilweise als Beitragstäter, begehrt und dabei ausgeführt:

Der Beschuldigte habe tatsächlich grob fahrlässig gehandelt.

Bei der Feststellung des Sachverhaltes seien dem Spruchsenat schwerwiegende Fehler unterlaufen:

Es sei bei der Beurteilung des Schuldgehaltes des [Handelns des] Beschuldigten schlichtweg ignoriert worden, dass er selbst gewesen ist, der zugegeben habe, mit der Rückstellung eine „schwarze Null“ in der Bilanz der B GmbH erzeugt zu haben.

Wie immer man die Rückstellung auch beurteile, mag sie für sich gesehen auch erlaubt gewesen sein (was sie gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu GZ. 89/14/0109 allerdings auch nicht gewesen wäre), niemals wäre es zulässig und würde auch

dem gesamten Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) – nach dem Maßgeblichkeitsprinzip folglich auch dem Einkommensteuergesetz (EStG) – zuwiderlaufen, dürften Rückstellungen gebildet werden, deren ausschließlicher Zweck die Verschiebung von Gewinnen in andere Perioden ist.

Sinn dieser Rückstellungen wäre jedoch diese Verschiebung gewesen, denn weder folgte die Dotierung der „Gesellschafterrückstellung“ über die Jahre hinweg irgendeinem nachvollziehbaren Schema, noch kann sie im Falle eines zu 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Sache nach sinnvoll begründet werden.

Was der Betriebsprüfer mit der Aussage „... dass auch der GmbH ein gewisser Teil bleiben sollte“ gemeint habe, wäre das Erfordernis, dass einem Geschäftsführer zugewiesene Gehälter einem Fremdvergleich standzuhalten haben. Das wäre der Prüfungsfeststellung nach zu korrigieren gewesen, habe jedoch mit der Frage nach einem falschen Buchungssatz ursächlich gar nichts zu tun.

Es sei dem Verteidiger gelungen, die Aufmerksamkeit auf die fehlende ertragswirksame Auflösung der dotierten „Geschäftsführerrückstellung“ zu lenken. Tatsächlich hätten aber die unzulässige Bildung der Rückstellung seit 1998, die daraus resultierende steuerliche Gewinnverschiebung und die zugegebene nicht rechtskonforme Steuerberatung Verfahrensgegenstand sein müssen.

Zusätzlich werde auf eine chronologische und ziffernmäßige Darstellung im Finanzstrafakt betreffend Dr. X, Bl. 135 verwiesen.

Der genannten Darstellung sind folgende Daten (alles umgerechnet in €) zu entnehmen:

Zeitraum	Buchungs-satz	Bilanz-stichtag	Rück-stellung lt Bilanz	Dotierung / Auflösung der RSt	Jahres-ergebnis	Jahres-ergebnis bereinigt um die Änderung der RSt	Versteuerte EasA beim Geschäftsführer	in % zur Dotierung der RSt
1998		31.12.1998	7.267,28 116.047,19	108.779,90	-17.923,11	90.856,80	58.785,64	54,04%
1999		31.12.1999	116.047,19 388.903,77	272.856,58	-18.309,83	254.546,75	153.194,55	56,14%
2000		31.12.2000	388.903,77	-208.061,33	-6.387,80	-214.449,13	438.092,92	-210,56%

			180.842,44					
2001		31.12.2001	180.842,44 308.021,18	127.178,74	258,77	127.437,51	561.123,09	441,21%
2002	3060 5950 5950 3060	31.12.2002	308.021,18 380.000,00	71.978,82	7.894,66	79.873,48	1.110.078,21	1.542,23 %
2003	3060 5950 5950 3060	31.12.2003	380.000,00 490.000,00	110.000,00	1.633,96	111.633,96	1.069.101,74	971,91%
2004	3060 5950 5950 2773	31.12.2004	490.000,00 490.000,00	0,00	605.609,47	605.609,47	208.254,84	0,00%

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Beschuldigte im Wesentlichen aus:

Der Amtsbeauftragte übersehe, dass gegenständlich ein Werkvertrag zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft vorgelegen sei, der in mehreren vorangegangenen Betriebsprüfungen nicht beanstandet worden sei. Die sich daraus ergebenden Ansprüche des Werkunternehmers A seien daher im Jahresabschluss entweder als Verbindlichkeit oder eben als Rückstellung zu berücksichtigen. Es liege ein Werklohn und keine Erfolgsprämie vor.

Mit Wissen und Wollen des Betriebsprüfers hätte die im Zuge der Betriebsprüfung festgestellte Fehlbuchung in einer wirtschaftlich vertretbaren Weise saniert werden sollen.

Er, der Beschuldigte, sei weiterhin der Ansicht, dass die Bildung der Rückstellungen an sich zulässig gewesen sei.

Die Einnahmen des Geschäftsführers vor Abzug der Werbungskosten (die Summe ergebe die vom Amtsbeauftragten genannten Einkünfte des A aus selbständiger Arbeit) hätten betragen € 65.634,90 (1998), € 163.180,42 (1999), € 469.683,53 (2000), € 610.450,53 (2001), € 1.110.078,21 (2002), € 1.094.879,03 (2003) und € 219.930,00 (2004).

Die B GmbH sei wiederholt vom Finanzamt geprüft worden, nämlich im Februar 2002 (Lohnsteuerprüfung und Prüfung hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer) und im Februar 2006 (Lohnsteuerprüfung), ohne dass die Bildung der Rückstellungen beanstandet worden sei.

Das Gesellschafterverrechnungskonto sei sehr wohl verzinst worden, lediglich die Änderung des Kontostandes aufgrund der Betriebsprüfung hätte nicht mehr verzinst werden können.

Die Nietmaschinensteuerung hätte tatsächlich nur verteilt auf die Nutzungsdauer abgeschrieben werden dürfen. Die Fehlbuchung sei bei ca. 15.000 Buchungszeilen vom Beschuldigten beim Jahresabschluss übersehen worden.

Zu guter Letzt läge jedenfalls kein schweres Verschulden vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde der Sachverhalt ausführlich erörtert.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden.

Für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens haben die Finanzstrafbehörden nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch der subjektiven Tatseite den Nachweis zu führen; bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. Wahrnehmende deren steuerlichen Interessen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg. cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen.

Gemäß § 24 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 wird die abgabepflichtige Körperschaft auf Basis entsprechender steuerlicher Rechenwerke und diesbezüglicher Steuererklärungen nach Ablauf des Kalenderjahres zur Körperschaftsteuer veranlagt, wobei sie diese Erklärungen gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) bis Ende März bzw. bis per FinanzOnline bis Ende Juni (Rechtslage ab Veranlagungsjahr 2003) des auf das Veranlagungsjahr folgenden Jahres bei der zuständigen Abgabenbehörde einzureichen hatte.

In den nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 5 Einkommensteuergesetz 1988) zu führenden diesbezüglichen steuerlichen Rechenwerken waren sämtliche Geschäftsfälle zu erfassen, welche gegebenenfalls gewinnerhöhend bzw. verlustmindernd wirkten.

Einer Hinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich entgegen dieser Vorschriften unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht die Verkürzung einer Körperschaftsteuer bewirkt, indem er in diese genannten Rechenwerke unrichtigerweise – den Gewinn verringende – Aufwendungen bzw. Passivposten in Form von Rückstellungen oder Verbindlichkeiten einstellt, welche tatsächlich nicht oder nur in geringerer Höhe zu bilden gewesen wären, oder indem er zu Unrecht zu aktivierende Wirtschaftsgüter sofort als Aufwand abschreibt, sodass letztendlich die Körperschaftsteuer für das jeweilige Veranlagungsjahr tatsächlich zu niedrig festgesetzt wird.

Dabei begeht gemäß [§ 11 FinStrG](#) nicht nur der unmittelbare Täter (der Abgabepflichtige oder der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen) derartige Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen (Abgabepflichtigen oder Wahrnehmenden) dazu bestimmt, sie auszuführen, oder der sonst zu ihrer Ausführung beiträgt.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich der fahrlässigen Abgabenverkürzungen schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 leg. cit. bezeichnete Taten lediglich fahrlässig begeht.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG bereits derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei es genügt, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, bei dem das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Gemäß [§ 8 Abs. 2 FinStrG](#) handelt hingegen 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 (Beachte den Unterschied zum Ernstlich-für-möglich-Halten des dolus eventualis).

Fahrlässiges Handeln setzt erstens voraus, dass der Täter einer objektiven, d.h., einer allgemein verbindlichen Sorgfaltspflicht zuwiderhandelt, und zweitens, dass dem Handelnden die Einhaltung dieser Sorgfaltspflicht nach seinen individuellen Verhältnissen auch subjektiv möglich und zumutbar ist (zur Rechtsfigur der Fahrlässigkeitstat siehe z.B. *Burgstaller* im Wiener Kommentar² zu [§ 6 StGB](#)).

Mit der Verletzung einer allgemein verbindlichen Sorgfaltspflicht, einer „objektiven Sorgfaltswidrigkeit“ gemeint ist der Verstoß gegen jene allgemein verbindlichen Verhaltensanforderungen, deren Einhaltung das Recht in der jeweiligen konkreten Situation zur Vermeidung ungewollter Tatbildverwirklichungen verlangt (*Burgstaller*, Wiener Kommentar, Rz 33 ff zu § 6 StGB).

Grundvoraussetzung für eine objektive Sorgfaltswidrigkeit eines Verhaltens ist, dass die jeweilige Tatbildverwirklichung bei Setzung des Verhaltens objektiv vorhersehbar ist. Verlangt das Tatbild die Herbeiführung eines bestimmten Erfolges (hier: den Eintritt der verfahrensgegenständlichen Abgabenverkürzung), bedeutet diese Vorhersehbarkeit laut *Burgstaller* nichts anders als die – auf den betreffenden Erfolg bezogene – Gefährlichkeit des zu der beurteilenden Verhaltens.

Maßgebend dafür, ob die objektive Voraussehbarkeit der Tatbildverwirklichung bzw. die Gefährlichkeit des zu prüfenden Verhaltens zu bejahen ist, ist das Ex-ante-Urteil eines am Standort des Handelnden vorgestellten sachkundigen Beobachters. Genauer gesagt, so wiederum *Burgstaller*, komme es auf das Urteil eines Beobachters an, der ausgestattet zu denken ist mit dem allgemeinen Erfahrungswissen der Zeit von den Kausalverläufen (nomologische Urteilsbasis) und der Kenntnis der Realfaktoren, die im Zeitpunkt der Begehung der Handlung einem einsichtigen Menschen erkennbar waren, sowie derjenigen Faktoren, die allenfalls zusätzlich dem Handelnden selbst bekannt waren (ontologische Urteilsbasis).

In subjektiver Hinsicht ist zu verlangen, dass der Täter auch nach seinen persönlichen Verhältnissen die objektive Sorgfaltspflicht erfüllen hätte können und ihm ein rechtmäßiges Verhalten auch zumutbar gewesen ist.

Weiters – für die unbewusste Fahrlässigkeit schon aus dem Gesetzestext – gefordert in subjektiver Hinsicht ist eine subjektive Zurechenbarkeit des deliktischen Erfolges. Damit werde nach allgemeiner Auffassung verlangt, dass der Handelnde den eingetretenen Erfolg und – in den wesentlichen Zügen – den zu ihm führenden Kausalverlauf auch subjektiv, d.h. nach

seinen persönlichen Verhältnissen, vorhersehen hätte **können** (vgl. *Burgstaller*, Wiener Kommentar² Rz 93 zu § 6; *Fuchs*, Österreichisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I⁴ 196, *Kienapfel/Höpfel*, Grundriß des österreichischen Strafrechtes, Allgemeiner Teil⁹ Z 25 Rz 32 ff u.a.).

Für die bewusste Fahrlässigkeit (bei welcher der Täter den Erfolg als möglich vorhergesehen hat) hält *Fuchs* dieses Erfordernis aufgrund der ohnehin per Definition gegebenen Voraussicht einer möglichen Tatbildverwirklichung bedeutungslos.

Gemäß [§ 34 Abs. 3 FinStrG](#) ist weiters ein Wirtschaftstreuhänder, der sich bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig macht, nur dann strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden trifft.

Der – von der Unterscheidung in bewusste und unbewusste Fahrlässigkeit unabhängige – qualifizierte Fahrlässigkeitsgrad (vgl. *Burgstaller* im Wiener Kommentar zum StGB² Rz 19 f zu [§ 88 StGB](#)) eines schweres Verschuldens liegt vor bei einer ungewöhnlichen, auffallenden Fahrlässigkeit des Täters. Dabei ist – so *Burgstaller* – eine die einzelnen Deliktsmerkmale übergreifende Gesamtbewertung vorzunehmen: Es bedürfe im gegebenen Zusammenhang einer ganzheitlichen Abwägung aller unrechts- und schuldrelevanten konkreten Tatumstände mit Ausnahme des (eingetretenen) Erfolges. Ob den Täter schweres Verschulden trifft, hänge vom gesamten, in seiner Tat verwirklichten Handlungs- und Gesinnungsunwert ab.

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fällt dem Täter bei schwerem Verschulden eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last; der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges **muss** ihm [ergänze wohl: bei bewusster Fahrlässigkeit] als wahrscheinlich und nicht bloß entfernt möglich vorhersehbar sein. Dabei sei immer die Lage des konkreten Falles, insbesondere der in der Tat verwirklichte Handlungs- und Gesinnungs[un]wert in Betracht zu ziehen (so z.B. Erk. VwGH vom 18. Oktober 2007, [2006/14/0045](#), siehe Ausdruck im Finanzstrafakt betreffend Dr. X, Bl. 138 ff).

In Bezug auf den Tatbestand der unbewussten groben Fahrlässigkeit, bei welcher der Täter derart sorglos handelt, dass er – zum Unterschied zum objektiven sachkundigen Beobachter in seiner Lage (siehe oben), der den Erfolgseintritt als wahrscheinlich vorher sieht – nicht einmal erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wird dies im Lichte der obigen Ausführungen dahingehend zu interpretieren sein, dass er den eingetretenen Erfolg und – in den wesentlichen Zügen – den zu ihm führenden

Kausalverlauf auch subjektiv, d.h. nach seinen persönlichen Verhältnissen, als wahrscheinlich vorhersehen **hätte müssen**.

In der gegenständlichen Sache stellt sich daher die Frage, ob Dr. X für den Fall, dass er durch sein Handeln (die von ihm vorgenommene Dotierungen von Rückstellungen für das Werkhonorar des Geschäftsführers A, der angeblich unterbliebenen Verzinsung des Verrechnungskontos sowie die übersehene Fehlbuchung bei der Auflösung der Rückstellung im Jahre 2004) tatsächlich objektiv eine Verkürzung an Körperschaftsteuer bei der B GmbH herbeigeführt hat, ungewöhnlich und auffallend sorglos gehandelt hat und den Umstand einer solcherart eintretenden rechtswidrigen Abgabenvermeidung als wahrscheinlich vorhersehen musste bzw. – im Falle einer unbewussten Fahrlässigkeit – vorhersehen hätte müssen.

Auf Basis des nicht in Streit gezogenen objektiven Sachverhaltes laut Aktenlage ist aber auszuführen:

Im Arbeitsbogen der Großbetriebsprüfung Salzburg zu ABNr. 104114/05, Bl. 52 f, findet sich eine Ablichtung des dem verfahrensgegenständlichen Honorarbezug zugrunde liegenden Werkvertrages vom 1. Juli 1997, wonach A „*unabhängig* von seiner Tätigkeit als Geschäftsführer, der er auch ist“ („Präambel“) mit der B GmbH einen Werkvertrag abschließe des Inhaltes, dass A der B GmbH „sämtliche Tätigkeiten erbringe, die mit einem der nachfolgenden Tätigkeitsgebieten im Zusammenhang stehen“: Akquisition, Planung, Konstruktion und technische Leitung („Leistungsumfang“).

Unter der Rubrik „Werklohn“ wird lakonisch lediglich ausgeführt: „Der Werklohn für die Tätigkeiten aus diesem Werkvertrag wird erfolgsabhängig festgesetzt. Die endgültige Festlegung erfolgt nach Erstellung des Jahresabschlusses im Einvernehmen mit der Generalversammlung der B GmbH.“

Unterfertigt ist der Vertrag zweimal von A, einmal lediglich mit seinem Namenszug, ein weiteres Mal unter Hinzufügung der Worte „als Chef der {B GmbH}“.

Tatsächlich ist aber dieser Vertrag offenbar verwendet worden, um angeblich eine vertragliche Übereinkunft zwischen A und der B GmbH zu begründen dergestalt, dass A seine Geschäftsführertätigkeit für die B GmbH auf Basis eines Werkvertrages gegen ein Erfolgshonorar ausübe (siehe das Vorbringen des Beschuldigten).

Der – seltene – Fall eines Werkvertrages wird allerdings nur angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines

durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projekts, vereinbart ist, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages über die Geschäftsführertätigkeit die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist. Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, wäre bei einem Dienstvertrag oder einem freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG, 2010, § 47 Rz 9 zum Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers).

Unterlagen über tatsächlich vorgenommene Beschlüsse der Gesellschaft, an den Geschäftsführer A die verfahrensgegenständlichen Geldmittel als Werksvertragshonorare auszubezahlen, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen; gesichert erscheinen lediglich die diesbezüglichen Geldflüsse.

Nach der Lage der Dinge scheinen wahrscheinlich Bezüge des Geschäftsführers in einer Art freier Dienstvertrag vorgelegen zu haben, wobei bei der Höhe der Bezüge jedenfalls ein steigernder Faktor der Umstand gewesen ist, wie hoch der Gewinn vor Steuern im jeweiligen Wirtschaftsjahr ausgefallen war; unzutreffend wäre vermutlich die Feststellung, dass die Bezugshöhe zur Gänze vom erwirtschafteten Gewinn des Unternehmens abhängig gewesen ist (so wurde beispielsweise trotz eines negativen Jahresergebnisses von € 214.449,13 für 2000 dennoch eine Rückstellung in Höhe von € 180.842,44 gebildet).

Der Amtsbeauftragte bemängelt zu Recht die fehlende Bestimmtheit der diesbezüglichen Vertragsgrundlagen und das Fehlen erkennbarer objektiver Kriterien für die Bildung des diesbezüglichen Passivpostens; Faktum ist aber auch, dass eine grundsätzlich erfolgsorientierte Gestaltung eines ebenfalls üblicherweise zustehenden Geschäftsführerbezuges nicht ungewöhnlich zu sein scheint. In welcher Höhe die Zahlungen tatsächlich fremdüblich gewesen sind, vermag der Berufungssenat auf Basis der vorgelegten Akten nicht zu klären.

Soweit die Bezüge einem Fremdvergleich standgehalten hätten, lägen steuerlich relevante Aufwendungen der B GmbH vor; im Übrigen hätten die Zahlungen an A wohl verdeckte Gewinnausschüttungen dargestellt.

Soweit die Höhe der Bezüge tatsächlich angemessen gewesen ist, scheint auch die grundsätzliche Bildung von Rückstellungen ansich nicht ausgeschlossen gewesen zu sein; denkbar wäre es aber auch, den angemessenen Teil dieser Belastung bereits als Verbindlichkeit in das steuerliche Rechenwerk einzustellen (siehe *Doralt*, EStG³, § 9 Tz 33).

Die diesbezügliche konkrete Ausforschung des relevanten Sachverhaltes hätte weiterer Erhebungen bedurft, von welchen aber in Anbetracht nachfolgender Überlegungen zur subjektiven Tatseite Abstand zu nehmen war:

Wie oben ausgeführt, ist lediglich eine grob fahrlässige Vorgangsweise des Beschuldigten strafbar.

In Anbetracht des Umstandes, dass die Überprüfung der verfahrensgegenständlichen Lebenssachverhalte durch die Großbetriebsprüfung Salzburg im Ergebnis eine Akzeptanz der zu kritisierenden und teilweise im Unklaren gebliebenen Aspekte nach sich gezogen hat, als nämlich deren ursprüngliche abgabenrechtliche Würdigung durch den Beschuldigten nicht in Zweifel gezogen wurde, sondern lediglich das Ausmaß der grundsätzlich akzeptierten Rückstellungen angepasst wurde, ist mit der für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens notwendigen Sicherheit ein Nachweis des Inhaltes, der Beschuldigte habe bei der Erstellung der Jahresabschlüsse für die B GmbH betreffend die Veranlagungsjahre 2002 und 2003 unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt rechtlich unzulässige „Rückstellungen für eine schwarze Null“ gebildet, wodurch zu Unrecht entsprechende Körperschaftsteuern verkürzt worden sind, wobei er weiters derart auffällig und ungewöhnlich sorglos vorgegangen wäre, dass er sein Fehlverhalten nicht erkannt hat, obwohl er es nach seinen persönlichen Verhältnissen als wahrscheinlich vorhersehen hätte müssen, nicht zu führen. Die vorgenommene Gestaltung des Rechenwerkes durch Dr. X ist möglicherweise doch nicht so ungewöhnlich, dass sie nicht von einem Fachmann wie dem Betriebsprüfungsorgan zumindest toleriert werden konnte.

Hinsichtlich der angeblich (teilweise) unterbliebenen Verzinsung des Verrechnungskontos im Veranlagungsjahres 2004 ist dem Hinweis des Beschuldigten zu folgen, dass dieser Umstand sich lediglich aus der – vom Amtsbeauftragten und auch vom Berufungssenat angezweifelten – rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes durch den Betriebsprüfer ergeben hat und solcherart bereits in objektiver Hinsicht für finanzstrafrechtliche Zwecke nicht erweislich ist.

Hinsichtlich des Faktum der unterbliebenen Aktivierung einer Anzahlung für eine Nietmaschinensteuerung wiederum ist zwar der Sachverhalt in objektiver Hinsicht geklärt, jedoch fehlt es nach Ansicht des Berufungssenates definitiv an der erforderlichen Intensität der Sorgfaltsverletzung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und das Begehren des Amtsbeauftragten auf Bestrafung des Beschuldigten, teilweise lediglich im Zweifel, abzuweisen.

Salzburg, 9. Dezember 2010