

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid vom 19. November 2002 des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Angestellter. Strittig sind folgende Punkte:

- Anerkennung eines Verlustanteiles aus einer angeblichen stillen Beteiligung, welcher vom Betriebsfinanzamt bescheidmäßig die Erteilung einer Steuernummer verweigert wurde.
- Abzugsfähigkeit einer Geldstrafe für die Hinterziehung von Eingangsabgaben als Geschäftsführer einer GesmbH.

Das Finanzamt führte in der Berufungsvorlage Folgendes aus:

In der Einkommensteuererklärung für 2000 erklärte der Berufungswerber (Bw.) einen Verlust von ATS -279.025,00 aus einer Beteiligung an "L. KEG, FA X", ohne Steuernummer. Der Veranlagungsbescheid erging am 21.7.2001 erklärungsgemäß. Von Herrn Dr. L. wurde inzwischen beim FA X der Antrag auf Erteilung einer Steuernummer für eine atypisch stille Gesellschaft (vermutlich: "L. KEG und Mitgesellschafter" o.ä.). gestellt. Diese ist nicht identisch mit der "L. KEG", welche unter St.Nr. NN beim FA X erfasst ist. Das FA X sprach mit Bescheid vom 14.11.2002 über den Antrag des Herrn Dr. L. betreffend die Vergabe einer Steuernummer ab, indem es erklärte, dass eine Mitunternehmerschaft nicht vorliege, und daher keine Steuernummer vergeben werde. Gegen diesen Bescheid wurde ein Rechtsmittel eingebracht (Anmerkung: diese Berufung wurde mittlerweile zurückgezogen). Unter Bezugnahme auf den o.a. Bescheid des FA X wurde vom für den Bw. zuständigen Finanzamt das Verfahren für Einkommensteuer 2000 wieder aufgenommen und der ursprünglich gewährte Verlust wieder aberkannt.

Der Bw. er hob am 8.1.2003 **Berufung gegen den wieder aufgenommenen Einkommensteuerbescheid:**

Er führte aus, dass eine Berufung hinsichtlich der Dr. L KEG anhängig sei, wobei die Begründung seiner Berufung in der positiven Erledigung der Berufung der Dr. L KEG liege. Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 19.2.2003 wies das Finanzamt die Berufung ab und begründete dies wie folgt:

Gem. § 252 BAO könne ein Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im zugrunde liegenden Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Die für Feststellungen geltenden Vorschriften seien gem. § 190 BAO sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen werde, dass solche Feststellungen zu unterbleiben hätten. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 sei daher als unbegründet abzuweisen. Gegen den Bescheid der L. KEG sei Berufung eingebracht worden. Wenn dieser Berufung stattgegeben werde, werde der Einkommensteuerbescheid von Amts wegen gem. § 295 BAO geändert.

Daraufhin brachte der Bw. am 21.3.2003 einen **Vorlageantrag** ein, in welchem er das Berufungsbegehren erweiterte: **Neuer Berufungspunkt** ist die Abzugsfähigkeit einer von einem deutschen Gericht verhängten Geldstrafe wegen Hinterziehung von Eingangsabgaben als Geschäftsführer (GF) einer GmbH als Werbungskosten in Höhe von ATS 85.000,00. Die Werbungskosten beziehen sich auf eine Verwaltungsstrafe eines süddeutschen Gerichts, die gegen den Bw. als GF der E. GmbH, Wien, ausgesprochen worden sei. Dieser Strafe liege laut Bw. kein Verschulden zugrunde, der Bw. sei lediglich als GF in die Geschäftsführerhaftung

genommen worden. Aus diesem Grunde handle es sich bei der Verwaltungsstrafe um steuerrechtlich abzugsfähige Werbungskosten.

Das Finanzamt forderte den Bw. in einem **Bedenkenvorhalt** auf, das der Strafvollstreckung zugrunde liegende Schriftstück (Urteil, Bescheid, Erkenntnis od. dergleichen), mit dem die Verwaltungsstrafe ausgesprochen worden sei, zu übermitteln.

Daraufhin übermittelte der Bw. nachfolgenden **Strafbefehl**:

Die Ermittlungen eines deutschen Zollfahndungsamtes ergaben folgenden Sachverhalt:

Der Bw. habe als GF der Firma E. GmbH., Wien, in der Zeit von August 1981 bis November 1982 für aus Ostblockländern bezogene Kunststoffgranulate Warenverkehrsbescheinigungen EUR.1 (= WVB) ausgestellt und ausstellen lassen, die innerhalb des gemeinschaftlichen Warenverkehrs zwischen EFTA-Staaten und der Europäischen Gemeinschaft zur Gewährung einer Vorzugsbehandlung dienten, obwohl der Bw. wusste, dass es sich bei den genannten Waren nicht um österreichische Ursprungserzeugnisse handelte, und damit diese Bescheinigungen zu Unrecht ausgestellt worden sind.

Durch die Handlungsweise des Bw. habe er laut der als Anlage diesem Strafbefehl beigefügte Zusammenstellung

- bewirkt, dass in der Bundesrepublik Deutschland in 142 Fällen, in Frankreich in 2 Fällen und in den Niederlanden in 1 Fall mit Hilfe der als Präferenznachweis dienenden WVB die Eingangsabgaben (EURO-Zoll) in Höhe von insgesamt 567.874,14 DM nicht erhoben und damit verkürzt worden sind,
versucht, in 3 Fällen WVB bei einem österreichischen Zollamt zu erschleichen, bzw. ungültige WVB zur deutschen Eingangsabfertigung vorzulegen.

Der Bw. wurde daher beschuldigt, durch jeweils selbständige Handlungen in 142 Fällen den deutschen Zollbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben gemacht zu haben,
in 3 Fällen den französischen und niederländischen Zollbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben gemacht zu haben,
in 3 Fällen versucht zu haben, deutschen Zollbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben zu machen.

Der Bw. wurde strafbar der sachlich zusammentreffenden Vergehen der

Steuerhinterziehung und der versuchten Steuerhinterziehung nach §§ 370

Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6, 370 Abs. 2 AO, §§ 3, 9. Abs., 23 Abs. 2, 49 Abs. 1, 53 Abs. 1, 54 Abs. 1 und 2 StGB.

Beweismittel waren:

Die durch den Rechtsbeistand Dr. Z. für den Bw. abgegebene Erklärungen.

Die in der Anlage angeführten Zollbelege mit Warenverkehrsbescheinigungen EUR.

(Bewm.-Akten B., W. GmbH, F. GmbH, M.H., K. GmbH)

Weitere Beweismittel waren Zeugenaussagen; diese Zeugen wurden namentlich aufgezählt.

Der Abgabenbescheid gem. § 48 Abgabenordnung des HZA Pa.

Auf Antrag des Hauptzollamtes Ba wurde gegen den Bw. eine Gesamtgeldstrafe von 720 Tagessätzen zu je 500,-- DM festgesetzt, gebildet aus den in der Anlage zu den Einzeltaten aufgeführten Tagessätzen.

Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung. Betreffend den ersten Anfechtungspunkt wird die bereits in der Berufungsvorentscheidung geäußerte Rechtsansicht aufrechterhalten, betreffend die begehrte Abzugsfähigkeit der Geldstrafe verwies das Finanzamt auf Doralt, Werner: "Kommentar zum Einkommensteuergesetz", 4. Auflage, Tz 262 zu § 4.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Berufungspunkt erklärte Verluste:

Gem. § 252 BAO kann ein Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im zugrunde liegenden Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die für Feststellungen geltenden Vorschriften sind gemäß § 190 BAO sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Das Ansuchen betreffend Erteilung einer Steuernummer für eine atypische stille Gesellschaft (Anmerkung: dies steht im Zusammenhang mit dem Berufungsbegehren des Bw.), wurde vom Finanzamt X abgewiesen.

Der L. KEG wurde vom Finanzamt X eine St.Nr. NN zugeteilt. Beteiligt sind daran Dr. L. und die ihm zur Gänze gehörende Y. A-GmbH.

Die L. KEG hat mit 13 natürlichen Personen Verträge abgeschlossen und versuchte laut Finanzamt X, dieses Gebilde als „atypisch stille Gesellschaft“ zu etablieren. Laut Aktenlage bei FA X sind jedoch die von den „atypischen“ eingebrachten Mittel verbraucht, sodass der KEG keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden sind. Einnahmen wurden keine erzielt. Wie bei dieser offenkundigen Vermögenslosigkeit (weder Kapital und Personal, noch Betriebsvermögen sind vorhanden) eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden kann, ist

(laut Ansicht des FA X) nicht nachvollziehbar. Im übrigen sind die Projektentwicklungen der „atypisch stillen Gesellschaft“ nahezu ident mit denen der KEG.

Laut Ansicht des Finanzamtes X sind die „atypisch stillen Gesellschafter“ offensichtlich lediglich als Kapitalgeber hereingenommen worden, denen eine etwa 200 % Verlustzuweisung in Aussicht gestellt (nicht: garantiert) wurde. Nach Rechtsauffassung des Finanzamtes X sind die „atypischen“ keinesfalls unternehmerisch tätig (Unternehmerinitiative, Unternehmerrisiko), eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit und somit eine Mitunternehmerschaft liegen nicht vor.

Ein Antrag der L. KEG auf Erteilung einer zusätzlichen Steuernummer als „atypisch stille Gesellschaft“ wurde abweislich erledigt. Eine dagegen eingebrachte Berufung wurde mittlerweile zurückgezogen. Nach Ansicht des Finanzamtes X habe allerdings auch die Vergabe einer Steuernummer keinen Einfluss auf die Höhe einer Verlustzuweisung.

Das Finanzamt X übermittelte folgende Niederschrift:

Es gibt nur eine einzige Gesellschaft, die als L. KEG wirtschaftlich tätig ist, auch wenn daran weitere Personen beteiligt sind. Damit sind die im Schriftverkehr mit dem FA X verwendeten Begriffe „L. KEG“ und „L. KEG und atypisch stille Gesellschafter“ oder wie auch immer die Bezeichnung lauten mag, ident.

Deswegen wurden zur St.Nr. NN auch Feststellungserklärungen eingereicht, bei denen die Einkünfte auf die KEG einerseits und die atypisch stillen Gesellschafter andererseits aufgeteilt wurden.

Angemerkt wird, dass vom für diese Angelegenheit zuständigen Finanzamt X keine diesbezügliche Steuernummer erteilt wurde.

Vom Finanzamt X erging ein abweisender Bescheid hinsichtlich der beim Finanzamt X beantragten Erteilung einer Steuernummer für eine atypische stille Gesellschaft. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass auch eine diesbezügliche Berufung mittlerweile zurückgezogen wurde.

Der Berufungspunkt ist daher als unbegründet abzuweisen.

Ad Berufungspunkt Werbungskosten (Strafe wegen Steuerhinterziehung bzw. versuchter Steuerhinterziehung in Höhe von ATS 85.000,00 (Rate zur Gesamtstrafe, wie im Sachverhalt ausgeführt, die im Jahr 2000 bezahlt wurde)):

Zu den diesbezüglichen Ausführungen des Bw., dass dieser Strafe kein Verschulden seinerseits zugrunde liege, sondern dass er lediglich als Geschäftsführer in die Geschäftsführerhaftung genommen worden sei, wird entgegnet:

Der Bw. hat, wie aus dem Strafbefehl hervorgeht, als Geschäftsführer der E **Warenverkehrsbescheinigungen EUR. 1 ausgestellt und ausstellen lassen**, die innerhalb des gemeinschaftlichen Warenverkehrs zw. den EFTA-Staaten u. der EU zur Gewährung einer Vorzugsbehandlung dienen, obwohl der Bw. laut Strafbefehl des Gerichts **wusste**, dass es sich bei den betroffenen Waren nicht um österreichische Ursprungserzeugnisse handelte. Laut Strafurteil hat der Bw. gewusst, dass diese Bescheinigungen zu Unrecht ausgestellt worden sind.

Laut des vom Bw. auf Grund eines Vorhalts vorgelegtem Strafbefehl eines deutschen Amtsgerichts wurde der Bw. beschuldigt, durch jeweils selbständige Handlungen in 142 Fällen den deutschen Zollbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben gemacht zu haben,

weiters in 3 Fällen den französischen und niederländischen Zollbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben gemacht zu haben, sowie darüber hinaus in 3 Fällen versucht zu haben, deutschen Zollbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben zu machen.

Der Bw. wurde **laut Strafbefehl strafbar** als sachlich zusammentreffende Vergehen der Steuerhinterziehung und der versuchten Steuerhinterziehung nach dem StGB vorlagen.

Zu den Strafen führt der unabhängige Finanzsenat Folgendes aus:

Geldstrafen, die über einen Abgabepflichtigen (Dienstnehmer) in einem gerichtlichen Strafverfahren (dieser Sachverhalt liegt gegenständlich vor) oder auch verwaltungsbehördlichen Strafverfahren verhängt wurden, sind grundsätzlich nicht abzugsfähig; dies gilt auch dann, wenn die Straftat ausschließlich in Ausübung des Berufes oder mit Bewilligung oder sogar über ausdrückliche Aufforderung des Arbeitgebers begangen wurde (Doralt, Einkommensteuerkommentar, 9. Aufl., § 16, Tz 220).

Würde der Dienstgeber dem Dienstnehmer die Strafe ersetzen, dann würde beim Dienstnehmer steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegen. Dies gilt auch dann, wenn die Bestrafung ohne Verschulden des Arbeitnehmer oder auch zu Unrecht erfolgte (Doralt, a.a.O., § 16, Tz 220).

Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst worden sind, sind analog dazu nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern stellen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar.

Auch die Verhängung der Strafe wegen Steuerhinterziehung wurde durch das eigene Verhalten des Bw. ausgelöst. Daher kann auch aus dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen, er habe als Geschäftsführer gehandelt und die strafbaren Handlungen ausgeführt, für das Berufungsbegehren des Bw. nichts gewonnen werden.

Als Beispiel für die Nichtabzugsfähigkeit wird ausdrücklich die Finanzstrafe wegen Hinterziehung von Eingangsabgaben angeführt (VwGH 4.7.1958, 1155/57; auch kein Abzug des Wertersatzes, der an die Stelle des Verfalls tritt).

Gegen die Abzugsfähigkeit der Geldstrafe wird vorgebracht, dass nicht nur die Ersatzfreiheitsstrafe, sondern auch die Geldstrafe den Täter voll treffen soll (VwGH 21.5.1981, 2848/79). Auch sei es mit dem Strafzweck und damit mit der Einheit der Rechtsordnung unvereinbar, den Pönalcharakter der Strafe durch die steuerliche Berücksichtigung zumindest teilweise rückgängig zu machen (VwGH 10.10.1972, 664/72).

Im Ausland verhängte Geldstrafen sind nach den selben Grundsätzen zu behandeln. Ob Strafen wegen Straftaten im Ausland oder Inland von inländischen oder ausländischen Behörden bzw. Gerichten verhängt wurden, ist für die einkommensteuerrechtliche bzw. lohnsteuerrechtliche Beurteilung ohne Bedeutung (VwGH 29.1.1991, 91/14/0002; zit in Doralt, a.a.O., § 4, Tz 258f).

Die vom Bw. als Werbungskosten beantragte Strafen, die er, wie er anführt, als Geschäftsführer der E. GmbH zahlen musste, sind daher aus genannten Gründen in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre und Rechtsprechung nicht als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 abzugsfähig.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Dezember 2005