



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0151-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 HR 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 Dr. Friedrich H. Knöbl, Rechtsanwalt, 1050 Wien, Pilgramgasse 22/1/9, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 8. Jänner 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den 1. Bezirk Wien als Organ des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 24. September 2003, SpS, am 9. Dezember 2008 in nichtöffentlicher Sitzung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 24. September 2003, SpS wurde der Berufungswerber (Bw.) der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. Z-GmbH vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt habe, dass Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet

worden seien, indem er deren Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr unterlassen habe, nämlich Kapitalertragsteuer für 1999 in Höhe von S 956.024,00 (entspricht € 69.476,97).

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 28.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 70 Tagen verhängt.

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

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. als Geschäftsführer im Tatzeitraum bis 6. Juni 2001 für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich und auch wirtschaftlicher Eigentümer des Unternehmens gewesen sei.

Im Unternehmen habe für die Jahre 1998 und 1999 eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden. Dabei sei festgestellt worden, dass der Bw. ersichtlich am "Verrechnungskonto Mag. X." laufend Entnahmen getätigt habe, ohne diese gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen, indem er gegen Ende der jeweiligen Jahre 1998 und 1999 durch Einlage von Millionenbeträgen auf ein Bankkonto der Gesellschaft das Verrechnungskonto ausgeglichen und in den ersten Tagen des darauf folgenden Jahres diese Einlagen wieder entnommen habe.

Konkret habe er am 30. Dezember 1998 eine Einlage von S 4.400.000,00 getätigt, welche er gesamt am 7. Jänner 1999 wieder entnommen habe. Am 25. November 1999 habe er wiederum S 5.200.000,00 eingelegt, welche er am 3. Dezember 1999 wieder entnommen habe, um sie sodann wieder am 29. Dezember 1999 S 5.200.000,00 einzulegen. Dieser Betrag sei vom Bw. wieder am 10. Jänner 2000 zur Gänze entnommen worden.

Der Beschuldigte habe dabei mit dem Vorsatz gehandelt, die hohen Entnahmen zu verschleiern. Diese seien als verdeckte Gewinnausschüttungen der Kapitalertragsteuer zu unterziehen und dem Bw. als wirtschaftlichen Eigentümer des Unternehmens zuzurechnen.

Obwohl der Bw. als langjähriger Geschäftsführer über seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen, insbesondere der Offenlegung von bedeutsamen Umständen gegenüber der Finanzverwaltung gewusst habe, habe er es unterlassen, die festgestellten Entnahmen in den Jahreserklärungen auszuweisen, wodurch mit seinem Wissen und Willen die im Spruch angeführte Kapitalertragsteuer verkürzt worden sei.

Der Bw. bestreite, eine Offenlegungspflicht verletzt zu haben. Der festgestellte Sachverhalt ergebe sich aber zweifellos nicht nur aus den Ergebnissen der Betriebsprüfung (insbesondere Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes) und aus den Konstatierungen des unabhängigen

gerichtlichen Sachverständigen Dr.A. Auch der Bw. habe in seiner Vernehmung vor dem Untersuchungsrichter diese Vorgangsweise so dargestellt, dass er damit keine Gläubiger schädigen, sehr wohl aber sich die (Kapitalertrag-)Steuer ersparen wollte.

Aus der wiederholten Vorgangsweise, nämlich kurzfristig hohe Einlagen zu tätigen, diese nach Bilanzstichtag sofort wieder zu entnehmen, könne nur auf Vorsatz des Bw. gerichtet auf Verkürzung der selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuer geschlossen werden.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel, wogegen als erschwerend kein Umstand angesehen wurde.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 8. Jänner 2004.

In seiner Berufung führt der Bw. aus, er habe keine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt.

Im Jahr 1998 habe eine Steuerprüfung hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1997 stattgefunden. Diese habe sich bis in das Jahr 2000 erstreckt, das heiße Unterlagen und Belege, Umsatzsteuerprüfung usw., seien bis zu diesem Zeitpunkt durchgehend dem Finanzamt zur Verfügung gestanden.

Da jede Finanzprüfung ein Gutachten darstelle und diese seine Vorgangsweise trotz wirklich penibelster Prüfung bis zum Jahre 2000 nicht beanstandet worden wäre, sei in den Bilanzen 1998 und 1999 weiterhin diese Form der Entnahmen als Darlehen beibehalten worden. Noch dazu sei bilanzmäßig eine marktübliche Verzinsung in Ansatz gebracht worden.

Der beste Beweis für seine Behauptung sei seine Einlage vom 25. November 1999 und die Entnahme sofort wieder am 3. Dezember 1999. Diese sei nur dazu verwendet worden, um der Steuerprüfung zu zeigen, dass es sich hier um ein rückzahlungsfähiges Darlehen handle. Diese Transaktionen seien sozusagen vor den Augen der Steuerprüfung gemacht worden (gerade dieser Zeitraum sei eine Intensivphase der Steuerprüfung gewesen).

Im Vertrauen auf die Rechtssicherheit finanzamtlicher Bewertungen habe er die Transaktionen in den Bilanzen 1998 und 1999 getätigt.

Wo liege hier die Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, abgesehen von der jahrelangen Offenlegung in den Bilanzen?

Einzig und allein seine Aussage beim Landesgericht für Strafsachen unter GZ. habe scheinbar die Steuerprüfung auf den Plan gerufen und diese seine Vorgangsweise nunmehr beanstandet und die Darlehensentnahmen nach einer neuerlichen Betriebsprüfung über die Jahre 1998 und 1999 seien als Gewinnausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen worden.

Es würden zwei gegensätzliche Prüfungsergebnisse, aber sicherlich keine finanzstrafrechtliche Relevanz gegeben sein.

Aus diesen Gründen werde um gänzliche Aufhebung der Finanzstrafe ersucht.

***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.*

Mit Bericht vom 17. September 2001 wurde eine Betriebsprüfung der Fa. Z-GmbH über die Jahre 1998 und 1999 abgeschlossen.

Unter Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes wurde hinsichtlich des Verrechnungskontos des Bw. festgestellt, dass er als Geschäftsführer laufend beträchtliche Entnahmen aus der GmbH tätige.

Um das Verrechnungskonto auszugleichen, seien am Jahresende Millionenbeträge auf ein Bankkonto der GmbH eingelegt, dieses Geld wurde aber bereits in den ersten Jännertagen des Folgejahres wieder entnommen worden.

Konkret sei am 29. Dezember 1998 ein Betrag von S 4.400.000,00 eingelegt worden, welcher am 7. Jänner 1999 wieder entnommen worden sei. Auch am 29. Dezember 1999 sei eine Einlage von S 5.200.000,00 erfolgt, welche in der Folge am 10. Jänner 2000 wieder entnommen worden sei.

Aus dieser Geschäftsgebarung gehe für die Betriebsprüfung eindeutig hervor, dass der Bw. als Geschäftsführer nicht gewillt bzw. in der Lage gewesen sei, die bestehenden Schulden an die GmbH zu entrichten.

Gestärkt werde diese Auffassung aufgrund einer Aussage des Bw. anlässlich einer Gerichtsverhandlung, wo er laut Gerichtsprotokoll zu dieser Geschäftspraxis wie folgt ausgesagt habe:

*"Es ist richtig, dass ich kurz vor dem Jahresende Millionenbeträge auf das Bankkonto der Z. gelegt habe und dieses Geld nach dem Bilanzstichtag wieder behoben habe. Ich habe das über Anraten meines Steuerberaters gemacht, nicht mit der Absicht, irgendwen über irgendwas zu täuschen, sondern hat das ausschließlich steuerliche Gründe, damit die Steuer diesen Darlehensbetrag steuerrechtlich nicht als "Gewinn" oder "Geschäftsführerbezug" auffasst."*

Unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ging der Betriebsprüfer vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von S 4.535.829,35 für das

Jahr 1999 aus und schrieb des geprüften Unternehmen eine Kapitalertragsteuer für diesen Zeitraum in Höhe von S 1,134.457,00 vor.

Mit im Abgabenverfahren ergangener Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 8. März 2002 wurde die Kapitalertragsteuer 1999 auf € 69.476,97 (entspricht S 956.024,00) reduziert. Aus der Begründung dieser Berufungsentscheidung ist zu entnehmen, dass es im gegenständlichen Fall unbestritten sei, dass das Verrechnungskonto des Bw. am Jahresende durch eine Einlage in Millionenhöhe abgedeckt und bereits 10 Tage später ein Betrag in gleicher Höhe wieder entnommen wurde. Aufgrund dieser Vorgangsweise gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass die Abdeckung des Verrechnungskontos bloß vorgetäuscht werden sollte und in Wahrheit an eine tatsächliche (=dauerhafte und verbindliche) Abdeckung des Verrechnungskontos gar nicht gedacht worden sei.

Diese Schlussfolgerung werde zweifelsfrei durch die persönliche Aussage des Bw. bestätigt, indem er am 29. September 2000 beim Landesgericht für Strafsachen Wien zu Protokoll gegeben habe, dass es richtig sei, dass er kurz vor dem Jahresende Millionenbeträge auf das Bankkonto der GmbH gelegt und nach dem Bilanzstichtag wieder behoben habe. Dies verantworte er damit, dass er ausschließlich aus steuerlichen Gründen gehandelt habe, damit die Abgabenbehörde diesen "Darlehensbetrag" steuerlich nicht als Gewinn oder Geschäftsführerbezug werte.

Aufgrund dieser eindeutigen Erklärung des Bw. und des Umstandes, dass zum Zeitpunkt 30. April 2000 gegenüber dem Bw. nachweislich eine Forderung in Höhe von S 4,500.000,00 weiterhin bestanden habe, müsse der Schluss gezogen werden, dass eine Abdeckung der offenen Forderungen nicht geplant gewesen sei. Damit sei aber davon auszugehen, dass dem Bw. in Höhe der aushaftenden Forderung ein Vermögensvorteil (=verdeckte Gewinnausschüttung) zugewendet werden sollte.

Aus einem im Finanzstrafakt aufliegenden Gutachten des Sachverständigen Dr.A, welches im gerichtlichen Strafverfahren gegen den Bw. wegen §§ 146f StGB im Auftrag des Landesgerichtes für Strafsachen erstattet worden wurde, gehe in Bezug auf den verfahrensgegenständlichen finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalt betreffend die Darlehensgewährung an den Bw. (Seite 50 des Gutachtens) folgende Stellungnahme des Sachverständigen hervor:

*"Der Ausweis frei verfügbarer Bankguthaben der Gesellschaft durch Bareinlagen des Gesellschafters zu Jahresende 1998 und 1999 ist geeignet, den externen Bilanzleser stichtagsbezogen zum 31.12. das Vorhandensein hoher frei verfügbarer Mittel zu signalisieren. Die Einlagen beschönigen die Vermögenslage erheblich, indem statt einer zur Gänze wertberichtigten uneinbringlichen Forderung gegenüber dem 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 werde dann auf Seite 51 des Gutachten 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 sind, geeignet sei, den externen Bilanzleser darüber zu täuschen, in welchem Ausmaß der Gesellschaft flüssige Mittel tatsächlich zur Verfügung stünden. Die Tatsache, dass diese Bankguthaben in den ersten Jännertagen, damit viele Monate vor Bilanzerstellung vom Geschäftsführer für private Zwecke wieder entnommen wurden, sei keine Ausweis- oder Bewertungsfrage im steuerlichen oder handelsrechtlichen Sinn.

Mit der im ersten Rechtsgang in Beschwerde gezogenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. Juni 2004, FSRV, stellte dieser fest, dass die Forderungen der Fa. Z-GmbH gegenüber dem Bw. zum 31. Dezember 1994 S 8.480.757,25, zum 31. Dezember 1995 S 6.037.341,00, zum 31. Dezember 1996 S 6.967.728,00 und zum 31. Dezember 1997 S 7.170.157,45 betragen hätten, wohingegen in den Jahresabschlüssen der GmbH für 1998 und 1999 keine oder nahezu keine Forderungen gegenüber dem Bw. ausgewiesen worden seien, der gegen Jahresende 1998 und 1999 hohe Beträge in die Fa. Z-GmbH eingelegt und zu Beginn des Folgejahres wieder entnommen hätte, weil er die Forderungen der Fa. Z-GmbH nicht abdecken habe wollen oder können. Gestützt auf diese Feststellungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat sodann zur Überzeugung, dass der Bw. eine Versteuerung des Verrechnungskontos verhindern bzw. zumindest hinausschieben habe wollen, womit entsprechend der Bestimmung des § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG eine Verkürzung der Kapitalertragsteuer 1999 bewirkt worden sei.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2008, ZI. XY, hob dieser die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. Juni 2004, FSRV, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes mit der Begründung auf, dass eine Verbindlichkeit nicht dadurch wegfällt, dass ein Schuldner nicht mehr gewillt ist, diese zu bedienen. Das gilt auch dann, wenn das Schuldverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht. Ein solcher Vorgang führt daher auch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung. Grundsätzlich Gleiches gilt für den Umstand, dass der Schuldner nachträglich in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät. Bei Beurteilung seiner Bonität ist nämlich immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen; verschlechtert sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, kann dies für sich allein nicht zu einer

verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Eintreibungsmöglichkeit verzichtet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2006, 2004/14/0066, mwN). Auf ein unter solchen Umständen erfolgtes Unterbleiben von Einbringungsmaßnahmen im Jahr 1999 stützt die belangte Behörde ihren Bescheid allerdings nicht. Die Sacherhaltsverhaltensfeststellungen vermögen also in rechtlicher Hinsicht eine verdeckte Ausschüttung und folglich die Annahme der Verwirklichung des Tatbildes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schon in objektiver Hinsicht nicht zu tragen, weshalb der Beschwerde, in der u.a. das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung dem Grunde nach bestritten wird, Berechtigung zukommt.

Im Übrigen bleibe die belangte Behörde jede Begründung dafür schuldig, wieso gerade im Jahr 1999 eine verdeckte Ausschüttung verwirklicht worden sein soll, zumal die Forderungen der Fa. Z-GmbH gegenüber dem Bw. zum 31. Dezember 1997 S 7.170.157,45 betragen haben und die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid davon ausgehe, dass es sich bei den Einlagen und Entnahmen der Jahre 1998 und 1999 (Ultimoüberweisungen) lediglich um Maßnahmen handle, mit welchen der Beschwerdeführer "eine Versteuerung des Verrechnungskontos verhindern bzw. zumindest hinausschieben wollte".

Für das fortzusetzende Verfahren wies der Verwaltungsgerichtshof auf Folgendes hin: Verzichtet eine Kapitalgesellschaft causa societatis zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor, für welche Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen ist (vgl. wiederum das hg. Erkenntnis vom 26. April 2006, 2004/14/0066, mwN).

Für einen im Jahr 1999 erfolgten Verzicht der Fa. Z-GmbH auf die Einbringung der Forderung gegenüber dem Bw. bietet die Aktenlage nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Anhaltspunkte. Im Gegenteil geht aus der im Abgabenverfahren ergangenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 8. März 2002 eindeutig hervor, dass die Forderung der GmbH gegenüber dem Bw. zum Zeitpunkt 30. April 2000 nachweislich in Höhe von S 4,500.000,00 weiterhin bestanden hat und diese in der Folge (laut Gutachten Dr.A Seite 105) auch noch zum 31. Dezember 2000 in der Buchhaltung ausgewiesen war, sodass im gegenständlichen Fall von einem Forderungsverzicht zugunsten des Bw. und somit vom Vorliegen einer im Jahr 1999 erfolgten verdeckten Gewinnausschüttung an den Bw. nicht ausgegangen und somit die objektive Tatseite nicht als erwiesen angenommen werden kann. Es war daher mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Wien, am 9. Dezember 2008