

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Graz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, die Richterin Dr. Andrea Ornig und die fachkundigen Laienrichter Dr. Christian Haid und Dipl.Ing. Heinz Michalitsch in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Geschäftsführer, whft. XXX vertreten durch die Stingl und Dieter Rechtsanwälte OG, Kalchberggasse 10/III, 8010 Graz, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 30. Oktober 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 18. September 2013, StrNr. 000/0000/00000-000, in der Sitzung am 18. Dezember 2014 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, des Mag. Georg DIETER für die Verteidigerin, der Amtsbeauftragten Hofrätin Dr. Heidrun Günther-Baumann sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführter mündlichen Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird stattgegeben und das Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es lautet wie folgt:

Das gegen den Beschuldigten unter der StrNr. 000/0000/00000-000 wegen des Verdachtes, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Graz-Stadt vorsätzlich als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der B-GmbH Verkürzungen von Körperschaftsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2006 und 2007, von Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2009 und von Kapitalertragsteuern in den Jahren 2006, 2008 bis 2010 dadurch bewirkt, dass zu Unrecht im steuerlichen Rechenwerk der GmbH für 2006 ein nicht in derem wirtschaftlichen Eigentum befindlicher PKW als Einlage behandelt worden sei und in diesem Zusammenhang 2006 und 2007 Abschreibungen für Abnutzung geltend gemacht worden seien sowie für 2009 und 2010 bezahlte Leasingraten als Betriebsausgaben gebucht worden seien (Außenprüfungs-Bericht vom 25. April 2012 zu ABNr. 121061/11, Tz. 1 bis 12), 2008 Erlöse in Höhe von brutto € 6.000,00 nicht ins steuerliche Rechenwerk aufgenommen und privat verwendet worden seien (Sicherheitszuschlag, genannter Bericht, Tz. 13), sowie 2009 ebenfalls Erlöse in Höhe von brutto € 26.000,00 nicht ins steuerliche Rechenwerk aufgenommen und privat verwendet worden seien (genannter Bericht, Tz. 14), und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, anhängige Verfahren wird gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG

im Zweifel bzw. hinsichtlich des Faktums verdeckte Ausschüttungen im Zusammenhang mit den genannten € 26.000,00 gemäß §§ 82 Abs. 3 lit. c 1. Alt., 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des genannten Finanzamtes als Finanzstrafbehörde, StrNr. 000/0000/00000-000, ist A nach in seiner Abwesenheit durchgeführter mündlicher Verhandlung am 18. September 2013 schuldig gesprochen worden, er habe im Amtsbereich dieses Finanzamtes vorsätzlich als steuerlich verantwortlicher Gesellschafter der B-GmbH betreffend die Veranlagungsjahre 2006 und 2007 Verkürzungen an Körperschaftsteuer in Höhe von jeweils € 2.868,25, betreffend das Veranlagungsjahr 2009 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 4.333,33 und - ohne weitere Eingrenzung - in den Jahren 2006, 2008 bis 2010 Kapitalertragsteuern in Höhe von € 14.571,98 (2006), € 1.999,80 (2008), € 11.294,87 (2009) und € 2.629,07 (2010) bewirkt und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 [iVm. § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 9.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen verhängt wurden; zusätzlich wurde dem Beschuldigten gemäß § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Die erforderliche nähere Präzisierung des behaupteten Tatherganges lässt sich den Feststellungen des Spruchsenates entnehmen:

Der Beschuldigte A sei bis zur Konkurseröffnung im August 2013 Geschäftsführer der B-GmbH mit Wohn- und Betriebsanschrift CCC gewesen. Die genannte GmbH war seit September 2003 beim Finanzamt Graz-Stadt steuerlich erfasst. Am 6. August 2013 wurde über das genannte Unternehmen das Konkursverfahren eröffnet; die Gesellschaft wurde aufgelöst. A war bis zu diesem Zeitpunkt alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter der GmbH.

Anlässlich einer abgabenrechtlichen Prüfung für den Zeitraum 2006 bis 2010 wäre festgestellt worden, dass im Jahr 2006 durch den Beschuldigten ein Kraftfahrzeug, nämlich ein Porsche 911 Cabriolet, Baujahr 1995, erworben worden war. Dieses Fahrzeug sei als Anlagegut per 31. Dezember 2006 in die B-GmbH eingebracht worden.

Durch die Betriebsprüfung seien sämtliche [im steuerlichen Rechenwerk gebuchten] Vorgänge rund um dieses Fahrzeug nicht anerkannt worden. Mangels Fremdüblichkeit

stellte nämlich die im Jahr 2006 vorgenommene Verminderung der Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Beschuldigten aufgrund der [angeblichen] Einbringung des Fahrzeuges, welches jedoch [tatsächlich] nie ins Eigentum der Gesellschaft gelangt sei, eine verdeckte Gewinnausschüttung [Ausschüttung] dar.

Das Fahrzeug war mit Kaufvertrag vom 14. April 2006 vom Beschuldigten um den Kaufpreis von € 43.720,00 erworben worden. Die Kaufpreisentrichtung sollte in 60 Raten zu € 612,00 und einer Restrate am 30. April 2011 in der Höhe von € 7.000,00 erfolgen.

In der Buchhaltung der Gesellschaft wurde mit Datum 31. Dezember 2006 der Porsche als Anlagegut im Wert von € 43.720,00 eingebucht. Die Gegenbuchung erfolgte in gleicher Höhe auf dem Verrechnungskonto betreffend den Beschuldigten. Dabei wurde die bestehende Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter auf dem Verrechnungskonto um diesen Betrag verringert. Ein tatsächlicher Erwerb der Gesellschaft wäre jedoch nicht erfolgt, da nach wie vor der Gesellschafter wirtschaftlicher Eigentümer dieses Kraftfahrzeuges geblieben sei.

Mit Buchung vom 31. Dezember 2006 wurde der Aktivposten Porsche um einen Afa-Betrag von € 14.573,33 verringert, was einer Restnutzungsdauer von drei Jahren entspricht. Die Afa wurde als Betriebsausgabe abgesetzt.

Als laufende Kosten wurden für dieses Kraftfahrzeug im Jahr 2006 € 954,60 (Anmeldungen etc.) als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Für die Jahre 2007 und 2008 wurde für den Porsche jeweils die jährliche Afa in Höhe von € 14.573,33 als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Weiters habe die Betriebsprüfung [im Jahre 2009] einen Zufluss von € 26.000,00 an den Gesellschafter A ergeben, ohne den sich ein Kassafehlbetrag ergeben hätte. Mit der Gegenbuchung auf dem Verrechnungskonto wurde die Verbindlichkeit des Gesellschafters an die Gesellschaft vermindert. Der Beschuldigte sei daher im Zuge der Betriebsprüfung aufgefordert worden, entsprechende Bankbelege vorzulegen, aus denen sich allenfalls eine zeitnahe Bankbehebung dieses Betrages nachvollziehen hätte lassen.

Von Seite der Gesellschaft bzw. des Beschuldigten seien aber insoweit keinerlei Urkunden vorgelegt worden, weshalb davon ausgegangen wurde, dass es sich bei dem Betrag von € 26.000,00 um nicht erklärte Einnahmen gehandelt hatte. Woraus sich als Konsequenz ergebe, dass der Nettobetrag von € 21.666,67 der Umsatzsteuer, aber auch der Körperschaftsteuer [Anmerkung: Letzteres aber ohne betragliche Auswirkung] unterworfen werde.

Durch die Buchung auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters gelte der Betrag als diesem zugeflossen und stelle daher in der Höhe von € 26.000,00 eine der Kapitalertragsteuer unterliegende verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Der Beschuldigte als steuerlich Verantwortlicher der genannten GmbH handelte dabei zumindest mit bedingtem Vorsatz, dies bedeute, dass er die im Spruch näher konkretisierte Abgabenhinterziehungen ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe.

Auf Grund des oben umschriebenen Verhaltens bezogen auf das Kraftfahrzeug und den Zufluss von € 26.000,00 [Anmerkung: sowie eines 2008 ebenfalls zum Ansatz gebrachten Sicherheitszuschlages, siehe unten] hätten sich die im Spruch konkret beschriebenen Verkürzungen an Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer im oben beschriebenen Deliktszeitraum ergeben.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, als erschwerend einen längeren Deliktszeitraum.

Gegen dieses Straferkenntnis hat der Beschuldigte innerhalb offener Frist Berufung erhoben und dabei u.a. im Wesentlichen ausgeführt:

Betreffend den Porsche 911 liege weder eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, noch seien unzulässigerweise Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Der Beschuldigte habe hier nach bestem Wissen und Gewissen und insbesondere über Beratung und Empfehlung seines Steuerberaters gehandelt.

Gleiches gelte auch für den Zufluss eines Betrages von € 26.000,00 an den Beschuldigten.

Auch sei die Strafhöhe unangemessen, da weder auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschuldigten, noch auf dessen Unterhalts- und Sorgepflichten eingegangen worden sei. Weder spezial- noch generalpräventive Gründe, noch der Verhaltensunwert der Taten gebieten die Verhängung einer Starke im spruchgemäßen Ausmaß.

Es werde daher der Freispruch des Beschuldigten [erkennbar: die Einstellung des Finanzstrafverfahrens], in eventu die Aufhebung des Erkenntnisses und Zurückverweisung der Finanzstrafsache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung, in eventu eine tat- und schuldangemessene Reduzierung der verhängten Geldstrafe beantragt.

Eine Berufung der Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Die Berufung des Beschuldigten ist gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG zu behandeln.

In einer mündlichen Verhandlung am 18. Dezember 2014 wurde der verfahrensgegenständliche Sachverhalt, bestehend aus drei Faktenteilen, ausführlich erörtert.

Dabei äußerte sich der Beschuldigte zum Faktum der buchhalterischen Behandlung des Porsche 911 Cabrio, Bj. 1995, im steuerlichen Rechenwerk der B-GmbH und der

Reduzierung des Forderungsstandes am Verrechnungskonto infolge Einbuchung der Anschaffungskosten (Faktum 1) wie folgt:

Er habe im Juni 2006 für sich privat einen Porsche 911 Cabrio, Bj. 1995, gekauft. Dieser Kauf war vorerst privat, weil er für betriebliche Zwecke ohnehin einen PKW der Marke BMW verwendete. In der Folge hätte er mit dem BMW einen Totalschaden gehabt, weshalb er den Porsche für seine betrieblich veranlassten Fahrten verwendet habe.

Diesen Sachverhalt habe er seinem damaligen Steuerberater, dem Herrn Mag.D, mitgeteilt und ihm eine Ausfertigung des diesbezüglichen Mietkaufvertrages vom 14. April 2006 übergeben.

Geplant wäre im Gespräch vorerst gewesen, den Porsche in ein von ihm ebenfalls geführtes Installationsunternehmen einzubringen.

In weiterer Folge sei aber das Installationsunternehmen selbst in die B-GmbH eingebracht worden, so dass sich die verfahrensgegenständliche Regelung ergeben habe.

Auf Vorhalt, wonach im Schriftwerk, welches anlässlich des Erwerbes bzw. der Verfügbarmachung des Porsche 911 an den Beschuldigten im Juni 2006 erstellt wurde, eine Bestimmung enthalten ist, wonach eine Weiterveräußerung nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung des Vorbehaltseigentümers zulässig gewesen wäre, eine solche schriftliche Zustimmung laut Aktenlage nicht eingeholt worden ist, solcherart somit eine Übertragung eines rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentumes an die B-GmbH nicht möglich gewesen ist und sohin die Einbuchung zum 31. Dezember 2006 zu keiner Einbringung des PKW in das gewillkürte Betriebsvermögen des Unternehmens geführt haben könne:

Dazu könne er nichts sagen, keine Ahnung, wie das abgelaufen sei. Es habe eine Bilanzbesprechung gegeben, ob das dabei aber wirklich konkret besprochen worden ist, könne er jetzt nicht sagen. Sie [der Beschuldigte und sein Steuerberater] hätten das Installationsunternehmen in die B-GmbH eingebracht und sicher über die übergeordnete Einbringung gesprochen, nicht aber über einzelne Geschäftsvorfälle. Wenn der Vorsitzende ihm den Sachverhalt wie jetzt vorgetragen hat, erahne er nunmehr die Problematik, aber seiner Erinnerung nach habe er das damals so nicht erkannt.

Der Vertreter der Verteidigerin legte in diesem Zusammenhang vor eine Ablichtung einer Äußerung der E-GmbH-und-Co-KG bzw. der E-GmbH, datiert mit 13. Dezember 2012, mit folgendem Wortlaut:

"Das Fahrzeug wurde lt. Herrn A in die Firma B-GmbH eingebracht und wurde uns diesbezüglich ein Abbuchungsauftrag der Firma B-GmbH übermittelt somit wurden unsererseits die laufenden Mietkaufraten vom Firmenkonto abgebucht und haben wir diesbezüglich unsere Zustimmung erteilt.

Mit der Bitte um Kenntnisnahme verbleiben wir mit freundlichen Grüßen
{Unterschrift}"

Zusammenfassend der Beschuldigte: Er habe dem Mag.D den obigen Sachverhalt erzählt, offenkundig die [relevanten] Unterlagen gegeben und war näherungsweise mit seinem Vorschlag, wie es steuerrechtlich zu behandeln wäre, einverstanden, weil er darauf vertraut habe, dass seine Vorgangsweise richtig sei.

Faktum 2 betrifft den Vorwurf einer verdeckten Gewinnausschüttung im Jahre 2008 in Höhe von € 1.999,80 in Zusammenhang mit der Verhängung eines Sicherheitszuschlages von € 6.000 infolge durch den Betriebsprüfer festgestellter Mängel in der Kassaführung (Tz. 13 Außenprüfungsbericht).

Faktum 3 betrifft den Umstand, dass vor einer Barzahlung von € 30.000,00 am 11. September 2009 an eine F-GmbH am Vortag laut Buchhaltung eine Einlage von € 26.000,00 stattgefunden habe, welche von Seite des Betriebsprüfers bzw. der Finanzstraßbehörde aber als Erlösverbuchung von verheimlichten Einnahmen qualifiziert wurde, woraus sich eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 4.333,33 ergeben hätte. Es liege also keine Einlage, sondern - bei wohl bereits verbuchtem Aufwand - ein Erlös vor, wodurch Geldmittel zur Abdeckung eines andernfalls gegebenen Fehlbetrages vorhanden waren. Dieses Geld ist an den Gesellschafter nicht ausgeschüttet worden, es wurde ja auch wie beschrieben gebraucht. Nach Ansicht der belangten Behörde ist dennoch eine verdeckte Ausschüttung erfolgt, weshalb folgerichtig eine KEST in Höhe von € 8.665,80 angefallen wäre.

Zum Faktum 3 äußerte sich der Beschuldigte noch wie folgt:

Am 11. September 2009 wurde an die F-GmbH ein Bargeldbetrag von € 30.000 bar bezahlt als Entgelt für eine Dachdeckerleistung.

Am Vortag habe der G-Großhandel, welcher bei ihm in einem der Objekte eingemietet war und immer wieder Mietzinsrückstände aufwies, einen Teil der ausständigen Miete im Ausmaß von etwa € 10.000,00 bezahlt. Diese € 10.000,00 wären eine Einnahme im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und seien auch von ihm steuerlich erfasst worden. Sie seien ihm bar übergeben worden.

Weitere € 12.000,00 habe er sich von seinem Schwiegervater H ausgeborgt. Die restlichen € 4.000,00 habe er selbst gehabt.

Auf diese Weise habe er die Bezahlung der € 30.000,00 aufgebracht.

Zu diesem Sachverhalt sei er vom Betriebsprüfer nie befragt worden. Mag.D habe einen Fragekatalog bekommen. Im Rahmen der Beantwortung dieses Fragekataloges habe seines Wissens der Steuerberater entsprechende Unterlagen über das, was er jetzt erzählt habe, dem Prüfer geschickt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: die B-GmbH hinsichtlich ihrer Umsatz- und Körperschaftsteuer) bzw. der Wahrnehmende ihrer steuerlichen Interessen (hier: der Beschuldigte als Geschäftsführer der genannten GmbH) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgaben- bzw. Steuererklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 bzw. § 24 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 iVm §§ 39, 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wurde der Unternehmer bzw. der Abgabepflichtige wie hier die genannte GmbH nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatz- und Körperschaftsteuer veranlagt, wobei vom Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen entsprechende Steuererklärungen abzugeben waren. Diese Steuererklärungen waren gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende März bzw. bis Ende April und im Falle der elektronischen Einreichung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab dem 20. Dezember 2003) einzureichen.

Einer derartigen vollständigen Offenlegung entspricht etwa, dass als Objekte des Betriebsvermögens nur jene Wirtschaftsgüter aufscheinen, welche in wirtschaftlicher Betrachtung tatsächlich Teil des Betriebsvermögens sind, eine Abschreibung für Abnutzung im Rechenwerk nur aufscheinen darf, wenn sie tatsächlich erfolgen kann bzw. darf und sämtliche betriebliche Erlöse bzw. Umsätze aufzuzeichnen sind und die solcherart vollständigen steuerlichen Rechenwerke Grundlage für die korrekten Steuererklärungen zu sein haben.

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterlagen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der im strafrelevanten Zeitraum geltenden Fassung dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (KESt) in Höhe von 25 % (vgl. § 95 Abs. 1 EStG 1988).

Im Falle von (Gewinn)ausschüttungen, auch bei verdeckten, weil beispielsweise Geschäftserlöse einer Kapitalgesellschaft, etwa einer GmbH, durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Aufnahme in das steuerliche Rechenwerk gleich wieder für eigene private Zwecke beiseite geschafft werden, wäre die KESt gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vom Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der GmbH, dem Geschäftsführer, binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abzuführen gewesen, wobei innerhalb der gleichen Frist gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine entsprechende, den jeweiligen Vorgang anzeigende Anmeldung einzureichen war.

Der grundsätzlichen Logik einer verdeckten (Gewinn)ausschüttung folgend, bedurfte bzw. bedarf es dabei zur Feststellung von Kapitaleinkünften eines Gesellschafters nach § 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 jedenfalls einer *Ausschüttung*. Als ebenfalls steuerpflichtige, wenngleich verdeckte Ausschüttung bezeichnet man alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft, z.B. einer GmbH, an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (z.B. VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; VwGH 19.12.2002, 99/15/0110; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; siehe u.a. Jakom / *Marschner* EStG, 2014, § 27 Rz 47 und den dort angeführten Literaturzitaten). Die steuerlichen Konsequenzen einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnes der Kapitalgesellschaft zur Anwendung, weshalb sich in der Praxis der Begriff "verdeckte Ausschüttung" durchgesetzt hat (Jakom / *Marschner* aaO). Ohne *Vorteilzuwendung* gibt es keine verdeckte Ausschüttung, keine Kapitaleinkünfte des Gesellschafters und auch keinen gegen ihn gerichteten Abgabenanspruch des Fiskus in Form einer Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich eine derartige Person einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie beispielsweise - im Falle der Kenntnis des Fiskus vom grundsätzlichen Abgabenanspruch - die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstrebt, eine inhaltlich unrichtige Steuererklärungen mit zu geringen Bemessungsgrundlagen einreicht, aus welchen sich eine zu geringe

Steuerschuld ergibt, und die Abgabenbehörde im Vertrauen auf die Korrektheit der Umsatzsteuerjahreserklärung tatsächlich eine zu niedrige Festsetzung für das Veranlagungsjahr vornimmt (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Gleiches galt auch für die Festsetzung einer zu niedrigen Körperschaftsteuer auf Basis einer vom Wahrnehmenden (zumindest bedingt) vorsätzlich veranlassten Unrichtigkeit einer erstellten Körperschaftsteuererklärung.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG machte sich auch einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung einer derartigen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nach § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine Verkürzung bewirkte, indem er unter Verletzung der oben genannten Bestimmung nach § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die Abfuhr der KESt unterlässt bzw. durch sein Verhalten die Nichtabfuhr veranlasst, wobei diesbezüglich gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG die Verkürzung der solcherart vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnenden KESt im Zeitpunkt deren Nichtabfuhr bewirkt ist.

Nach § 34 Abs. 1 FinStrG machte sich der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die in § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichneten obgenannten Taten lediglich fahrlässig begangen hat; § 33 Abs. 3 FinStrG gilt entsprechend.

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

Lediglich fahrlässig handelt jedoch gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG derjenige, 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.

Ob ein Beschuldigter derartige ihm zum Vorwurf gemachten Finanzvergehen auch tatsächlich begangen hat, ist an Hand der ermittelten Akten- und Beweislage zu beurteilen.

Dabei haben gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG die Finanzstraßenbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Im Übrigen ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Daraus ergeben sich hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Vorwürfe auf Basis der gegebenen Akten- und Beweislage und in Verbindung mit den nunmehrigen Einlassungen des Beschuldigten folgende Überlegungen:

Hinsichtlich der vorgeworfenen unkorrekten buchhalterischen Behandlung des Porsche 911 als betriebliches Wirtschaftsgut ist vorerst anzumerken, dass auch nach den Feststellungen des Betriebsprüfers mit dem Fahrzeug tatsächlich betriebliche Fahrten unternommen worden sind und anlässlich der Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 entsprechende Kosten zum Ansatz gebracht wurden (vgl. Tz. 10 des Außenprüfungsberichtes, Finanzstrafakt Bl. 12 verso). Unstrittig hat auch der Beschuldigte die buchhalterische Behandlung des Vorganges der von ihm beauftragten Steuerberatungskanzlei überlassen. Wollte man dem Dachdeckermeister ein vorsätzliches oder bewusst fahrlässiges Verhalten unterstellen und auch beweisen, wäre wohl der erste Schritt die Feststellung eines Lebenssachverhaltes, wonach A eine Information mit einer entsprechenden Bestimmtheit erworben bzw. besessen hätte, wie tatsächlich - entsprechend der Rechtsansicht des Finanzamtes - das Fahrzeug steuerlich zu behandeln gewesen wäre. Diese Information musste wohl - naheliegenderweise - von Mitarbeitern der befassten Steuerberatungskanzlei stammen - soll heißen, diese hätten ihn informiert, wie die Angelegenheit korrekt zu behandeln wäre, dann aber hätte man sich beispielsweise verabredet, durch Fehlbuchungen Abgaben zu verkürzen.

Ein entsprechender Nachweis ist jedoch mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht zu führen, zumal Erhebungen gegen den Personenkreis der Fachwissensträger der Aktenlage nicht zu entnehmen sind. Erfolgt die behaupteten Fehlbuchungen jedoch ohne Hinweise an den Beschuldigten bezüglich einer fragwürdigen Rechtmäßigkeit, stellt sich die Frage, wie der Beschuldigte aus Eigenem die Unrichtigkeit der Buchungen erkennen hat können. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist daher auf Basis der objektiven Sachverhaltsannahme des Spruchsenates hinsichtlich dieses Themenkreises ein schuldhaftes Verhalten des Beschuldigten im Zweifel nicht erweislich.

Laut den Feststellungen des Betriebsprüfers wurde eine am 6. Mai 2008 vorgenommene Barauszahlung von € 4.600,00 erst eineinhalb Monate verspätet im Kassabuch eingetragen, weshalb die tägliche Abstimmung des tatsächlichen Kassastandes mit dem buchhalterischen Kassastand in dieser Zeit nicht stattgefunden haben konnte. Es wurde daher im Abgabenverfahren ein gewinnerhöhender Sicherheitszuschlag von brutto € 6.000,00 zum Ansatz gebracht, welcher gleich wieder als an den Beschuldigten ausgeschüttet fingiert und eine Kapitalertragsteuer von € 1.999,80 vorgeschrieben wurde (Tz. 13 des Außenprüfungsberichtes, Finanzstrafakt Bl. 12 verso; Ermittlung KEST, Finanzstrafakt Bl. 7). Ein entsprechender Nachweis einer Erlösverheimlichung und der Ausschüttung der solcherart verheimlichten Erlöse ist jedoch bei dieser Aktenlage mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht gegeben.

Der vorerst deutlichste Hinweis auf ein tatsächliches finanzstrafrechtliches Fehlverhalten in der Sphäre des Beschuldigten selbst hat sich im Zuge der beschriebenen Außenprüfung wohl daraus ergeben, dass auf einmal am 10. September 2009 in der Kassa laut

Buchhaltung ein Bargelddbetrag von € 26.000,00 aufgetaucht ist, welcher als Einlage des Beschuldigten verbucht worden ist. Ohne dieses Bargeld wäre eine am nächsten Tag erfolgte Barbezahlung einer Eingangsrechnung der F-GmbH in Höhe von € 30.000,00 nicht möglich gewesen. Der Sachverhalt wurde im Zuge der Außenprüfung ausführlich thematisiert, die Fragestellung des Prüfers hat berechtigt gelautet: Woher ist das Bargeld gekommen? (siehe die Auflistung der offenen Fragen mit Stand 27. Oktober 2011, Arbeitsbogen zu ABNr. 121061/11). Eine Antwort ist man ihm auch noch bei der Schlussbesprechung am 13. April 2012 schuldig geblieben (Arbeitsbogen sowie Prüfungsfeststellungen Tz. 14, Finanzstrafakt Bl. 12 verso f).

Im Zuge der Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages vom 28. August 2012 im Abgabenverfahren wurde diesbezüglich - wohl insoweit aktenwidrig - behauptet, der Betriebsprüfer habe es lediglich unterlassen, den Alleingesellschafter und damit Einlegenden hinsichtlich der Herkunft und der plausiblen Darstellung "des möglichen Vorhandenseins" derartig hoher Barbeträge zu befragen, und angegeben, dass nunmehr zu diesem Beweis Auszüge aus Sparbüchern vorgelegt worden wären, was jedoch tatsächlich nicht erfolgt war (Veranlagungsakt zu StNr. 69/150/9477, Veranlagung 2012, Schriftsatz).

Zutreffend führte die Abgabenbehörde in einer Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2013 diesbezüglich an, dass es nicht darauf angekommen ist, ob die Gelder "vorhanden gewesen sein hätten können", sondern darauf, "was tatsächlich war". Wenn im Kassabuch zum 10. September 2009 eine Bargeldeinlage mit € 26.000,00 verzeichnet war, bedeute dies notwendigerweise, dass der Geldbetrag an diesem Tag physisch vorhanden gewesen und dem Vermögen der Kapitalgesellschaft zugeführt worden sein müsse. Da mit einem bloßen Verzicht auf eine Forderung [gegen den Gesellschafter] ein negativer Kassenstand nicht ausgeglichen werden kann, wäre dem Finanzamt gar keine andere Wahl geblieben, als den Schluss zu ziehen, dass der Kassenstand auf andere Weise als durch eine Einlage auf positivem Stand gehalten worden ist und dafür kämen begrifflich nur die nicht erklärten Betriebseinnahmen in Betracht (Veranlagungsakt).

Hinsichtlich einer in diesem Zusammenhang der B-GmbH vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer führt das Finanzamt in einer Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2013 aus, dass durch die behauptete Einlage entweder eine fehlende Betriebseinnahme verdeckt werde, wodurch sich die Rechtslage nicht von jener hinsichtlich des Sicherheitszuschlages unterscheide, oder es habe die Gesellschaft auch hier einen Forderungsverzicht aus außerbetrieblichen, sozietär motivierten Gründen gegenüber dem Gesellschafter abgegeben (Veranlagungsakt). Diese von der Finanzstrafbehörde offensichtlich übernommenen Überlegungen sind jedoch nicht schlüssig:

Beim Faktum Sicherheitszuschlag war - unter Zugrundelegung der abgabenrechtlichen Beweiswürdigung; also angenommen, dass es sich so zugetragen hätte - das Betriebsvermögen vorerst um den Betrag von € 6.000,00 durch die angenommenen

Schwarzerlöse erhöht gewesen und dann wieder um diesen Betrag verringert worden, weil diese Summe an den Gesellschafter ausgeschüttet worden wäre. Im Falle der € 26.000,00 ist jedoch der Geldbetrag am 10. September 2009 im Betriebsvermögen verblieben und am 11. September 2009 zur Begleichung einer betrieblichen Schuld verwendet worden. Eine Vorteilsgewährung bzw. eine Ausschüttung an den Gesellschafter hat - siehe die obigen Sachverhaltsausführungen des Betriebsprüfers - gar nicht stattgefunden.

Der Umstand, dass nach Meinung der Abgabenbehörde und des Spruchsenates keine Einlage durch den Gesellschafter stattgefunden hat, bedeutet nicht im Gegenzug, dass eine Ausschüttung stattgefunden hat, sondern lediglich, dass die die Forderung der Gesellschaft gegenüber den Gesellschafter reduzierende Gegenbuchung am Verrechnungskonto wieder zu stornieren war. In finanzstrafrechtlicher Hinsicht ist in diesem Zusammenhang keine Verkürzung an Kapitalertragsteuer erkennbar.

Es verbliebe somit als finanzstrafrelevant eine Verkürzung an Umsatzsteuer im Ausmaß von € 4.333,33, weil eben die € 26.000,00 keine Einlage, sondern tatsächlich verheimlichte Erlöse gewesen seien.

Es ist eigentlich nicht wirklich nachvollziehbar, warum der Beschuldigte, entgegen seinen eigenen Interessen, erst nunmehr in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht tatsächlich konkrete sinnvolle Angaben über die Herkunft dieser Mittel gemacht hat. Ein möglicher Aspekt ist in diesem Zusammenhang, dass über das Vermögen der B-GmbH am 5. August 2013 der Konkurs eröffnet worden ist. Auch ergibt sich daraus ein Hinweis auf eine unzureichende Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und der befassten Steuerberatungskanzlei, welcher übereinstimmt mit der eingangs formulierten Überlegung eines mangelhaften Informationsaustausches zwischen Steuerberatung und Mandantschaft als Ursache der buchhalterischen Fehlbehandlung des erwähnten Kraftfahrzeuges.

Die nunmehrigen Darlegungen des A lassen die Möglichkeit im Zweifel zu, dass das Bargeld tatsächlich nicht aus Schwarzerlösen, sondern auf andere Weise aufgebracht worden ist, weshalb der Beschuldigte auch in diesem Punkte im Finanzstrafverfahren zu entlasten ist.

Die Beschwerde des Beschuldigten erweist sich somit als berechtigt, weshalb spruchgemäß mit einer Verfahrenseinstellung vorzugehen war.

Zur Zulässigkeit der Revision

Das entscheidende Kriterium in der gegenständlichen Finanzstrafsache ist die Überprüfung der Beweislage gewesen und nicht allfällige Rechtsfragen, welche eventuell unterschiedlich gelöst worden wären. Gegen diese Entscheidung ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das

Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweiche, eine solche Rechtsprechung fehlte oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet würde.

Graz, am 18. Dezember 2014