

TE Vwgh Erkenntnis 2012/10/17 2011/16/0237

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.10.2012

Index

E3L E09303000;
yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜGStGBI 6/1945 zuzurechnen
sind;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
37/01 Geldrecht Währungsrecht;
37/02 Kreditwesen;

Norm

31969L0335 Kapital Ansammlungs-RL indirekte Steuern Art4 Abs1 litd;
BWG 1993 §23 Abs4 Z5;
FinStrG §23 Abs2;
FinStrG §8 Abs2;
KVG 1934 §10;
KVG 1934 §2 Z1;
1. FinStrG Art. 1 § 23 heute
2. FinStrG Art. 1 § 23 gültig ab 23.07.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019
3. FinStrG Art. 1 § 23 gültig von 01.01.2011 bis 22.07.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2010
4. FinStrG Art. 1 § 23 gültig von 05.06.2004 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
5. FinStrG Art. 1 § 23 gültig von 01.01.1995 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
6. FinStrG Art. 1 § 23 gültig von 01.01.1976 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 335/1975
1. FinStrG Art. 1 § 8 heute
2. FinStrG Art. 1 § 8 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
3. FinStrG Art. 1 § 8 gültig von 01.01.1976 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 335/1975

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Stelzl, über die Beschwerde des F R in Y, vertreten durch die Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG in 3100 St. Pölten, Kremser Gasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 13. September 2011, Zl. FSRV/0101-W/10, betreffend Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 FinStrG, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger,

Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Stelzl, über die Beschwerde des F R in Y, vertreten durch die Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG in 3100 St. Pölten, Kremser Gasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 13. September 2011, Zl. FSRV/0101-W/10, betreffend Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach Paragraph 34, FinStrG, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist seit 7. Juni 2006 Vorstandsmitglied der V A registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge kurz. "V A") und war zuvor Prokurist dieser Genossenschaft. Der Beschwerdeführer ist seit 7. Juni 2006 Vorstandsmitglied der römisch fünf A registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge kurz. "V A") und war zuvor Prokurist dieser Genossenschaft.

Im Juli 2006 zeichnete die V-Q Bank AG (in der Folge kurz: "V-Q") 4.663 Stück Partizipationsscheine der V A im Nominale von jeweils EUR 1.000,--. Der gesamte Zeichnungspreis (Nominale zuzüglich Agio) betrug EUR 5.000.000,--. Nach § 5 der mit 6. April 2006 datierten Vereinbarung zwischen der V A und der V-Q hat die V-Q einen vorrangigen Dividendenanspruch. Die Partizipationsscheine verbriefen den Anspruch auf gewinnabhängige Erträge in der Höhe von Euribor plus 130 Basispunkte (Nominale plus Agio) entsprechend den Emissionsbedingungen. Als Gewinn ist das Ergebnis des Geschäftsjahres (Jahresgewinn) nach Rücklagenbewegung, aber vor Dotierung all jener Rücklagen, deren Dotierung nicht gesetzlich vorgeschrieben ist, vor Dotierung des Fonds für allgemeine Bankrisiken sowie vor Vornahme einer Unterbewertung nach § 57 Abs. 1 BWG anzusehen. Für die vertragskonforme Bedienung des Partizipationskapitals sind hiebei erforderlichenfalls freie Rücklagen aufzulösen. Im Juli 2006 zeichnete die V-Q Bank AG (in der Folge kurz: "V-Q") 4.663 Stück Partizipationsscheine der römisch fünf A im Nominale von jeweils EUR 1.000,--. Der gesamte Zeichnungspreis (Nominale zuzüglich Agio) betrug EUR 5.000.000,--. Nach Paragraph 5, der mit 6. April 2006 datierten Vereinbarung zwischen der römisch fünf A und der V-Q hat die V-Q einen vorrangigen Dividendenanspruch. Die Partizipationsscheine verbriefen den Anspruch auf gewinnabhängige Erträge in der Höhe von Euribor plus 130 Basispunkte (Nominale plus Agio) entsprechend den Emissionsbedingungen. Als Gewinn ist das Ergebnis des Geschäftsjahres (Jahresgewinn) nach Rücklagenbewegung, aber vor Dotierung all jener Rücklagen, deren Dotierung nicht gesetzlich vorgeschrieben ist, vor Dotierung des Fonds für allgemeine Bankrisiken sowie vor Vornahme einer Unterbewertung nach Paragraph 57, Absatz eins, BWG anzusehen. Für die vertragskonforme Bedienung des Partizipationskapitals sind hiebei erforderlichenfalls freie Rücklagen aufzulösen.

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit bei der V A mit der Prüfung der Gesellschaftsteuerpflicht der Zufuhr des Partizipationskapitals beauftragt war und keine Abgabenerklärung nach § 10 KVG erstattete. Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit bei der römisch fünf A mit der Prüfung der Gesellschaftsteuerpflicht der Zufuhr des Partizipationskapitals beauftragt war und keine Abgabenerklärung nach Paragraph 10, KVG erstattete.

Unbestritten ist weiters, dass die Abgabenbehörde erster Instanz der V A mit Bescheid vom 27. Jänner 2009 Gesellschaftsteuer für den obbezeichneten Vorgang in der Höhe von EUR 50.000,-- nachforderte, die die V A beglich. Unbestritten ist weiters, dass die Abgabenbehörde erster Instanz der römisch fünf A mit Bescheid vom 27. Jänner 2009 Gesellschaftsteuer für den obbezeichneten Vorgang in der Höhe von EUR 50.000,-- nachforderte, die die römisch fünf A beglich.

Mit Erkenntnis vom 3. März 2010 stellt der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 1/23 als Finanzstrafbehörde erster Instanz das gegen den Beschwerdeführer eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG ein. Die mit dem Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes verbundenen Rechte - so die wesentliche Begründung der Finanzstrafbehörde erster Instanz - gälten nach dem Abschnitt VIII der KWG-Novelle 1986, BGBl. Nr. 325, ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte, auf welche die Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes anzuwenden seien. Nach einer näher zitierten Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen fielen Partizipationsscheine im Sinne des § 23 Abs. 4 BWG zwar grundsätzlich unter den Begriff des der

Kapitalverkehrsteuer unterliegenden Genusskapitals; jedoch sei im Einzelfall zu prüfen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerlich eine Beteiligung vorliege, die einer Aktie vergleichbar sei. Von einer solchen Beteiligung sei dann auszugehen, wenn ein Bezug auf das gesamte Gesellschaftsvermögen, eine Beteiligung am Gewinn und Verlust, am Vermögen und am Liquidationsgewinn vorliege. Weiters sei für diese Gleichstellung von Partizipations- mit Genusskapital erforderlich, dass dem Partizipanten auch Aktionärsrechte, wie insbesondere das Stimmrecht in der Hauptversammlung, zukämen. Nur Ausschüttungen solcher Substanzgenussrechte fielen unter die Steuerpflicht. Im gegenständlichen Fall normiere aber einerseits Punkt 3 letzter Absatz der Emissionsbedingungen, dass die Partizipanten erst nach Befriedigung aller übrigen Gläubiger (von Inhabern nachrangigen Kapitals und Ergänzungskapitals) am Liquidationserlös befriedigt würden. Zum anderen stünden dem Partizipanten gemäß Punkt 7 der Emissionsbedingungen auch keine über das Auskunftsrecht nach § 23 Abs. 5 BWG hinausgehenden Rechte, insbesondere kein Stimmrecht oder das Recht, in der Gesellschafterversammlung Anträge zu stellen, zu. Der Spruchsenat sei daher letztlich zur Ansicht gelangt, dass der gegenständliche Vorgang der Ausgabe von Partizipationskapital keiner Gesellschaftsteuerpflicht unterliege. Selbst wenn man eine solche bejahen wollte, habe der Beschwerdeführer durch seine Nachforschungen über dieses Thema, ehe er zum Schluss gelangt sei, der Vorgang würde keiner Steuerpflicht unterliegen, jedenfalls die gebotene Sorgfalt walten lassen, sodass ihn kein diesbezüglicher Fahrlässigkeitsvorwurf treffe. Mit Erkenntnis vom 3. März 2010 stellt der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 1/23 als Finanzstrafbehörde erster Instanz das gegen den Beschwerdeführer eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß Paragraph 136, FinStrG ein. Die mit dem Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes verbundenen Rechte - so die wesentliche Begründung der Finanzstrafbehörde erster Instanz - gälten nach dem Abschnitt römisch acht der KWG-Novelle 1986, Bundesgesetzblatt, Nr. 325, ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte, auf welche die Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes anzuwenden seien. Nach einer näher zitierten Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen fielen Partizipationsscheine im Sinne des Paragraph 23, Absatz 4, BWG zwar grundsätzlich unter den Begriff des der Kapitalverkehrsteuer unterliegenden Genusskapitals; jedoch sei im Einzelfall zu prüfen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerlich eine Beteiligung vorliege, die einer Aktie vergleichbar sei. Von einer solchen Beteiligung sei dann auszugehen, wenn ein Bezug auf das gesamte Gesellschaftsvermögen, eine Beteiligung am Gewinn und Verlust, am Vermögen und am Liquidationsgewinn vorliege. Weiters sei für diese Gleichstellung von Partizipations- mit Genusskapital erforderlich, dass dem Partizipanten auch Aktionärsrechte, wie insbesondere das Stimmrecht in der Hauptversammlung, zukämen. Nur Ausschüttungen solcher Substanzgenussrechte fielen unter die Steuerpflicht. Im gegenständlichen Fall normiere aber einerseits Punkt 3 letzter Absatz der Emissionsbedingungen, dass die Partizipanten erst nach Befriedigung aller übrigen Gläubiger (von Inhabern nachrangigen Kapitals und Ergänzungskapitals) am Liquidationserlös befriedigt würden. Zum anderen stünden dem Partizipanten gemäß Punkt 7 der Emissionsbedingungen auch keine über das Auskunftsrecht nach Paragraph 23, Absatz 5, BWG hinausgehenden Rechte, insbesondere kein Stimmrecht oder das Recht, in der Gesellschafterversammlung Anträge zu stellen, zu. Der Spruchsenat sei daher letztlich zur Ansicht gelangt, dass der gegenständliche Vorgang der Ausgabe von Partizipationskapital keiner Gesellschaftsteuerpflicht unterliege. Selbst wenn man eine solche bejahen wollte, habe der Beschwerdeführer durch seine Nachforschungen über dieses Thema, ehe er zum Schluss gelangt sei, der Vorgang würde keiner Steuerpflicht unterliegen, jedenfalls die gebotene Sorgfalt walten lassen, sodass ihn kein diesbezüglicher Fahrlässigkeitsvorwurf treffe.

Gegen dieses Erkenntnis erhob der Amtsbeauftragte Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge und änderte den Spruch des Erkenntnisses der Finanzstrafbehörde erster Instanz wie folgt ab:

"(Der Beschwerdeführer) ist schuldig, fahrlässig als vom für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten zuständigen Geschäftsleiter (Hr. FG) der V A Gen.m.b.H. mit der Prüfung der Gesellschaftssteuerpflicht beauftragter Prokurist durch Nichtanwendung der gebotenen und zumutbaren Sorgfalt bei der Prüfung der Gesellschaftssteuerpflicht (die Zufuhr von Partizipationskapital samt Agio im Jahre 2006 von der V-Q Bank AG an die V A Gen.m.b.H. in Höhe von EUR 50.000,00 ist in der Folge nicht innerhalb der gesetzlichen Frist beim Finanzamt angezeigt worden) einen Beitrag zu der unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht begangenen fahrlässigen Abgabenverkürzung an Gesellschaftssteuer 2006 in Höhe von EUR 50.000,00 (1 % von EUR 5.000.000,00) geleistet zu haben. "(Der Beschwerdeführer) ist schuldig, fahrlässig als vom für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten zuständigen Geschäftsleiter (Hr. FG) der römisch fünf A Gen.m.b.H. mit der Prüfung der Gesellschaftssteuerpflicht

beauftragter Prokurist durch Nichtanwendung der gebotenen und zumutbaren Sorgfalt bei der Prüfung der Gesellschaftssteuerpflicht (die Zufuhr von Partizipationskapital samt Agio im Jahre 2006 von der V-Q Bank AG an die römisch fünf A Gen.m.b.H. in Höhe von EUR 50.000,00 ist in der Folge nicht innerhalb der gesetzlichen Frist beim Finanzamt angezeigt worden) einen Beitrag zu der unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht begangenen fahrlässigen Abgabenverkürzung an Gesellschaftssteuer 2006 in Höhe von EUR 50.000,00 (1 % von EUR 5.000.000,00) geleistet zu haben.

Er hat hiedurch das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß §§ 11, 34 Abs. 1 FinStrG begangen. Er hat hiedurch das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß Paragraphen 11, 34, Absatz eins, FinStrG begangen.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wird über den Beschwerdeführer) deswegen eine Geldstrafe in Höhe von EUR 8.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 20 Tagen verhängt. Gemäß Paragraph 34, Absatz 4, FinStrG wird über den Beschwerdeführer) deswegen eine Geldstrafe in Höhe von EUR 8.000,00 und eine gemäß Paragraph 20, Absatz eins, FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 20 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die vom Beschuldigten zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit EUR 500,00 bestimmt. "Gemäß Paragraph 185, Absatz eins, Litera a, FinStrG werden die vom Beschuldigten zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit EUR 500,00 bestimmt."

Nach Wiedergabe des Verfahrensganges erwoog die belangte Behörde zusammengefasst:

"Dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates liegen die Feststellungen einer Betriebsprüfung zugrunde. Unter Textziffer 1 des Prüfberichtes wird ausgeführt, dass in der Bilanz der V A Gen.m.b.H. zum 31.12.2006 eine gravierende Änderung beim gezeichneten Kapital und den gebundenen Kapitalrücklagen verzeichnet sei. Gegenstand der Prüfung sei demnach gewesen, ob darin Partizipationskapital im Sinne des BWG erfasst sei." Dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates liegen die Feststellungen einer Betriebsprüfung zugrunde. Unter Textziffer 1 des Prüfberichtes wird ausgeführt, dass in der Bilanz der römisch fünf A Gen.m.b.H. zum 31.12.2006 eine gravierende Änderung beim gezeichneten Kapital und den gebundenen Kapitalrücklagen verzeichnet sei. Gegenstand der Prüfung sei demnach gewesen, ob darin Partizipationskapital im Sinne des BWG erfasst sei.

Aufgrund der Ermittlungen habe sich ergeben, dass die Bank im Jahr 2006 4663 Stück Partizipationskapital zu je EUR 1.000,00 begeben habe. Als Agio seien 7,2271% auf Nominale verrechnet worden.

...

Als Bemessungsgrundlage sei die Gegenleistung anzusetzen.

Diese ergebe sich wie folgt: 4.663 Stück a EUR 1.000,00 sind 4.663.000,00 plus 7,2271 % Agio sind 337.000,00, das ergibt eine Summe Gegenleistung von 5.000.000,00 und damit eine 1%ige Gesellschaftssteuer von EUR 50.000, 00.

Am 27. Jänner 2009 erging ein Gesellschaftssteuerbescheid an die V A Gen.m.b.H. mit einer Nachforderung von EUR 50.000,00. ... Am 27. Jänner 2009 erging ein Gesellschaftssteuerbescheid an die römisch fünf A Gen.m.b.H. mit einer Nachforderung von EUR 50.000,00. ...

Die Abgabennachforderung wurde am 4. März 2009 beglichen.

Zur Prüfung des Vorliegens des objektiven Tatbestandes lagen dem Berufungssenat zudem die im Spruchsenatsverfahren vorgelegten Urkunden: der Zeichnungsschein über 4.663 Stück Partizipationsscheine der V A Gen.m.b.H. a Nominale EUR 1.000,00 vom 17. Juli 2006, die Emissionsbedingungen und die Vereinbarung zwischen der V Q Bank AG und der V A Gen.m.b.H. vom 6. April 2006 vor. Zur Prüfung des Vorliegens des objektiven Tatbestandes lagen dem Berufungssenat zudem die im Spruchsenatsverfahren vorgelegten Urkunden: der Zeichnungsschein über 4.663 Stück Partizipationsscheine der römisch fünf A Gen.m.b.H. a Nominale EUR 1.000,00 vom 17. Juli 2006, die Emissionsbedingungen und die Vereinbarung zwischen der römisch fünf Q Bank AG und der römisch fünf A Gen.m.b.H. vom 6. April 2006 vor.

Im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren blieb das Vorliegen der objektiven Tatseite dahingehend, dass die Ausgabe von Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes der Kapitalverkehrssteuer unterliegt, seitens des Beschuldigten unbestritten.

...

Dem Einwand des Beschuldigten im Schriftsatz vom 26. August 2010 (Gegenäußerung zur Berufung des Amtsbeauftragten), dass die Ausgestaltung des Partizipationskapitals unter Berücksichtigung der Richtlinie 69/335/EWG nicht der Gesellschaftsteuer unterliege, weil es keine Rechte vermittele, wie sie Gesellschaftern gewährt werden (z.B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung bzw. auf Liquidationserlös) ist zunächst zu entgegnen, dass die Bank selbst in den vorgelegten Emissionsbedingungen die Kapitalzuführung als Partizipationskapital gemäß § 23 Abs. 4 BWG bezeichnet. Dem Einwand des Beschuldigten im Schriftsatz vom 26. August 2010 (Gegenäußerung zur Berufung des Amtsbeauftragten), dass die Ausgestaltung des Partizipationskapitals unter Berücksichtigung der Richtlinie 69/335/EWG nicht der Gesellschaftsteuer unterliege, weil es keine Rechte vermittele, wie sie Gesellschaftern gewährt werden (z.B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung bzw. auf Liquidationserlös) ist zunächst zu entgegnen, dass die Bank selbst in den vorgelegten Emissionsbedingungen die Kapitalzuführung als Partizipationskapital gemäß Paragraph 23, Absatz 4, BWG bezeichnet.

...

Die Bestimmung des § 23 Abs. 4 BWG spricht nicht von einer Gewinnbeteiligung, sondern von einer Gewinnabhängigkeit. Die Bestimmung des Paragraph 23, Absatz 4, BWG spricht nicht von einer Gewinnbeteiligung, sondern von einer Gewinnabhängigkeit.

...

Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 69/335/EWG spricht ausdrücklich von Rechten, wie sie Gesellschaften gewährt werden und führt nur beispielsweise - also demonstrativ - Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse an. Artikel 4, Absatz eins, Litera d, der Richtlinie 69/335/EWG spricht ausdrücklich von Rechten, wie sie Gesellschaften gewährt werden und führt nur beispielsweise - also demonstrativ - Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse an.

Unzweifelhaft sind die Erträge aus den Partizipationsscheinen der V laut Punkt 5 der Emissionsbedingungen abhängig von der Höhe des Gewinnes. Unzweifelhaft sind die Erträge aus den Partizipationsscheinen der römisch fünf laut Punkt 5 der Emissionsbedingungen abhängig von der Höhe des Gewinnes.

Das Partizipationskapital nimmt, wie das Gesellschaftskapital, bis zur vollen Höhe am Verlust teil (vgl. Punkt 6 der Emissionsbedingungen). Das Partizipationskapital nimmt, wie das Gesellschaftskapital, bis zur vollen Höhe am Verlust teil vergleiche , Punkt 6 der Emissionsbedingungen).

Dass bloß Gewinnabhängigkeit und nicht Gewinnbeteiligung vereinbart ist, ändert gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem zur Beurteilung eines Genussrechtes ergangenen Erkenntnis nichts an der Qualifikation als Genussrecht ...

Auch sind Inhaber von Partizipationsscheinen - wenn auch limitiert - gemäß Punkt 3 der vorgelegten Emissionsbedingungen am Liquidationserlös beteiligt. Wenn eine Begrenzung des Gewinnbeteiligungsanspruches der Qualifikation als Genussrecht keinen Abbruch tut, kann es ein Limit beim Anspruch auf Liquidationserlös ebenso nicht.

Dass der Partizipant nur ein Auskunftsrecht wie der Darlehensgläubiger, aber kein Stimmrecht oder andere Mitwirkungsrechte hat, spielt für die Beurteilung als 'gewinnbeteiligte Forderung' iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG keine Rolle, bei der Beurteilung als Genussrecht im gegenständlichen Fall auch nicht, da der Partizipant ohnehin am Gewinn (variabler Zinssatz) und Verlust der begebenden Gesellschaft beteiligt ist. Gesellschaftsteuerrechtlich wäre eine Zuordnung sowohl als Genussrecht als auch als 'gewinnbeteiligte Forderung' möglich. Laut Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz-Kommentar 2008, Rz 497, zu § 5 ist BGBl. 325 idF BGBl. 1987/312 nicht EU-widrig, da gemäß Art. 3 Abs. 2 RL 69/335/EWG (bzw. Art. 2 Abs. 2 RL 2008/7/EG) den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen gleichgestellt sind, die einen Erwerbszweck verfolgen. Und ein Erwerbszweck wird zweifelsfrei verfolgt. Dass der Partizipant nur ein Auskunftsrecht wie der Darlehensgläubiger, aber kein Stimmrecht oder andere Mitwirkungsrechte hat, spielt für die Beurteilung als 'gewinnbeteiligte Forderung' iSd Paragraph 5, Absatz eins, Ziffer 3, KVG keine Rolle, bei der Beurteilung als Genussrecht im gegenständlichen Fall auch nicht, da der Partizipant ohnehin am Gewinn (variabler Zinssatz) und Verlust der begebenden Gesellschaft beteiligt ist. Gesellschaftsteuerrechtlich wäre eine Zuordnung sowohl als Genussrecht als auch als 'gewinnbeteiligte Forderung' möglich. Laut Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker,

Kapitalverkehrsteuergesetz-Kommentar 2008, Rz 497, zu Paragraph 5, ist BGBl. 325 in der Fassung BGBl. 1987/312 nicht EU-widrig, da gemäß Artikel 3, Absatz 2, RL 69/335/EWG (bzw. Artikel 2, Absatz 2, RL 2008/7/EG) den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen gleichgestellt sind, die einen Erwerbszweck verfolgen. Und ein Erwerbszweck wird zweifelsfrei verfolgt.

Wie der Beschuldigte durch seinen Verteidiger in der Gegenäußerung zur Berufung des Amtsbeauftragten vom 26. August 2010 zutreffend anmerkt, werden in der Literatur mit Partizipationskapital verbundene Rechte von einzelnen Autoren auch unter Genussrechte eingeordnet. Genussrechte sind jedoch ausdrücklich als Gesellschaftsrechte im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 2 KVG genannt und entsprechen auch dem Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 69/335/EWG. Wie der Beschuldigte durch seinen Verteidiger in der Gegenäußerung zur Berufung des Amtsbeauftragten vom 26. August 2010 zutreffend anmerkt, werden in der Literatur mit Partizipationskapital verbundene Rechte von einzelnen Autoren auch unter Genussrechte eingeordnet. Genussrechte sind jedoch ausdrücklich als Gesellschaftsrechte im Sinne des Paragraph 5, Absatz eins, Ziffer 2, KVG genannt und entsprechen auch dem Artikel 4, Absatz eins, Litera d, der Richtlinie 69/335/EWG.

Selbst wenn aber die mit Partizipationskapital verbundenen Rechte nicht als Genussrechte qualifiziert, sind sie jedenfalls Gesellschaftsrechte im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, deren Erwerb ebenfalls gemäß Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 69/335/EWG der Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf. Selbst wenn aber die mit Partizipationskapital verbundenen Rechte nicht als Genussrechte qualifiziert, sind sie jedenfalls Gesellschaftsrechte im Sinne des Paragraph 5, Absatz eins, Ziffer 3, KVG, deren Erwerb ebenfalls gemäß Artikel 4, Absatz eins, Litera d, der Richtlinie 69/335/EWG der Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf.

Aus all diesen Gründen sieht der erkennende Berufungssenat das Vorliegen einer Gesellschaftsteuerpflicht der V A Gen.m.b.H. in Höhe von EUR 50.000,00, wie mit Gesellschaftssteuerbescheid vom 27. Jänner 2009 vorgeschrieben, als gegeben an. Aus all diesen Gründen sieht der erkennende Berufungssenat das Vorliegen einer Gesellschaftsteuerpflicht der römisch fünf A Gen.m.b.H. in Höhe von EUR 50.000,00, wie mit Gesellschaftssteuerbescheid vom 27. Jänner 2009 vorgeschrieben, als gegeben an.

Die Ausgabe des gegenständlichen Partizipationskapitals erfolgte am 17. Juli 2006, die Gesellschaftssteuer hätte demnach bis 15. September 2006 erklärt werden müssen.

Der Beschuldigte ist laut Firmenbuchauszug seit 7. Juni 2006 Stellvertreter des Vorsitzenden des Vorstandes.

Nach der im Straftakt erliegenden Niederschrift vom 29. Juni 2009 sind an diesem Tag die Herrn FG (Geschäftsleiter bis 2007), Mag. AH (Geschäftsleiter) und der Beschuldigte als Verdächtige einvernommen worden.

Auf Seite 3 der Niederschrift wurde festgehalten, dass der Beschuldigte beauftragt gewesen sei, sich um alle mit der Begebung von Partizipationskapital im Zusammenhang stehenden Angelegenheiten (somit auch die Frage der Gesellschaftssteuerpflicht) zu kümmern.

Der Beschuldigte hat daher im Jahr 2006, als der für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten vom zuständigen Geschäftsleiter (Hr. FG) der V A Gen.m.b.H. mit der Prüfung der Gesellschaftssteuerpflicht beauftragte Prokurist durch Nichtabgabe der Abgabenerklärung zur Gesellschaftsteuer für die Ausgabe von Partizipationskapital innerhalb der gesetzlichen Frist (gemäß § 10 Abs. 1 KVG) einen Beitrag (§ 11 FinStrG) zu der unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht begangenen Abgabenverkürzung an Gesellschaftssteuer 2006 in Höhe von EUR 50.000,00 (1% von EUR 5.000.000,00) geleistet. Der Beschuldigte hat daher im Jahr 2006, als der für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten vom zuständigen Geschäftsleiter (Hr. FG) der römisch fünf A Gen.m.b.H. mit der Prüfung der Gesellschaftssteuerpflicht beauftragte Prokurist durch Nichtabgabe der Abgabenerklärung zur Gesellschaftsteuer für die Ausgabe von Partizipationskapital innerhalb der gesetzlichen Frist (gemäß Paragraph 10, Absatz eins, KVG) einen Beitrag (Paragraph 11, FinStrG) zu der unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht begangenen Abgabenverkürzung an Gesellschaftssteuer 2006 in Höhe von EUR 50.000,00 (1% von EUR 5.000.000,00) geleistet.

Die objektive Tatseite ist daher zweifelsfrei erwiesen.

Im Bezug auf die subjektive Tatseite führte der Beschuldigte gegenüber der Finanzstrafbehörde erster Instanz aus, er habe zur Frage der Gesellschaftssteuerpflicht betreffend der Zufuhr von Partizipationskapital an die Genossenschaft umfangreiche Recherchen durchgeführt. Neben den Bestimmungen des KVG im Steuerkodex habe er ein Lernskriptum

der Universität Linz über Steuerrecht, Doralt, Steuerrecht 2005, Beiser Steuern, Ein systematischer Grundriss 2003, Skriptum des Wiener Universitätsverlages Steuerrecht Doralt 2000, Skriptum Bitzyk- Lexa-Pummerer Steuerrecht II und Unterlagen des Österreichischen Genossenschaftsverbandes betreffend der Begebung von Partizipationskapital eingesehen. Er habe auch einen Professor für Steuerrecht befragt, dessen Namen er jedoch nicht angeben könne, da er kein offizielles Rechtsgutachten erstattet habe. Er habe nichts über eine Gesellschaftssteuerpflicht bei Zufuhr von Partizipationskapital an Genossenschaften gefunden und auch der befragte Professor habe ihm mitgeteilt, dass dies nicht gesellschaftssteuerpflichtig sei. Einen Kommentar zur Gesellschaftssteuer habe er mangels Hinweis in der von ihm eingesehenen Literatur nicht gelesen. Ihm sei zudem bekannt gewesen, dass Herr Mag. G, dem im Österreichischen Genossenschaftsverband für die Steuern Zuständigen, mitgeteilt habe, dass die Zufuhr von Partizipationskapital nicht gesellschaftssteuerpflichtig sei. Im Bezug auf die subjektive Tatseite führte der Beschuldigte gegenüber der Finanzstrafbehörde erster Instanz aus, er habe zur Frage der Gesellschaftssteuerpflicht betreffend der Zufuhr von Partizipationskapital an die Genossenschaft umfangreiche Recherchen durchgeführt. Neben den Bestimmungen des KVG im Steuerkodex habe er ein Lernskriptum der Universität Linz über Steuerrecht, Doralt, Steuerrecht 2005, Beiser Steuern, Ein systematischer Grundriss 2003, Skriptum des Wiener Universitätsverlages Steuerrecht Doralt 2000, Skriptum Bitzyk- Lexa-Pummerer Steuerrecht römisch zwei und Unterlagen des Österreichischen Genossenschaftsverbandes betreffend der Begebung von Partizipationskapital eingesehen. Er habe auch einen Professor für Steuerrecht befragt, dessen Namen er jedoch nicht angeben könne, da er kein offizielles Rechtsgutachten erstattet habe. Er habe nichts über eine Gesellschaftssteuerpflicht bei Zufuhr von Partizipationskapital an Genossenschaften gefunden und auch der befragte Professor habe ihm mitgeteilt, dass dies nicht gesellschaftssteuerpflichtig sei. Einen Kommentar zur Gesellschaftssteuer habe er mangels Hinweis in der von ihm eingesehenen Literatur nicht gelesen. Ihm sei zudem bekannt gewesen, dass Herr Mag. G, dem im Österreichischen Genossenschaftsverband für die Steuern Zuständigen, mitgeteilt habe, dass die Zufuhr von Partizipationskapital nicht gesellschaftssteuerpflichtig sei.

Der Beschuldigte gestand zu, mit keinem Vertreter des Österreichischen Genossenschaftsverbandes über die Frage der Gesellschaftssteuerpflicht gesprochen zu haben und auch nicht in der vom Österreichischen Genossenschaftsverband zur Verfügung gestellten Datenbank recherchiert zu haben.

Der Beschuldigte habe die beiden anderen Geschäftsleiter der Genossenschaft über seine Recherchen informiert, sie hätten seine Informationen zur Kenntnis genommen und sich mit der Steuerrechtsfrage nicht weiter beschäftigt.

In dieser Niederschrift vom 29. Juni 2009 sind Einleitungen von Strafverfahren wegen des Verdachtes der fahrlässigen Abgabenverkürzung gegen FG und den Beschuldigten enthalten.

Am 28. Juli 2009 wurde eine weitere Niederschrift aufgenommen, in der festgehalten ist, dass der Verteidiger im Namen des Beschuldigten das Vergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung zugestehe und als Milderungsgründe für eine Strafbemessung Unbescholtenheit und volle Schadensgutmachung geltend mache.

Da der Abgabentatbestand nicht unmittelbar aus dem KVG zu erkennen sei, sondern sich erst aus BGBl. 325/1986 erschließe, sei von einem leichten Grad des Verschuldens auszugehen. Da der Abgabentatbestand nicht unmittelbar aus dem KVG zu erkennen sei, sondern sich erst aus Bundesgesetzblatt 325 aus 1986, erschließe, sei von einem leichten Grad des Verschuldens auszugehen.

Am 10. September 2009 wurde Mag. G, Sachbearbeiter beim Österreichischen Genossenschaftsverband und Prokurist bei der Q Bank AG als Auskunftsperson befragt und gab an, dass ihm als für steuerliche Belange zuständiger Person der Q Bank AG die Gesellschaftssteuerpflicht der Kapitalzufuhr an 9 verschiedene Banken, darunter auch die verfahrensgegenständliche Bank nicht bekannt gewesen sei und er diesbezüglich auch keine Prüfung vorgenommen und keine Gespräche mit dem Beschuldigten geführt habe.

Der Beschuldigte wendet nunmehr ein, er sei einem entschuldbaren Irrtum hinsichtlich des Bestehens der Gesellschaftssteuerpflicht in Bezug auf die Zufuhr des hier in Rede stehenden Partizipationskapitals unterlegen.

...

Zum oben wiedergegebenen Vorbringen des Beschuldigten, er hätte die Überprüfung der Gesellschaftssteuerpflicht anhand des Kodex-Steuerrecht und einer vertiefenden Literatur (Skripten und Grundrisse zum Steuerrecht) vorgenommen, ist auszuführen, dass bei Einhaltung der objektiv gebotenen Sorgfalt und bei gewissenhaftem Lesen

allein der Inhaltsübersicht des Abschnittes 10 (erste Seite) des Kodex-Steuerrecht und in der Folge des relativ kurzen Abschnittes 10. KVG dem Beschuldigten die kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen der KWG-Novelle 1986, BGBl. 1986/325, dahingehend, dass Partizipationskapital ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank und des Versicherungsunternehmens als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte gelten, auf welche das Kapitalverkehrsteuergesetz anzuwenden ist, nicht verborgen geblieben wären.

Zu der vom Beschuldigten zur Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht herangezogenen und der Finanzstrafbehörde erster Instanz vorgelegten 'vertiefenden Literatur' in Form diverser Skripten und Grundrisse des Steuerrechtes hat der Amtsbeauftragte in seiner Stellungnahme an den Spruchsenat unwidersprochen festgestellt, dass die Kapitalverkehrsteuer in diesen Unterlagen lediglich sehr kurz und im Überblick auf ein bis drei Seiten behandelt wird und darin bei weitem nicht einmal alle kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen erwähnt werden. Eine Kommentierung war den vom Beschuldigten vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen. Eine Einsichtnahme in einen Gesellschaftsteuerkommentar ist seitens des Beschuldigten demnach nicht erfolgt.

Einem leitenden Angestellten eines Kreditinstitutes (hier Prokurist), der mit der Klärung einer steuerlichen Frage (hier der Gesellschaftsteuerpflicht von in Empfang genommenen Partizipationskapital) beauftragt wurde, ist es zuzumuten, sich intensiv und ins Detail gehend mit den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen vertraut zu machen. Allein der Umstand, dass dem Beschuldigten bei seinen Recherchen die hier maßgebende und für den engen Adressatenkreis der Kreditinstitute ergangene kapitalverkehrsteuerliche Bestimmung der KWG-Novelle 1986, BGBl. 1986/325, gänzlich verborgen geblieben ist, obwohl diese schon aus der Inhaltsübersicht des von ihm verwendeten Kodex-Steuerrecht hervorgeht, lässt auf eine fahrlässige Handlungsweise schließen. Bei Anwendung der gebotenen und ihm zumutbaren Sorgfalt, die der Beschuldigte nach seinen intellektuellen Fähigkeiten und seiner nahezu abgeschlossenen juristischen Ausbildung zweifelsfrei einzuhalten imstande gewesen wäre, wäre ihm diese hier maßgebliche Rechtsvorschrift keinesfalls unbekannt geblieben ist. Ein entschuldbarer Irrtum im Sinne des § 9 FinStrG kann demnach nicht gegeben sein. Einem leitenden Angestellten eines Kreditinstitutes (hier Prokurist), der mit der Klärung einer steuerlichen Frage (hier der Gesellschaftsteuerpflicht von in Empfang genommenen Partizipationskapital) beauftragt wurde, ist es zuzumuten, sich intensiv und ins Detail gehend mit den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen vertraut zu machen. Allein der Umstand, dass dem Beschuldigten bei seinen Recherchen die hier maßgebende und für den engen Adressatenkreis der Kreditinstitute ergangene kapitalverkehrsteuerliche Bestimmung der KWG-Novelle 1986, BGBl. 1986/325, gänzlich verborgen geblieben ist, obwohl diese schon aus der Inhaltsübersicht des von ihm verwendeten Kodex-Steuerrecht hervorgeht, lässt auf eine fahrlässige Handlungsweise schließen. Bei Anwendung der gebotenen und ihm zumutbaren Sorgfalt, die der Beschuldigte nach seinen intellektuellen Fähigkeiten und seiner nahezu abgeschlossenen juristischen Ausbildung zweifelsfrei einzuhalten imstande gewesen wäre, wäre ihm diese hier maßgebliche Rechtsvorschrift keinesfalls unbekannt geblieben ist. Ein entschuldbarer Irrtum im Sinne des Paragraph 9, FinStrG kann demnach nicht gegeben sein.

Zweifelsfrei handelt es sich bei der Beurteilung der hier zugrunde liegenden rechtlichen Problematik um keine leicht und eindeutig zu lösende Rechtsfrage, welche bei Beachtung der gebotenen und auch zumutbaren Sorgfalt zudem eine entsprechende Erkundigung bei einem Experten im Bereich der Gesellschaftsteuer erforderlich gemacht hätte. Die mangelnde Erkundigung ist dem Abgabepflichtigen vorzuwerfen, wenn ihm zumindest Zweifel über die Rechtslage kommen mussten bzw. kommen hätten müssen.

Der Beschuldigte hat im gegenständlichen Finanzstrafverfahren zwar ins Treffen geführt, ihm sei bekannt gewesen, dass Herr Mag. G, dem im Österreichischen Genossenschaftsverband für die Steuern Zuständigen, mitgeteilt habe, dass die Zufuhr von Partizipationskapital nicht gesellschaftssteuerpflichtig sei. Diesem Vorbringen widerspricht aber die Aussage des Mag. G vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz dahingehend, dass ihm als für steuerliche Belange zuständiger Person der V Q Bank AG die Gesellschaftssteuerpflicht der Kapitalzufuhr an 9 verschiedene Banken, darunter auch die verfahrensgegenständliche Bank, nicht bekannt gewesen sei, er diesbezüglich auch keine Prüfung vorgenommen und keine Gespräche mit dem Beschuldigten geführt habe. Nicht behauptet hat der Beschuldigte mit dem Steuerexperten des Genossenschaftsverbandes direkte Gespräche zum Zwecke der Klärung der gegenständlichen Rechtsfrage geführt zu haben. Er hat es daher, trotz der ihm durch den Vorstand der Genossenschaft auferlegten Verpflichtung zur Klärung der Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital, unterlassen, Erkundigungen bei in dieser Steuermaterie versierten Experten (z. Bsp. Steuerberater, Fachbereich des zuständigen Finanzamtes) einzuholen und hat sich stattdessen auf sein eher oberflächliches Studium des Kodex- Steuerrecht und diverser nicht

in die Tiefe gehender Unterlagen verlassen. Der Beschuldigte hat im gegenständlichen Finanzstrafverfahren zwar ins Treffen geführt, ihm sei bekannt gewesen, dass Herr Mag. G, dem im Österreichischen Genossenschaftsverband für die Steuern Zuständigen, mitgeteilt habe, dass die Zufuhr von Partizipationskapital nicht gesellschaftssteuerpflichtig sei. Diesem Vorbringen widerspricht aber die Aussage des Mag. G vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz dahingehend, dass ihm als für steuerliche Belange zuständiger Person der römisch fünf Q Bank AG die Gesellschaftssteuerpflicht der Kapitalzufuhr an 9 verschiedene Banken, darunter auch die verfahrensgegenständliche Bank, nicht bekannt gewesen sei, er diesbezüglich auch keine Prüfung vorgenommen und keine Gespräche mit dem Beschuldigten geführt habe. Nicht behauptet hat der Beschuldigte mit dem Steuerexperten des Genossenschaftsverbandes direkte Gespräche zum Zwecke der Klärung der gegenständlichen Rechtsfrage geführt zu haben. Er hat es daher, trotz der ihm durch den Vorstand der Genossenschaft auferlegten Verpflichtung zur Klärung der Gesellschaftssteuerpflicht von Partizipationskapital, unterlassen, Erkundigungen bei in dieser Steuermaterie versierten Experten (z. Bsp. Steuerberater, Fachbereich des zuständigen Finanzamtes) einzuholen und hat sich stattdessen auf sein eher oberflächliches Studium des Kodex- Steuerrecht und diverser nicht in die Tiefe gehender Unterlagen verlassen.

Auch kann dem Beschuldigten insoweit seine Behauptung, er hätte sich bei einem Steuerrechtsprofessor über eine eventuelle Gesellschaftssteuerpflicht bei der Zufuhr von Partizipationskapital an Genossenschaften erkundigt und dieser hätte eine Steuerpflicht sofort telefonisch verneint, nicht zum Erfolg helfen, zumal dieses Vorbringen in Anbetracht des Umstandes, dass er in keinem Stadium des Verfahrens bereit war, den Namen des Professors zu nennen und ein solcher eine diesbezügliche Auskunft wohl nicht gänzlich unvorbereitet, derart eindeutig und ohne nähere Begründung gegeben hätte, nur als zweckgerichtete Schutzargumentation angesehen werden. Jedenfalls hätte dem Beschuldigten klar sein müssen, dass eine telefonische Klärung der Gesellschaftssteuerpflicht, ohne Vorlage der zugrundeliegenden Emissionsbedingungen und vertraglichen Vereinbarungen, nicht zu einer fundierten Auskunft führen kann.

Der Beschuldigte hat daher als beauftragter Prokurist durch Nichtanwendung der gebotenen und zumutbaren Sorgfalt bei der Prüfung der Gesellschaftssteuerpflicht hinsichtlich der Zufuhr von Partizipationskapital samt Agio im Jahre 2006 von der V- Q Bank AG an die V A Gen.m.b.H. und in der Folge Nichtanzeige innerhalb der gesetzlichen Frist beim Finanzamt einen Beitrag zur unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht begangenen fahrlässigen Abgabenverkürzung an Gesellschaftssteuer in Höhe von EUR 50.000,00 (1 % von EUR 5.000.000) geleistet und somit das Finanzvergehen gemäß §§ 11, 34 Abs. 1 FinStrG auch in subjektiver Hinsicht zu verantworten. Der Beschuldigte hat daher als beauftragter Prokurist durch Nichtanwendung der gebotenen und zumutbaren Sorgfalt bei der Prüfung der Gesellschaftssteuerpflicht hinsichtlich der Zufuhr von Partizipationskapital samt Agio im Jahre 2006 von der V- Q Bank AG an die römisch fünf A Gen.m.b.H. und in der Folge Nichtanzeige innerhalb der gesetzlichen Frist beim Finanzamt einen Beitrag zur unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht begangenen fahrlässigen Abgabenverkürzung an Gesellschaftssteuer in Höhe von EUR 50.000,00 (1 % von EUR 5.000.000) geleistet und somit das Finanzvergehen gemäß Paragraphen 11, 34, Absatz eins, FinStrG auch in subjektiver Hinsicht zu verantworten.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten zu berücksichtigen sind. Entsprechend der Bestimmung des Paragraph 23, FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Ausgehend von einer fahrlässigen Handlungsweise des Bw. sah der Unabhängige Finanzsenat als mildernd die offene Verantwortung des (Beschwerdeführers), seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, das längere Zurückliegen der Taten bei zwischenzeitigem Wohlverhalten, die Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Unter Zugrundlegung geordneter und guter wirtschaftlicher Verhältnisse des Beschuldigten, er bezieht ein monatliches Einkommen von ca. EUR 4.055,00 als Geschäftsleiter der V A Gen.m.b.H., hat darüber hinaus noch Zinseinkünfte aus Sparbüchern in Höhe von ca. EUR 2.000,00 jährlich, Sparguthaben in Höhe von ca. EUR 70.000,00 und ist Hälfteigentümer eines unbelasteten Einfamilienhauses (Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Eltern), erweist sich die aus dem Spruch ersichtliche verminderte Geldstrafe als tat- und schuldangemessen. Unter

Zugrundlegung geordneter und guter wirtschaftlicher Verhältnisse des Beschuldigten, er bezieht eine monatliches Einkommen von ca. EUR 4.055,00 als Geschäftsleiter der römisch fünf A Gen.m.b.H., hat darüber hinaus noch Zinseinkünfte aus Spargbüchern in Höhe von ca. EUR 2.000,00 jährlich, Sparguthaben in Höhe von ca. EUR 70.000,00 und ist Hälfteigentümer eines unbelasteten Einfamilienhauses (Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Eltern), erweist sich die aus dem Spruch ersichtliche verminderte Geldstrafe als tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zwingend zu verhängende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht dem festgestellten Verschulden des Beschuldigten unter Berücksichtigung der genannten wesentlichen Milderungsgründe. Auch die gemäß Paragraph 20, Absatz eins, FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zwingend zu verhängende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht dem festgestellten Verschulden des Beschuldigten unter Berücksichtigung der genannten wesentlichen Milderungsgründe.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden. Die Kostenentscheidung gründet sich auf Paragraph 185, Absatz eins, Litera a, FinStrG. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer erkennbar in seinem Recht verletzt, nicht wegen des obbezeichneten Finanzvergehens schuldig erkannt und bestraft zu werden.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat erwogen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem nach Paragraph 12, Absatz 3, VwGG gebildeten Senat erwogen:

Die vorliegende Beschwerde erblickt die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zunächst darin, dass für die Einbringung von Partizipationskapital keine Gesellschaftsteuerpflicht vorliege. Unter den Begriff des Partizipationskapitals im Sinne des Abschnittes VIII der KWG-Novelle 1986 falle nur solches Kapital, das Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt würden (Gesellschafterrechte) im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 69/335/EWG vermittele. Im gegenständlichen Fall sei keine Beteiligung des Partizipanten am Gewinn gegeben, sondern werde ausschließlich eine Verzinsung angestrebt, die vom Vorliegen eines ausreichenden Gewinnes abhängig sei. Auch sei keine Beteiligung an einem Liquidationsergebnis im Sinne des Art. 4 Abs. 4 lit. d der genannten Richtlinie gegeben. Schließlich mangle es dem Partizipanten wesentlich an der Gesellschafterstellung. Die vorliegende Beschwerde erblickt die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zunächst darin, dass für die Einbringung von Partizipationskapital keine Gesellschaftsteuerpflicht vorliege. Unter den Begriff des Partizipationskapitals im Sinne des Abschnittes römisch acht der KWG-Novelle 1986 falle nur solches Kapital, das Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt würden (Gesellschafterrechte) im Sinne von Artikel 4, Absatz eins, Litera d, der Richtlinie 69/335/EWG vermittele. Im gegenständlichen Fall sei keine Beteiligung des Partizipanten am Gewinn gegeben, sondern werde ausschließlich eine Verzinsung angestrebt, die vom Vorliegen eines ausreichenden Gewinnes abhängig sei. Auch sei keine Beteiligung an einem Liquidationsergebnis im Sinne des Artikel 4, Absatz 4, Litera d, der genannten Richtlinie gegeben. Schließlich mangle es dem Partizipanten wesentlich an der Gesellschafterstellung.

Nach § 2 Z. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes unterliegen der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den Ersterwerber. Nach Paragraph 2, Ziffer eins, des Kapitalverkehrsteuergesetzes unterliegen der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den Ersterwerber.

Nach § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften. Nach Paragraph 5, Absatz eins, KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften:

1. Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft,

1. 2. Ziffer 2
Genussrechte,

2. 3. Ziffer 3
Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Nach Abs. 2 leg. cit. gelten als Gesellschafter die Personen, denen die in Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte

zustehen. Nach Absatz 2, leg. cit. gelten als Gesellschafter die Personen, denen die in Absatz eins, bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Abschnitt VIII des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 325/1986 lautet idF des Abschnittes XX des 2. AbgÄG 1987, BGBl. Nr. 312: Abschnitt römisch acht des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 325 aus 1986, lautet in der Fassung des Abschnittes römisch zwanzig des 2. AbgÄG 1987, Bundesgesetzblatt, Nr. 312:

"Die mit dem Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes, BGBl. Nr. 63/1979, in der jeweils geltenden Fassung, oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, BGBl. Nr. 569/1978, in der jeweils geltenden Fassung, verbundenen Rechte gelten ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank und des Versicherungsunternehmens als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte, auf welche das Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, dRGBl. I S 1058, in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden ist." "Die mit dem Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes, Bundesgesetzblatt Nr. 63 aus 1979,, in der jeweils geltenden Fassung, oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, Bundesgesetzblatt Nr. 569 aus 1978,, in der jeweils geltenden Fassung, verbundenen Rechte gelten ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank und des Versicherungsunternehmens als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte, auf welche das Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, dRGBl. römisch eins S 1058, in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden ist."

Dem Kreditwesengesetz wurde durch das Bankwesengesetz, BGBl. Nr. 532/1993, derogiert. Nach § 105 Abs. 2 BWG treten an Stelle der in anderen Bundesgesetzen enthaltenen Verweise auf Bestimmungen des KWG die entsprechenden Bestimmungen des BWG. Nach § 23 Abs. 1 Z. 1 BWG ist den Eigenmitteln eingezahltes Kapital gemäß Abs. 3 zuzurechnen. Nach Abs. 3 Z. 8 leg. cit. ist eingezahltes Kapital bei jedem Kreditinstitut das Partizipationskapital (Abs. 4 und 5) ohne Dividendennachzahlungsverpflichtung. Dem Kreditwesengesetz wurde durch das Bankwesengesetz, Bundesgesetzblatt Nr. 532 aus 1993,, derogiert. Nach Paragraph 105, Absatz 2, BWG treten an Stelle der in anderen Bundesgesetzen enthaltenen Verweise auf Bestimmungen des KWG die entsprechenden Bestimmungen des BWG. Nach Paragraph 23, Absatz eins, Ziffer eins, BWG ist den Eigenmitteln eingezahltes Kapital gemäß Absatz 3, zuzurechnen. Nach Absatz 3, Ziffer 8, leg. cit. ist eingezahltes Kapital bei jedem Kreditinstitut das Partizipationskapital (Absatz 4, und 5) ohne Dividendennachzahlungsverpflichtung.

Nach Abs. 4 leg. cit. ist Partizipationskapital Kapital, Nach Absatz 4, leg. cit. ist Partizipationskapital Kapital,

1. das eingezahlt ist und auf Unternehmensdauer unter Verzicht auf die ordentliche und außerordentliche Kündigung zur Verfügung gestellt wird,
2. das nur unter analoger Anwendung der aktienrechtlichen Kapitalherabsetzungsvorschriften herabgesetzt oder gemäß den Bestimmungen des § 102a eingezogen werden kann, 2. das nur unter analoger Anwendung der aktienrechtlichen Kapitalherabsetzungsvorschriften herabgesetzt oder gemäß den Bestimmungen des Paragraph 102 a, eingezogen werden kann,
3. dessen Erträge gewinnabhängig sind, wobei als Gewinn das Ergebnis des Geschäftsjahres (Jahresgewinn) nach Rücklagenbewegung anzusehen ist,
4. das wie Aktienkapital bis zur vollen Höhe am Verlust teilnimmt,
5. das mit dem Recht auf Beteiligung am Liquidationserlös zumindest im Ausmaß des Nominales verbunden ist und erst nach Befriedigung oder Sicherstellung aller anderen Gläubiger zurückgezahlt werden darf.

Die Beschwerde zieht nicht in Zweifel, dass die der VA zugeführten verfahrensgegenständlichen Mittel als Partizipationskapital nach § 23 Abs. 4 BWG gezeichnet wurden. Die Beschwerde zieht nicht in Zweifel, dass die der römisch fünf A zugeführten verfahrensgegenständlichen Mittel als Partizipationskapital nach Paragraph 23, Absatz 4, BWG gezeichnet wurden.

Zufolge der in Abschnitt VIII des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 325/1986 idF des 2. AbgÄG 1987 enthaltenen Fiktion, wonach die mit dem Partizipationskapital im besagten Sinn verbundenen Rechte ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank (und des Versicherungsunternehmens) als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte im Sinn des KVG gelten, können die weitergehenden Überlegungen der Beschwerde zur Qualität des Partizipationskapitals und zum Wesen der dem Partizipanten eingeräumten Rechte dahingestellt bleiben; für den Beschwerdefall ist entscheidend, dass schon aufgrund dieser Fiktion der Tatbestand des § 2 Z. 1 KVG erfüllt ist. Zufolge der in Abschnitt römisch acht des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 325 aus 1986, in der Fassung des 2. AbgÄG 1987 enthaltenen Fiktion, wonach die mit dem Partizipationskapital im besagten Sinn verbundenen Rechte ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank (und des Versicherungsunternehmens) als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte im Sinn des KVG gelten, können die weitergehenden Überlegungen der Beschwerde zur Qualität des Partizipationskapitals und zum Wesen der dem

Partizipanten eingeräumten Rechte dahingestellt bleiben; für den Beschwerdefall ist entscheidend, dass schon aufgrund dieser Fiktion der Tatbestand des Paragraph 2, Ziffer eins, KVG erfüllt ist.

Die Beschwerde vertritt weiters die Ansicht, dass unter den Begriff des Partizipationskapitals nur solches Kapital falle, das Rechte vermittele, wie sie Gesellschaftern nach Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 69/335/EWG vermittele; erst diese Einordnung löse den Steuertatbestand aus. Die Beschwerde vertritt weiters die Ansicht, dass unter den Begriff des Partizipationskapitals nur solches Kapital falle, das Rechte vermittele, wie sie Gesellschaftern nach Artikel 4, Absatz eins, Litera d, der Richtlinie 69/335/EWG vermittele; erst diese Einordnung löse den Steuertatbestand aus.

Nach Art. 4 Abs. 1 lit. d der im Beschwerdefall maßgebenden Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, 69/335/EWG, unterliegt der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z.B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse. Nach Artikel 4, Absatz eins, Litera d, der im Beschwerdefall maßgebenden Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, 69/335/EWG, unterliegt der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z.B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse. Entgegen der Ansicht der Beschwerde räumt der eingangs wiedergegebene § 5 der Vereinbarung zwischen der V-Q und der V A dem Partizipanten in Form des vorrangigen Dividendenanspruches als Anspruch auf gewinnabhängige Erträge entsprechend den Emissionsbedingungen sehr wohl eine Gewinnbeteiligung im Sinn der Richtlinie ein. Entgegen der Ansicht der Beschwerde räumt der eingangs wiedergegebene Paragraph 5, der Vereinbarung zwischen der V-Q und der römisch fünf A dem Partizipanten in Form des vorrangigen Dividendenanspruches als Anspruch auf gewinnabhängige Erträge entsprechend den Emissionsbedingungen sehr wohl eine Gewinnbeteiligung im Sinn der Richtlinie ein.

Schließlich ergibt sich das in Art. 4 Abs. 1 lit. d der genannten Richtlinie alternativ vorgesehene Recht auf Liquidationserlöse schon explizit aufgrund § 23 Abs. 4 Z. 5 BWG, womit der zitierten Richtlinie entsprochen ist (zur Unionsrechtskonformität der Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital). Schließlich ergibt sich das in Artikel 4, Absatz eins, Litera d, der genannten Richtlinie alternativ vorgesehene Recht auf Liquidationserlöse schon explizit aufgrund Paragraph 23, Absatz 4, Ziffer 5, BWG, womit der zitierten Richtlinie entsprochen ist (zur Unionsrechtskonformität der Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital).

vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz (2008), Rz. 497) vergleiche , Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz (2008), Rz. 497).

Damit begegnet die Subsumtion der Einbringung von Partizipationskapital im Sinn des § 23 Abs. 4 BWG unter § 2 Z. 1 KVG auch keinen unionsrechtlichen Bedenken. Damit begegnet die Subsumtion der Einbringung von Partizipationskapital im Sinn des Paragraph 23, Absatz 4, BWG unter Paragraph 2, Ziffer eins, KVG auch keinen unionsrechtlichen Bedenken.

In Anbetracht des klaren Wortlautes der maßgebenden österreichischen Gesetze einerseits und der zitierten Richtlinie andererseits sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht dazu veranlasst, der Anregung der Beschwerde, den EuGH mit einem Vorabentscheidungsersuchen um Auslegung des Art. 4 Abs. 1 lit. d der genannten Richtlinie zu befassen, näher zu treten (vgl. das Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982 in der Rechtssache 283/81 - In Anbetracht des klaren Wortlautes der maßgebenden österreichischen Gesetze einerseits und der zitierten Richtlinie andererseits sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht dazu veranlasst, der Anregung der Beschwerde, den EuGH mit einem Vorabentscheidungsersuchen um Auslegung des Artikel 4, Absatz eins, Litera d, der genannten Richtlinie zu befassen, näher zu treten vergleiche , das Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982 in der Rechtssache 283/81 - CILFIT).

Der Beschwerdeführer nimmt weiters für sich in Anspruch, nicht fahrlässig im Sinn des § 8 Abs. 2 FinStrG gehandelt zu haben. Er führt hierfür zusammengefasst ins Treffen, dass nicht nur in Niederösterreich, sondern über dessen Grenzen hinaus die Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital im Rahmen des V Dachverbandes nicht erkannt worden sei. Auch die Finanzbehörden in Salzburg hätten die Gesellschaftsteuerpflicht verneint. Ein - auch im Finanzstrafverfahren nicht namentlich genannter - Universitätsprofessor für Steuerrecht habe eine konforme Auskunft erteilt. Ein Rechtsgutachten einer führenden Steuerberatungsgesellschaft verneine ebenfalls die

Gesellschaftsteuerpflicht. Schließlich habe ein "dreiköpfiger Spruchsenat bestehend aus einem finanzstrafrechtlich versierten Berufsstrafrichter des Aktivstandes und zwei Finanzakademikern die Frage des Vorliegens der objektiven Gesellschaftsteuerpflicht für den gegenständlichen Vorgang der Begebung des Partizipationskapitals verneint". Der Beschwerdeführer nimmt weiters für sich in Anspruch, nicht fahrlässig im Sinn des Paragraph 8, Absatz 2, FinStrG gehandelt zu haben. Er führt hiefür zusammengefasst ins Treffen, dass nicht nur in Niederösterreich, sondern über dessen Grenzen hinaus die Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital im Rahmen des römisch fünf Dachverbandes nicht erkannt worden sei. Auch die Finanzbehörden in Salzburg hätten die Gesellschaftsteuerpflicht verneint. Ein - auch im Finanzstrafverfahren nicht namentlich genannter - Universitätsprofessor für Steuerrecht habe eine konforme Auskunft erteilt. Ein Rechtsgutachten einer führenden Steuerberatungsgesellschaft verneine ebenfalls die Gesellschaftsteuerpflicht. Schließlich habe ein "dreiköpfiger Spruchsenat bestehend aus einem finanzstrafrechtlich versierten Berufsstrafrichter des Aktivstandes und zwei Finanzakademikern die Frage des Vorliegens der objektiven Gesellschaftsteuerpflicht für den gegenständlichen Vorgang der Begebung des Partizipationskapitals verneint".

Auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zieht der Beschwerdeführer nicht in Zweifel, dass - die Gesellschaftsteuerpflicht des beschwerdegegenständlichen Vorganges vorausgesetzt - ihn als zur Vertretung der V A Berufenem die Pflicht traf, nach § 80 Abs. 1 BAO iVm § 10 Abs. 1 KVG die betreffende Abgabenerklärung zu erstatten. Auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zieht der Beschwerdeführer nicht in Zweifel, dass - die Gesellschaftsteuerpflicht des beschwerdegegenständlichen Vorganges vorausgesetzt - ihn als zur Vertretung der römisch fünf A Berufenem die Pflicht traf, nach Paragraph 80, Absatz eins, BAO in Verbindung mit Paragraph 10, Absatz eins, KVG die betreffende Abgabenerklärung zu erstatten.

Nach dem bisher Gesagten verletzte der Beschwerdeführer die ihn treffende Pflicht zur Abgabenerklärung nach § 10 KVG objektiv. Nach dem bisher Gesagten verletzte der Beschwerdeführer die ihn treffende Pflicht zur Abgabenerklärung nach Paragraph 10, KVG objektiv.

Nach § 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. Nach Paragraph 8, Absatz 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.

Bei der Beurteilung der Sorgfalt im Sinn des § 8 Abs. 2 FinStrG ist zunächst maßgebend, welches Maß an Sorgfalt den Umständen nach zur Vermeidung tatbildmäßigen Unrechts - vorliegend: zur Leistung des notwendigen Beitrages für eine Abgabenerklärung nach § 10 KVG - objektiv geboten ist, d. h. pflichtgemäß aufzuwenden ist. Hierbei handelt es sich um jene Sorgfalt, wie sie ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Mensch in der Lage des Täters aufwenden würde, um die Gefahr einer Rechtsgutbeeinträchtigung zu erkennen und hintanzuhalten. Das Maß dieser Beeinträchtigung wird je nach den Umständen größer oder geringer sein. Hinweise auf die Möglichkeit einer Rechtsgutbeeinträchtigung verpflichten zu verstärkter Aufmerksamkeit; eine Mehrheit von Risiken kann zur Teilung der Aufmerksamkeit verpflichten. Je komplizierter die Handlungsziele sind, umso mehr Aufmerksamkeit können sie in Anspruch nehmen und damit der Überwachung von Risiken entziehen. Es hängt daher stets von den Umständen des Einzelfalles ab, welches Maß an Sorgfalt ein rechtstreuer, gewissenhafter und besonnener Mensch darauf verwendet hätte, etwaige Risiken des Verhaltens zu erkennen und hintanzuhalten. Zu welcher (objektiven) Sorgfalt die Situation verpflichtet, ist von den persönlichen Fähigkeiten und Eigenschaften des Einzelnen unabhängig. Der Maßstab der objektiv gebotenen pflichtgemäßen Sorgfalt richtet sich nicht nach einem allgemein besonnenen und einsichtigen Menschen, sondern nach einem solchen in der Lage des Täters, d. h. der Mensch des objektiven Maßstabes muss dem Lebens-, Berufs- oder Bildungskreis des Täters angehören. Welches Maß an Sorgfalt pflichtgemäß ist, bestimmt sich nach positiven Vorschriften, allenfalls nach der Verkehrssitte (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 9. November 2011, Zl. 2011/16/0039, mwN). Bei der Beurteilung der Sorgfalt im Sinn des Paragraph 8, Absatz 2, FinStrG ist zunächst maßgebend, welches Maß an Sorgfalt den Umständen nach zur Vermeidung tatbildmäßigen Unrechts - vorliegend: zur Leistung des notwendigen Beitrages für eine Abgabenerklärung nach Paragraph 10, KVG - objektiv geboten ist, d. h. pflichtgemäß aufzuwenden ist. Hierbei handelt es sich um jene Sorgfalt,

wie sie ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Mensch in der Lage des Täters aufwenden würde, um die Gefahr einer Rechtsgutbeeinträchtigung zu erkennen und hintanzuhalten. Das Maß dieser Beeinträchtigung wird je nach den Umständen größer oder geringer sein. Hinweise auf die Möglichkeit einer Rechtsgutbeeinträchtigung verpflichten zu verstärkter Aufmerksamkeit; eine Mehrheit von Risiken kann zur Teilung der Aufmerksamkeit verpflichten. Je komplizierter die Handlungsziele sind, umso mehr Aufmerksamkeit können sie in Anspruch nehmen und damit der Überwachung von Risiken entziehen. Es hängt daher stets von den Umständen des Einzelfalles ab, welches Maß an Sorgfalt ein rechtstreuer, gewissenhafter und besonnener Mensch darauf verwendet hätte, etwaige Risiken des Verhaltens zu erkennen und hintanzuhalten. Zu welcher (objektiven) Sorgfalt die Situation verpflichtet, ist von den persönlichen Fähigkeiten und Eigenschaften des Einzelnen unabhängig. Der Maßstab der objektiv gebotenen pflichtgemäßen Sorgfalt richtet sich nicht nach einem allgemein besonnenen und einsichtigen Menschen, sondern nach einem solchen in der Lage des Täters, d.h. der Mensch des objektiven Maßstabes muss dem Lebens-, Berufs- oder Bildungskreis des Täters angehören. Welches Maß an Sorgfalt pflichtgemäß ist, bestimmt sich nach positiven Vorschriften, allenfalls nach der Verkehrssitte vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 9. November 2011, Zl. 2011/16/0039, mwN).

Der Beschwerdeführer zieht nun nicht in Zweifel, dass ihn als verantwortlichen Vertreter der V A eine Recherchepflicht traf. Die von der Beschwerde ins Treffen geführten Umstände, dass auch andere über die Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital geirrt haben mögen, trägt nicht zur Konkretisierung des besagten Sorgfaltsmaßstabes für einen Vertreter einer Bank bei, der die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital in der Größenordnung von EUR 5.000.000,-- zu prüfen hat. Abgesehen davon, dass die belangte Behörde entgegen der Beschwerde in tatsächlicher Hinsicht nicht davon ausging, dass der Beschwerdeführer von einem akademischen Lehrer eine "konforme Auskunft" erhalten hätte, behauptet die Beschwerde nicht, dass das Rechtsgutachten einer führenden Steuerberatungsgesellschaft im Zeitpunkt der Prüfung der Gesellschaftsteuerpflicht vorgelegen und damit eine Vertrauensgrundlage gebildet hätte. Der Umstand, dass auch andere, dem Beschwerdeführer beruflich Gleichgestellte über die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht geirrt haben, entfaltet ebenfalls keine normative Bedeutung für die Frage der objektiven Sorgfaltspflicht. Der Beschwerdeführer zieht nun nicht in Zweifel, dass ihn als verantwortlichen Vertreter der römisch fünf A eine Recherchepflicht traf. Die von der Beschwerde ins Treffen geführten Umstände, dass auch andere über die Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital geirrt haben mögen, trägt nicht zur Konkretisierung des besagten Sorgfaltsmaßstabes für einen Vertreter einer Bank bei, der die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital in der Größenordnung von EUR 5.000.000,-- zu prüfen hat. Abgesehen davon, dass die belangte Behörde entgegen der Beschwerde in tatsächlicher Hinsicht nicht davon ausging, dass der Beschwerdeführer von einem akademischen Lehrer eine "konforme Auskunft" erhalten hätte, behauptet die Beschwerde nicht, dass das Rechtsgutachten einer führenden Steuerberatungsgesellschaft im Zeitpunkt der Prüfung der Gesellschaftsteuerpflicht vorgelegen und damit eine Vertrauensgrundlage gebildet hätte. Der Umstand, dass auch andere, dem Beschwerdeführer beruflich Gleichgestellte über die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht geirrt haben, entfaltet ebenfalls keine normative Bedeutung für die Frage der objektiven Sorgfaltspflicht.

Von einem sorgfältigen Vertreter einer Bank, der mit der Prüfung der Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital betraut ist, ist zu erwarten, dass er die Frage entweder unter Beiziehung von mit der Materie vertrauten Fachleuten überprüft oder selbst Fachliteratur von namhaften Autoren oder Judikatur zu Rate zieht. Schon eine oberflächliche Lektüre etwa des von Dorazil zum Kapitalverkehrsteuergesetz (1997 in zweiter Auflage) herausgegebenen Kurzkomentars hätte an vier verschiedenen Fundstellen (Seiten 25, 45, 149 und 240) als Befund die Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital ergeben.

Ebenso hätte eine einfache Suchabfrage der im Rechtsinformationssystem des Bundes wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sei es zu § 2 Z. 1 KVG, sei es bloß unter Eingabe des Stichwortes "Partizipationskapital", das hg. Erkenntnis vom 22. Mai 1997, Zl. 95/16/0313, ergeben, in dem die Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital nach § 2 Z. 1 KVG iVm der KWG-Novelle 1986, BGBl. Nr. 325, bejaht wurde. Ebenso hätte eine einfache Suchabfrage der im Rechtsinformationssystem des Bundes wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sei es zu Paragraph 2, Ziffer eins, KVG, sei es bloß unter Eingabe des Stichwortes "Partizipationskapital", das hg. Erkenntnis vom 22. Mai 1997, Zl. 95/16/0313, ergeben, in dem die Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital nach Paragraph 2, Ziffer eins, KVG in Verbindung mit der KWG-Novelle 1986, Bundesgesetzblatt , Nr. 325, bejaht wurde.

Vor diesem Hintergrund kann die Beurteilung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe fahrlässig im Sinn

des § 8 Abs. 2 erster Satz FinStrG gehandelt, nicht als rechtswidrig erkannt werden. Vor diesem Hintergrund kann die Beurteilung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe fahrlässig im Sinn des Paragraph 8, Absatz 2, erster Satz FinStrG gehandelt, nicht als rechtswidrig erkannt werden.

In Anbetracht dessen, dass der Beschwerdeführer die ihn nach § 10 KVG iVm § 80 BAO explizit treffende Pflicht zur Vorlage einer Abgabenerklärung verletzte, gehen die Überlegungen der Beschwerde zur Frage der Gleichwertigkeit einer Unterlassung mit einem positiven Tun ins Leere. In Anbetracht dessen, dass der Beschwerdeführer die ihn nach Paragraph 10, KVG in Verbindung mit Paragraph 80, BAO explizit treffende Pflicht zur Vorlage einer Abgabenerklärung verletzte, gehen die Überlegungen der Beschwerde zur Frage der Gleichwertigkeit einer Unterlassung mit einem positiven Tun ins Leere.

Soweit die Beschwerde weiters die hypothetische Kausalität der Unterlassungshandlungen insofern in Zweifel zieht, als die von ihm ins Auge gefassten Nachforschungen zu keinem anderen Ergebnis geführt hätten, genügt es, auf die oben beispielhaft aufgezählten, einfachen, vom Beschwerdeführer unterlassenen Recherchen in Literatur und Judikatur zu verweisen, die jeden Zweifel an einer Gesellschaftsteuerpflicht und somit an der Verpflichtung zur Vorlage einer Abgabenerklärung ausgeräumt hätten.

Schließlich moniert die Beschwerde die Strafbemessung, weil der Beschwerdeführer nicht unmittelbarer Täter sei, sondern lediglich einen Tatbeitrag und dies nur in Form einer Unterlassung geleistet habe. Hinzu komme, dass allen Vorständen und Geschäftsstellenleitern der V-Gruppe derselbe Fehler unterlaufen sei. Ein "geringgradigeres" Verschulden als jenes, das dem Beschwerdeführer unterstellt werden könne, sei kaum denkbar, weshalb die belangte Behörde mit einer Geldstrafe von 16 % des strafbestimmenden Wertbetrages den Rahmen der zulässigen Ermessensentscheidung "sprengt".

Nach § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters. Nach Abs. 2 leg. cit. sind bei der Bemessung die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Ausgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß. Nach Paragraph 23, Absatz eins, FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters. Nach Absatz 2, leg. cit. sind bei der Bemessung die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Ausgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die Paragraphen 32, bis 35 StGB sinngemäß.

Nach Abs. 3 leg. cit. sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Nach Absatz 3, leg. cit. sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Führt man sich die eingangs zitierten Erwägungen der belangten Behörde zur Strafbemessung vor Augen, so kann ihr nicht mit dem Argument entgegen getreten werden, dass sie einen relevanten Milderungsgrund nicht berücksichtigt hätte. Der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Umstand eines weit verbreiteten Rechtsirrtums erfüllt keinen gesetzlichen Tatbestand eines Milderungsgrundes.

Schließlich hat die belangte Behörde bei der Bemessung der Geldstrafe zutreffend nach § 23 Abs. 3 FinStrG auf die persönlichen Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers Bedacht genommen. Mit dem Hinweis darauf, dass ein "geringgradigeres" Verschulden als das dem Beschwerdeführer zu unterstellende kaum denkbar sei, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass die belangte Behörde die ihr bei der Strafbemessung eingeräumte Ermessensentscheidung (siehe dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2010/16/0201) bei einem nach § 34 Abs. 4 FinStG bis zum Betrag von EUR 50.000,-- reichenden Strafraumen exzessiv ausgeübt hätte. Schließlich hat die belangte Behörde bei der Bemessung der Geldstrafe zutreffend nach Paragraph 23, Absatz 3, FinStrG auf die persönlichen Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers Bedacht genommen. Mit dem Hinweis darauf, dass ein "geringgradigeres" Verschulden als das dem Beschwerdeführer zu unterstellende kaum denkbar sei, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass die belangte Behörde die ihr bei der Strafbemessung eingeräumte Ermessensentscheidung (siehe dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2010/16/0201) bei einem nach Paragraph 34, Absatz 4, FinStG bis zum Betrag von EUR 50.000,-- reichenden Strafraumen exzessiv ausgeübt hätte.

Abschließend äußert die Beschwerde unter Hinweis auf Scheil, Das Dirimierungsrecht des Vorsitzenden des Berufungssenates im Finanzstrafverfahren, SWK 8/2003, Seite 282, und ÖStZ 2003/419, verfassungsrechtliche

Bedenken gegen das Dirimierungsrecht nach § 66 Abs. 2 iVm § 157 letzter Halbsatz FinStrG, wodurch es möglich sei, dass zwei (formal weisungsfrei gestellte) Finanzbeamte eine Senatsentscheidung mit einem Berufsrichter als Vorsitzenden "umdrehen". Die genannte Bestimmung durchbreche demnach die Trennung der Justiz von der Verwaltung und entspreche nicht Art. 6 EMRK. Sie regt an, § 157 letzten Halbsatz FinStrG nach Art. 140 Abs. 1 B-VG beim Verfassungsgerichtshof anzufechten. Abschließend äußert die Beschwerde unter Hinweis auf Scheil, Das Dirimierungsrecht des Vorsitzenden des Berufungssenates im Finanzstrafverfahren, SWK 8 aus 2003,, Seite 282, und ÖStZ 2003/419, verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Dirimierungsrecht nach Paragraph 66, Absatz 2, in Verbindung mit Paragraph 157, letzter Halbsatz FinStrG, wodurch es möglich sei, dass zwei (formal weisungsfrei gestellte) Finanzbeamte eine Senatsentscheidung mit einem Berufsrichter als Vorsitzenden "umdrehen". Die genannte Bestimmung durchbreche demnach die Trennung der Justiz von der Verwaltung und entspreche nicht Artikel 6, EMRK. Sie regt an, Paragraph 157, letzten Halbsatz FinStrG nach Artikel 140, Absatz eins, B-VG beim Verfassungsgerichtshof anzufechten.

Die Beschwerde vermag damit keine verfassungsrechtlichen Bedenken insbesondere an der Qualität des Berufungssenates als Tribunal im Sinn des Art. 6 EMRK zu erwecken. Ebenso ist nicht erkennbar, inwiefern der Grundsatz des Art. 94 B-VG durch die finanzstrafgesetzlich vorgesehene Zusammensetzung der Senate oder durch die Zuständigkeit des -verfassungsgesetzlich eingerichteten -Die Beschwerde vermag damit keine verfassungsrechtlichen Bedenken insbesondere an der Qualität des Berufungssenates als Tribunal im Sinn des Artikel 6, EMRK zu erwecken. Ebenso ist nicht erkennbar, inwiefern der Grundsatz des Artikel 94, B-VG durch die finanzstrafgesetzlich vorgesehene Zusammensetzung der Senate oder durch die Zuständigkeit des -verfassungsgesetzlich eingerichteten - unabhängigen Finanzsenates, dem Tribunalcharakter zukommt, verletzt sein sollte.

Nach dem Gesagten war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Nach dem Gesagten war die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , römisch zwei Nr. 455.

Wien, am 17. Oktober 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2011160237.X00

Im RIS seit

19.11.2012

Zuletzt aktualisiert am

05.03.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at