

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch in der Finanzstrafsache gegen N.N., Adresse1, vertreten durch *****, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Adresse *****, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 7.2.2018 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 29.11.2017, SpS *****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8.5.2018 in Anwesenheit des Beschuldigten und seiner Verteidigerin *****, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin D.E. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde des N.N. wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das gegen den Beschuldigten wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zur Strafnummer ***** anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Erkenntnis des Spruchsenates vom 29.11.2017, SpS *****, wurde der nunmehrige Beschwerdeführer N.N. (in der Folge kurz Bf. genannt) des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG für schuldig erkannt, er habe vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch Abgabe von unrichtigen bzw. Nichtabgabe von Steuererklärungen eine Verkürzung von Kapitalertragsteuer für 01-12/2011 in Höhe von € 5.985,95 für 01-12/2012 in Höhe von € 38.521,76 für 01-12/2013 in Höhe von € 25.316,15 für 01-12/2014 in Höhe von € 21.468,58 für 01-12/2015 in Höhe von € 8.051,81 insgesamt somit von € 99.344,25, bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bf. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 50.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der Bf. die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500,00 und die eines allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, der finanzstrafrechtlich bereits in Erscheinung getretene Bf. sei Journalist und gebe sein monatliches Nettoeinkommen mit € 1.500,00 an. Es würden ihn Sorgepflichten für zwei Kinder treffen.

Die „A-GmbH“ wurde mit Erklärung vom 20.01.2011 errichtet. Der Bf. vertrete die Gesellschaft seit 02.02.2011 als handelsrechtlicher Geschäftsführer (sowie als alleiniger Gesellschafter) selbständig.

Mit Bericht vom 15.12.2016 sei bei der GmbH eine Betriebsprüfung über den Zeitraum 2011 bis 2015 sowie eine Nachschau über den Zeitraum 1.1. bis 30.4.2016 abgeschlossen worden. In deren Verlauf sei festgestellt worden, dass zumindest seit 2011 Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen der GmbH über das Verrechnungskonto des Geschäftsführers erfolgt, wobei die Forderungen der GmbH kontinuierlich bis auf einen Betrag von ca. € 300.000,00 angewachsen seien.

Im Einzelnen stellten sich die Entnahmen durch den Bf. als Geschäftsführer, ersichtlich aus dem Gesellschafterverrechnungskonto, die somit bei richtiger Betrachtung der Kapitalertragssteuer zu unterwerfen gewesen wären, wie folgt dar:

Jahr	2011	20012	2013	2014	2015
Entnahmen	17.957,86	115.565,28	75.948,75	64.405,74	24.155,44
Kontostand	17.957,86	133.523,14	209.471,58	273.877,32	298.032,76

Eine schriftliche Verankerung des „Darlehens“ sei nicht erfolgt, ebensowenig sei eine Rückzahlung der entnommenen Beträge vorgesehen bzw. sei eine solche aufgrund der fehlenden Vermögensmittel des Bf. auch überhaupt nicht möglich gewesen. Auch eine Verzinsung sei nicht erfolgt bzw. sei eine solche nach Ansicht des Bf. mangels Rückzahlungswilligkeit und -fähigkeit wohl obsolet gewesen.

Erst am 15.10.2015 (!) sei auf Nachfrage des Prüfers ein als „Darlehensvertrag“ bezeichnetes Schriftstück folgenden Inhalts abgeschlossen und vorgelegt worden.

Eine Besicherung sei auch darin nicht vorgesehen (und wegen der weiterhin bestehenden Vermögenslosigkeit des Beschuldigten auch gar nicht möglich) gewesen, dafür aber eine Verzinsung von 1 % per anno, dies bei einer Laufzeit von 20 Jahren. Die Ratenhöhe sei "variabel nach Maßgabe der Möglichkeiten", jedenfalls würden „Gewinnausschüttungen vorrangig im Ausmaß von mindestens 50 % zur Rückzahlung des Darlehens verwendet".

Eine Rückzahlung auch nur eines geringen Teiles der entnommenen Beträge sei freilich bis dato nicht erfolgt.

Dass ein solches „Darlehen“ einem Fremdvergleich nicht standhalte, bedürfe wohl keiner weiteren Erläuterung.

Bei Nichterklärung dieser Einkünfte gegenüber den Abgabenbehörden habe der Bf. sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, als auch eine Verkürzung der darauf entfallenden Kapitalertragssteuer ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

Der festgestellte Sachverhalt gründe sich auf die oben zitierten, im Strafact erliegenden Erhebungen der Betriebsprüfung, welche durch den Bf., soweit den objektiven Sachverhalt betreffend, auch gar nicht bestritten worden seien.

Eine auf Abgabenhinterziehung gerichtete subjektive Tatseite habe er jedoch vehement in Abrede gestellt, habe aber doch zugestehen müssen, kein zur Besicherung des „Darlehens“ taugliches Vermögen besessen zu haben, die entnommenen Beträge zur Bezahlung seiner finanzstrafbehördlichen Vorstrafen verwendet und bislang keinerlei Rückzahlungen geleistet zu haben. Sein Plan sei es zunächst gewesen, den Verlag zu verkaufen und seine Schulden aus dem Verkaufserlös abzudecken. Auch ein Verkauf habe bislang selbstredend nicht stattgefunden.

Insgesamt habe die jeglichen Vorsatz apodiktisch verneinende Verantwortung des Bf. somit als reine Schutzbehauptung abgetan werden können, habe doch der zunächst gänzlich fehlende und ab 10/2015 schriftlich zwar vorliegende, jedoch keineswegs fremdübliche „Darlehensvertrag“ eine deutliche Sprache dahingehend gesprochen, dass eine Rückzahlung der entnommenen Beträge zum Einen nicht geplant, zum Anderen von vornherein auch gar nicht möglich gewesen sei.

Der strafbestimmende Wertbetrag ergebe sich zweifelsfrei nachvollziehbar aus den Berechnungen der Betriebsprüfung, die aus den obigen Feststellungen resultierten. Die von der Prüferin festgesetzten Sicherheitszuschläge seien bei der Ermittlung der strafbestimmenden Wertbeträge außer Ansatz belassen worden.

Als im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer wäre es Aufgabe des Beschuldigten gewesen, für ein korrektes Rechenwerk und für die Einbringung inhaltlich richtiger Erklärungen zu seiner Einkommenssteuer zu den jeweiligen Fälligkeiten Sorge zu tragen. Diesen Verpflichtungen sei der Bf. - wie oben dargestellt - wider besseres Wissen nicht nachgekommen, zumal bereits früher gegen ihn Finanzstrafverfahren wegen ähnlicher Vergehen geführt worden seien und auch mit Bestrafungen geendet hätten. Somit ergebe sich zwanglos auch die subjektive Tatseite.

Nach Zitieren der bezughabenden Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes wird im angefochtenen Erkenntnis begründend ausgeführt, bei Kapitalerträgen wie beispielsweise bei Dividenden, Gewinnanteilen aus Beteiligungen, Bezügen aus Genussrechten, Stiftungszuwendungen müsse der zum Abzug Verpflichtete die - bis 2015 25%ige (§ 27a Abs 1 EStG) - Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abführen.

Dem Empfänger der Kapitalerträge sei die Kapitalertragsteuer unter anderem dann vorzuschreiben, wenn der Empfänger wisse, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt habe (§ 95 Abs 4 Z 2 EStG).

Das Verhalten des Bf. erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht.

Es sei daher mit einem Schuldspruch vorzugehen.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat kein Umstand als mildernd, als erschwerend hingegen die einschlägige Vorstrafe an.

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeiten sei die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruhe zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle.

Gegen das Erkenntnis des Spruchsenats vom 29.11.2017, SpS *****, richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde des Bf. vom 7.2.2018, mit welcher die Aufhebung des Straferkenntnisses und die Einstellung des gegenständlichen Finanz Strafverfahrens beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, unbestritten ist, dass die „A-GmbH“ vom Bf. mit Erklärung vom 20.01.2011 errichtet worden sei. Der Bf. vertrete die Gesellschaft seit 02.02.2011 als handelsrechtlicher Geschäftsführer (sowie als alleiniger Gesellschafter) selbständig. Bis dahin sei er bei namentlich in der Beschwerde genannten Nachrichtenmagazinen, Zeitschriften, Kultur- und Gesellschaftsmagazinen als Dienstnehmer tätig gewesen.

Als Herausgeber und Geschäftsführer der X-GmbH beziehe er ein Bruttogehalt von rund 6.000 Euro jährlich.

Im Jahr 2011 habe der Bf. die A-GmbH mit dem Unternehmensgegenstand des „Corporate Publishing“ errichtet, dh große Firmen beauftragen die A-GmbH für sie Magazine, Geschäfts- und Nachhaltigkeitsberichte und ähnliches herzustellen. Seit Gründung im Jahr 2011 seien die Firma1 Kunde der A-GmbH: In dieser Partnerschaft produziere sie vier Mal jährlich ein namentlich genanntes Magazin, das als Kundenmagazin an 15.000 Geschäftskunden vertrieben werde. Außerdem erstelle und produziere die GmbH des Bf. gesamtverantwortlich den Nachhaltigkeitsbericht der Firma1 sowie einige weitere Drucksorten und Broschüren. Seit 2014 sei die Firma2 fixer Kunde des Bf. - für die Firma2 habe die A-GmbH vier Mal jährlich das Mitarbeitermagazin erstellt sowie den Corporate Blog betreut. Weitere größere Business-Kunden werden in der Beschwerde namentlich aufgezählt.

Der Bf. sei Journalist und Historiker, habe jedoch weder eine wirtschaftliche noch eine steuerrechtliche Ausbildung genossen. Für steuerliche Belange habe der Bf. stets einen Steuerberater beigezogen.

Unstrittig sei weiters, dass am 14.6.2016 bei der GmbH eine Betriebsprüfung über den Zeitraum 2011 bis 2015 sowie eine Nachschau über den Zeitraum 1.1. - 30.4.2016 begonnen worden sei. Am 15.12.2016 sei der Prüfungsbericht erstellt worden. Die zwingend gemäß § 149 BAO vorgeschriebene Schlussbesprechung sei nicht abgehalten worden, weshalb abgabenrechtlich noch zu klären wäre, ob die Außenprüfung als formal gültig beendet angesehen werden könne. Ein diesbezüglicher Antrag nach § 299 BAO sei am 25.1.2018 eingebracht worden. (Beweis: Antrag nach § 299 BAO vom 25.1.2018, Beilage/1).

Unstrittig sei weiters, dass im Verlauf der Prüfung festgestellt worden sei, dass seit 2011 (vorher habe es die GmbH noch nicht gegeben) Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen der GmbH auf ein Verrechnungskonto des Geschäftsführers gebucht worden seien. Die Forderung der GmbH gegenüber dem Bf. sei kontinuierlich bis auf einen Betrag von ca € 300.000,00 Ende 2015 angewachsen.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Stand Verrechnungskonto	17.957,86	133.523,14	209.471,58	273.877,32	298.032,76	323.953,25
Anfangsbestand		17.957,86	133.523,14	209.471,58	273.877,32	298.032,76
Erhöhung pro Jahr	17.957,86	115.565,28	75.948,44	64.405,74	24.155,44	25.920,49

Die Gelder seien überwiegend für einmalige Sonderzuwendungen verwendet worden; unter anderem für Strafzahlungen aus dem unten angeführten Umsatzsteuerstrafverfahren, aber auch für Kosten, die aus der Scheidung des Bf. 2011 und dem folgenden Neuaufbau von Wohnstruktur und einer Familiengründung 2014 entstanden seien. Unstrittig sei schließlich, dass am 15.10.2015 zwischen der GmbH und dem Bf. der Darlehensvertrag schriftlich festgehalten worden sei (Beweis: Darlehnsvertrag vom 15.1.02015, in Akt einliegend).

Auf dem Verrechnungskonto sei ersichtlich, dass jährlich Beträge auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden seien. Im Jahr 2013 und 2014 seien je € 6.000 Euro des Geschäftsführergehalts mit dem Stand des Verrechnungskontos aufgerechnet worden. Zudem sei der Bf. stets in vollster Absicht gewesen, die Forderung gegenüber der GmbH zurückzuführen. Dabei sei zu ergänzen, dass sich die Geschäfte der GmbH sehr gut entwickelt hätten. Die GmbH habe seit 2011 die Firma1 als Dauermantanten, der jährlich einen Umsatz von mindestens € 320.000 generiere. Im Jahr 2014 sei zudem die Firma2 als weiterer wiederkehrender Kunde mit einem Umsatzvolumen von bis zu € 300.000 Euro pro Jahr gewonnen worden. Das Geschäftsführergehalt in der A-GmbH sei dessen ungeachtet bei lediglich € 18.000,00 pro Jahr geblieben. Aufgrund der positiven Ertragslage und hohen Gewinne in der GmbH ab dem Jahr 2014 sei der Bf. stets davon ausgegangen, dass er die Forderung jederzeit durch eine Gehaltserhöhung und/oder Gewinnausschüttung der GmbH begleichen könne. Er habe zur sofortigen Rückzahlung - mangels jeglicher steuerlicher Kenntnisse - jedoch keine Veranlassung gesehen. Zudem habe der Bf. beabsichtigt, den Verlag zu verkaufen und mit dem

Verkaufserlös, die Verbindlichkeit gegenüber der GmbH zurückzubezahlen. Die möglichen steuerlichen Auswirkungen eines Verrechnungskontos habe der Bf. nicht im Geringsten erahnen können. Die steuerlichen Angelegenheiten seien außerhalb seines Radars gewesen. Er habe sich dabei stets auf die rechtskundige Meinung der von ihm für diese Zwecke beauftragten befähigten und befugten Steuerberaterin verlassen.

Im Jahr 2015 habe sich der Bf. ob der guten Aufträge im A. Verlag dazu entschieden, den Verlag selbst weiter zu führen. In Anbetracht dieser Entscheidung sei er von der Steuerberaterin darauf hingewiesen worden, dass es nunmehr sinnvoll sei, für das bereits bestehende Darlehn gegenüber der GmbH, den Darlehnsvertrag zu verschriftlichen, weil das Darlehen nunmehr ratierlich durch Gewinnausschüttungen und Gehälter des Bf. zurückbezahlt werden sollte.

Zusätzlich habe der Bf. im Jahr 2015 einen Vertrag mit Firma3 und Firma4 für eine wöchentliche Kolumne abgeschlossen. Daraus resultierten fixe monatliche Honorare aus der Tätigkeit als Schriftsteller iHv rund 20.000 Euro netto im Jahr 2015 und 51.900 Euro netto im Jahr 2016 und vermutlich in eben dieser Höhe im Jahr 2017 und 2018. Ab 2015 habe der Bf. sohin ein weiteres Standbein neben seiner Herausgebertätigkeit bei den beiden Verlagen gehabt. Schließlich sei der Bf. noch als Vortragender an der Fachhochschule tätig und habe dadurch ein Honorar von rund 3.500 Euro jährlich lukriert.

Dass der Bf. als nicht rückzahlungswillig oder -fähig im Lichte der VwGH Judikatur beurteilt werden könnte, sei ihm nie in den Sinn gekommen. Gerade durch Verschriftlichung des Darlehnsvertrags habe er seinen Willen nochmals zum Ausdruck gebracht, die offene Forderung zurückzubezahlen. Durch sein weiteres Engagement mit Firma3 habe er zudem Geld unabhängig von den Verlagen erwirtschaftet. Umso weniger habe er gedacht, dass er als nicht zahlungsfähig oder gar vermögenslos bezeichnet werden könnte, hätte er doch gerade im Jahr 2014 mit der Akquise des Mitarbeitermagazins der Firma2 ein gutes neues Geschäft an Land gezogen. Der Bf. habe sich in einem großen österreichweiten Wettbewerb damals mit seiner Firma gegen große Österreichische Verlagshäuser durchgesetzt - der Jahresumsatz dieses Projekts sei bei garantierten 300.000 Euro mit einer Option auf zusätzliche 100.000 Euro pro Jahr gelegen - und sei auf drei Jahre abgeschlossen gewesen. Nach wie vor sei der Bf. alleiniger Gesellschafter des Unternehmens gewesen. Er habe mit einer Gewinnsteigerung von 160.000 Euro pro Jahr und damit auch mit einer Steigerung des Beteiligungswertes gerechnet. Auch der Prüfungsbericht vom 15.12.2016 bestätige, dass durch die Erschließung einer neuen Einkunftsquelle (Firma2) ein Anstieg bei der Gewinnentwicklung im Bereich der A-GmbH ab dem Jahr 2014 zu verzeichnen gewesen sei (vgl. Prüfungsbericht vom 15.12.2016).

Auch der Betriebsprüfer sei sich bewusst gewesen, dass die in der GmbH erwirtschafteten Gewinne zur Abdeckung des Verrechnungskontos genützt werden könnten. Daher forderte der Betriebsprüfer den Bf. auf, aufzuklären, ob und zu welchen Zeitpunkten bzw in welchem Ausmaß konkret offene Ausschüttungen zur Abdeckung geplant seien. Der Bf. habe darauf nicht reagiert. Leider.

Eine Schlussbesprechung sei vom Betriebsprüfer nicht anberaumt worden, obwohl keiner der im § 149 Abs 2 BAO genannten Ausnahmegründe vorgelegen sei. Stattdessen sei der Prüfungsbericht vom 15.12.2016 verfasst worden und im Zweifel aufgrund der mangelnden Mitwirkung des Bf. eine für den Bf. nachteilige Feststellung getroffen worden. Dies möge im Rahmen von § 163 BAO zulässig sein, nicht jedoch gemäß § 98 Abs 3 FinStrG (in dubio pro reo), weshalb die belangte Behörde den festgestellten Sachverhalt nicht durch die Erhebungen der Betriebsprüfung begründen könne (siehe dazu nachfolgend bei Verfahrensfehler).

Tatsächlich habe die A-GmbH ab dem vierten Jahr nach Gründung laufend Gewinne erwirtschaftet. Die Umsatz- und Gewinnentwicklung der GmbH über die Jahre stelle sich folgendermaßen dar:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Umsatz	359.591,19	471.051,06	422.373,96	483.712,86	707.067,32	692.969,16	offen
Gewinn/Verlust	-10.502,19	27.247,43	-37.034,98	87.936,34	104.912,51	59.383,53	offen

Aus der Sicht des Bf. habe es daher keinerlei Anhaltspunkte gegeben, dass er aufgrund fehlender Vermögensmittel nicht fähig wäre, das Darlehn rückzuführen. [Zinsen? 1%]

2. Zulässigkeit und Rechtzeitigkeit

Gegen das Erkenntnis kann binnen einem Monat Beschwerde erhoben werden (§ 150 FinStrG).

Das am 29.11.2017 mündlich verkündete Erkenntnis wurde nach Anmeldung der Beschwerde schriftlich ausgefertigt und am 11.1.2018 zugestellt. Die Beschwerde ist daher rechtzeitig.

3. Beschwerdeerklärung

Die Beschwerde richte sich gegen das Erkenntnis des Spruchsenats vom 29.11.2017. Der Bf. beantrage die Aufhebung des Erkenntnisses und Einstellung des Finanzstrafverfahrens.

4. Gründe für die Rechtswidrigkeit des Erkenntnisses

4.1. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die belangte Behörde habe Verfahrensvorschriften verletzt und daher für die Entscheidung wesentliche Tatsachen unvollständig, widersprüchlich, nicht nachvollziehbar und aktenwidrig festgestellt.

Aktenwidrig ist die Feststellung, dass eine schriftliche Verankerung des „Darlehens“ nicht erfolgt wäre. Im Akt liege der schriftliche Darlehnsvertrag vom 15.10.2015 ein. Völlig verzerrt dargestellt sei außerdem die Feststellung, dass der Bf. erst am 15.10.2015 auf Nachfrage des Prüfers ein zwischen der Gesellschaft und dem Beschuldigten als „Darlehnsvertrag“ bezeichnetes Schriftstück vorgelegt hätte. Zum einen sei die Ausdrucksweise „als Darlehnsvertrag bezeichnetes Schriftstück“ äußerst tendenziös

für eine richterliche Feststellung. Zum anderen sei der belangten Behörde vermutlich ein Denkfehler passiert. Die Betriebsprüfung sei im Juni 2016 begonnen worden, sohin acht Monate nach Verschriftlichung des Darlehnsvertrages am 15.10.2015. Der Darlehnsvertrag sei daher keineswegs erst im Zuge der Prüfung „vorgelegt“ oder gar verfasst worden. Geradezu im Gegenteil sei der Darlehnsvertrag beim ersten und einzigen (!) Termin mit dem Betriebsprüfer unverzüglich vorgelegt worden.

Nicht nachvollziehbar und widersprüchlich sei die Feststellung, dass der Bf. über kein Vermögen verfügen würde. Der Bf. sei - wie auch verfahrensgegenständlich - 100% Gesellschafter von zwei positiv wirtschaftenden Gesellschaften. Die A-GmbH habe zwei große Dauermantanten, welche für fixe Umsätze und Gewinne jedes Jahr sorgen. Die Beteiligungen könnten aufgrund dieses personenunabhängigen Fix-Umsatzes wohl als werthaltig beurteilt werden und stellten sohin auch nach der Rechtsprechung des BFG einen Vermögenswert dar, welcher im Rahmen der Bonitätsprüfung des Gesellschafters zu berücksichtigen sei (vgl BFG 28.9.2015, RV/2100720/2015). Die Feststellung sei sohin unter Außerachtlassung von Beweismitteln zum Nachteil des Bf. und sohin nicht objektiv erfolgt.

Zudem habe die belangte Behörde nicht die Ernstlichkeit einer Absicht auf Rückzahlung bzw Rückforderung, sondern vielmehr die fehlende Fremdüblichkeit einzelner Umstände der Darlehenshingabe in den Mittelpunkt ihrer Prüfung gestellt und dabei insbesondere fehlende Vereinbarungen hinsichtlich Darlehensrückzahlung, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten gerügt. Dass diese Umstände auf das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht des Bf. schließen ließen, zeige das angefochtene Erkenntnis jedoch nicht schlüssig auf.

Unrichtig sei, dass eine Rückzahlung auch nur eines geringen Teiles der entnommenen Beträge bis dato nicht erfolgt sei. Auf dem Verrechnungskonto sei ersichtlich, dass laufend Einmalzahlungen auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden seien. In den Jahren 2013 und 2014 seien sogar je 6.000 Euro des Gehalts des Geschäftsführers mit dem Stand des Verrechnungskontos aufgerechnet worden.

Unrichtig sei die Feststellung, dass das Darlehen keine Besicherung vorsehen würde. In § 4 des Darlehnsvertrages sei festgehalten, dass ab dem Jahr 2021 ein Betrag von 20.000 Euro des Geschäftsführerbezugs zur Rückzahlung des Darlehns verwendet werden sollte. Dies ist nichts anderes als eine Pfändung eines Teils des Geschäftsführergehalts und stelle daher eine Sicherheit dar. Zudem sei unter § 4 des Darlehnsvertrages festgehalten, dass auch Gewinnausschüttungen im Ausmaß von mindestens 50 % zur Rückzahlung des Darlehns verwendet werden müssten. Diese Bestimmung sei von der belangten Behörde zitiert worden und es sei daher insoweit widersprüchlich, wenn behauptet werde, dass keine Sicherheit vorliegen würde. Wie oben angeführt, sei der Gewinn ab dem Jahr 2014 kontinuierlich angestiegen. Nicht richtig sei die Feststellung, dass der Bf. das Vorliegen des objektiven Tatbestandes der verdeckten Gewinnausschüttung nicht bestreiten würde. Er sei schlicht nicht in der Lage diese rechtliche Beurteilung zu treffen.

Rechtliche Beurteilungen könnten zudem nicht festgestellt werden. Feststellungsfähig seien lediglich Tatsachen.

Ohne nachvollziehbare Begründung sei die Feststellung getroffen worden, dass der Bf. für kein korrektes Rechenwerk gesorgt hätte. Laut Prüfungsbericht sei unbestritten, dass Bücher und Aufzeichnungen, hier nämlich das Verrechnungskonto, den Vorschriften der §§ 131 und 131b BAO entsprechend geführt worden seien. Es sei nicht zu erkennen, dass der Bf. kein korrektes Rechenwerk geführt hätte. Ganz im Gegenteil habe er alle Entnahmen aus der Gesellschaft und auch die Gründe dafür gegenüber seiner Steuerberaterin offengelegt. Diese habe jede einzelne Entnahme am Verrechnungskonto erfasst. Dass der Bf., dessen Beruf Kultur-Journalist und Historiker sei, die steuerliche Konsequenz der von ihm übergebenen Belege nicht erfasst habe, könne ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden. Die steuerliche Konsequenz eines Verrechnungskontos sei darüber hinaus im Zeitraum 2011 - 2015 keineswegs als steuerlich unumstritten und eindeutig anzusehen gewesen. Seien doch im Jahr 2015 maßgebliche VwGH Judikate ergangen, welche die bislang unklare Rechtslage etwas erhellen sollten (siehe dazu im Detail unten).

Nicht nachvollziehbar sei schließlich die Feststellung, dass der Bf. seiner Verpflichtung der Offenlegung „wider besseren Wissens“ nicht nachgekommen sei, weil er bereits einmal wegen einem „ähnlichen Vergehen“ finanzstrafrechtlich belangt worden sei. Richtig sei, dass der Bf. vor einigen Jahren, vermutlich 2010 wegen § 33 Abs 2 lit a FinStrG verurteilt worden sei, weil er Umsatzsteuervoranmeldungen nicht rechtzeitig gemeldet und abgeführt gehabt habe. Die Strafe sei vollständig beglichen worden. Dies sei keineswegs als „ähnliches Vergehen“ zu bezeichnen. Während es jedem Bürger klar sei, dass vereinnahmte Umsatzsteuer zu zahlen sei, so sei es für einen Bürger nicht im Geringsten auf der Hand liegend, dass für den Rückstand auf dem Verrechnungskonto, unter gewissen vom VwGH in Judikaten herausgearbeiteten Kriterien von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen sei und daher Kapitalertragsteuer abzuführen wäre. Es ist schlichtweg absurd anzunehmen, dass ein Journalist und Historiker im Jahr 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015, und zwar jeweils zum Zeitpunkt der objektiven Tatbestandsverwirklichung es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätte, Kapitalertragsteuer zu hinterziehen.

Die belangte Behörde hat es schließlich gänzlich unterlassen, den Vorsatz des Bf. jeweils zum Zeitpunkt der Abgabenverkürzung nach § 33 Abs 1 FinStrG festzustellen.

4.2. Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung

4.2.1. Rechtsansicht der belangten Behörde

Nach Ansicht der Abgabenbehörde würde der Darlehnsvertrag aufgrund einer fehlenden Besicherung und einer vorgenommenen „Bonitätsplausibilitätskontrolle“ keinem Fremdvergleich standhalten. Die Gesellschaftsanteile an dem Unternehmen des Bf. seien von der Abgabenbehörde nicht gewürdigt worden. Unter Betrachtung der Gesamtverhältnisse müsse laut Abgabenbehörde daher davon ausgegangen

werden, dass eine Rückzahlung der am Verrechnungskonto ausgewiesenen Beträge von vornherein nicht vorgesehen gewesen sei. An die Stelle der „entnommenen“ Beträge sei daher im Vermögen der GmbH letztendlich keine durchsetzbare Forderung getreten, sodass von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe des jeweiligen Verrechnungskontoanstieges in den Jahren 2011 - 2015 an den 100%-igen Gesellschafter und nunmehrigen Beschwerdeführer auszugehen sei. Von der Betriebsprüfung wurden im Zweifel gemäß § 163 BAO Nachforderungen an Kapitalertragsteuer für 2011 - 2015 festgesetzt, die gleichzeitig die strafbestimmenden Wertbeträge des gegenständlichen Verfahrens bildeten.

Die belangte Behörde folgte der Ansicht der Abgabenbehörde, wonach eine Rückzahlung der Darlehensbeträge von vornherein nicht vorgesehen bzw. aufgrund der fehlenden Vermögensmittel überhaupt nicht möglich gewesen wäre. Begründend wurde weiters ausgeführt, dass der Darlehnsvertrag einem Fremdvergleich nicht standhalten würde.

Die subjektive Tatseite begründete die belangte Behörde damit, dass der Bf. kein zur Besicherung des „Darlehns“ taugliches Vermögen besessen hätte, die entnommenen Beträge zur Bezahlung seiner finanzstrafbehördlichen Vorstrafen verwendet und bislang keinerlei Rückzahlungen geleistet worden seien. Auf den Umstand, dass der Bf. vorgebracht habe, dass sein Plan gewesen wäre, den Verlag zu verkaufen und dadurch die Schulden abzudecken, habe die belangte Behörde wortwörtlich festgestellt: *„Auch ein Verkauf fand bislang selbstredend nicht statt“*. Weiter werde festgehalten, dass *„insgesamt die jeglichen Vorsatz apodiktisch verneinende Verantwortung des Beschuldigten somit als reine Schutzbehauptung abgetan werden konnte.“* Für den Vorsatz begründend werde weiters ausgeführt, dass *„die zunächst fehlende und ab 10/2015 schriftlich zwar vorliegende, jedoch keineswegs fremdübliche „Darlehnsvertrag“ eine deutliche Sprache dahingehend spreche, dass eine Rückzahlung der entnommenen Beträge zum Einen nicht geplant, zum Andern von vornherein auch gar nicht möglich war.“* Als im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer wäre es Aufgabe des Beschuldigten gewesen, für ein korrektes Rechenwerk und für die Einbringung inhaltlich richtiger Erklärungen zu seiner Einkommensteuer zu den jeweiligen Fälligkeiten Sorge zu tragen. Der Bf. sei diesen Verpflichtungen *„wider besseren Wissens“* nicht nachgekommen. Dies begründe die belangte Behörde mit dem bereits früher gegen den Beschwerdeführer geführten Finanzstrafverfahren wegen ähnlicher Vergehen, welche mit Bestrafungen geendet hätten. Daraus sei zu schließen, dass sich - so die belangte Behörde wortwörtlich - *„die subjektive Tatseite zwanglos ergebe“*.

4.2.2. . Rechtsansicht des Beschwerdeführers

Ungeachtet der oben dargestellten Verfahrensmängel sei das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Nach § 33 Abs 1 FinStrG mache sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Abgabenverkürzung bewirke.

Völlig verfehlt sei die Heranziehung von § 33 Abs 3 lit a FinStrG durch die belangte Behörde in Ansehung der Kapitalertragsteuer, weil es sich um eine selbst zu berechnende Abgabe handle. Die Verkürzung der Kapitalertragsteuer sei dann bewirkt, wenn diese nicht entrichtet (abgeführt) worden sei (§ 33 Abs 3 lit b FinStrG; vgl auch OGH 18.1.1996, 12 Os 52/95). Der belangten Behörde sei daher ein Rechtsirrtum unterlaufen.

Nach den abgabenrechtlichen Vorschriften bezüglich der Kapitalertragsteuer habe der zum Abzug Verpflichtete die einbehaltenen Steuerbeträge binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen (§ 96 Abs 1 Z 1 EStG) und dem Finanzamt eine Anmeldung einzureichen (§ 96 Abs 3 EStG). Laufende verdeckte Gewinnausschüttungen seien spätestens innerhalb der ersten Woche des auf den Zufluss folgenden Jahres abzuführen (vgl OGH 18.1.1996, 12 Os 52/95).

Abgabenrechtlicher Fälligkeitstag sei sohin der 7.1. des Folgejahres.

Finanzstrafrechtlich sei die Verkürzung vollendet, wenn die Abfuhr der KEST zum jeweiligen Fälligkeitstag nicht erfolge (OGH 18. 1. 1996, 12 Os 52/95; Lässig in WK § 33 FinStrG Rz 40). Im vorliegenden Fall wäre der Tatbestand sohin am 7.1.2012, 7.1.2013, 7.1.2014, 7.1.2015 und 7.1.2016 verwirklicht gewesen. Zu diesem Zeitpunkt müsse sowohl der objektive Tatbestand erfüllt sein als auch der Vorsatz des Täters vorliegen.

Zum objektiven Tatbestand

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl VwGH 21.10.2015, 2011/13/0096, VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177) würden die finanziellen Vorgänge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft durch das Führen eines Verrechnungskontos ausreichend festgehalten. Formalen Kriterien wie einem schriftlichen Darlehnsvertrag, Zinsvereinbarung oder Bonität allein werde wenig Beachtung beigemessen (vgl VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115, VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177, sowie Zorn, SWK 12/2015, 577). Zu beachten sei dabei auch, dass Gesellschafter gemäß § 83 Abs 1 GmbHG der Gesellschaft zum Rückersatz verpflichtet seien. Solange die Forderung daher buchhalterisch festgehalten sei, könne von keiner verdeckten Gewinnausschüttung gesprochen werden, weil bereits nach Gesetz ein Rückforderungsanspruch der GmbH bestehe, welcher erst nach 30 Jahren verjähre. Festzustellen sei daher stets die Werthaltigkeit der Forderung und ob es seitens der GmbH einen zumindest faktisch wirksamen Verzicht auf die Forderung gegeben habe (vgl VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066) [Beleg: Zorn, SWK12/2015, 577, Beilage/2].

Lt VwGH bedürfe es im Zusammenhang mit der hier relevanten Frage einer verdeckten Ausschüttung durch Entnahmen über das "Verrechnungskonto Gesellschafter" der Prüfung, worin der dem Gesellschafter zugewendete Vorteil bestehe. Ein wesentliches Element dieser Prüfung sei zur Annahme von verdeckten Ausschüttungen der vorliegenden Art eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten gewesen sei (vgl. VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115, VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177, sowie - unter Darstellung

der jüngeren Rechtsprechung - Zorn, SWK 12/2015, 577). Das Fehlen von Sicherheiten rechtfertige für sich allein noch nicht den Schluss, die verbuchten Forderungen gegen den Gesellschafter seien im Hinblick auf dessen unzureichende Bonität ohne Wert (vgl dazu nochmals das zitierte Erkenntnis vom 17.12.2014). Erforderlich sei der Nachweis eines wirksamen Forderungsverzichts. Der Umstand allein, dass von Seiten der GmbH keine Eintreibungsmaßnahmen gesetzt werden, begründe noch keinen Verzicht auf die Forderung und damit einhergehend einer Bereicherung des Gesellschafters (vgl VwGH 4.2.2009; 2008/15/0167).

Dem Ausgangsfall des Erkenntnisses des VwGH vom 24.9.2008, 2008/15/0110, zu einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG sei die Auffassung der Finanzverwaltung zugrunde gelegen, das Ansteigen des Verrechnungskontos des Gesellschafters auf einen Betrag von vielen Millionen Schilling sei für sich schon wegen allgemein anzunehmender Schwierigkeiten zur Abdeckung des Saldos als verdeckte Ausschüttung anzusehen. Der VwGH sei dieser Auffassung mit der Formulierung entgegen getreten, *„dass eine Verbindlichkeit nicht dadurch wegfällt, dass ein Schuldner nicht mehr gewillt ist, diese zu bedienen. Das gilt auch dann, wenn das Schuldverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht. Ein solcher Vorgang führt daher auch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung“*. Würde man nur auf den Willen des Schuldners abstellen, so würde jeder Gläubiger sofort auf seine Forderung verzichten und dem Schuldner das Geld schenken, wenn nur der Schuldner nicht zahlen wolle.

„Grundsätzlich Gleiches gilt für den Umstand, dass der Schuldner nachträglich in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät“, so der VwGH weiters. *„Bei Beurteilung seiner Bonität ist nämlich immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen,“ verschlechtert sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, kann dies für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw Eintreibungsmöglichkeit dauerhaft verzichtet“* (vgl VwGH vom 26. 4. 2006, 2004/14/0066, mwN).“ Gerade dies ist im gegenständlichen Fall nicht passiert. Zusätzlich zur Dokumentation am Verrechnungskonto habe man im Oktober 2015 nochmals schriftlich festgehalten, dass der Kredit der Gesellschaft an den Bf. bis zu 330.000 Euro zurückzuzahlen sei. Für den Fall, dass die Forderung bis 2020 nicht um 75.000 Euro reduziert wäre, würde zudem das Geschäftsführergehalt des Gesellschafters iHv 20.000 Euro gepfändet. Von einem Forderungsverzicht der Gesellschaft gegenüber dem Geschäftsführer könne aufgrund der objektiv vorliegenden Beweise nicht gesprochen werden. Zudem habe der Bf. ab dem Jahr 2015 zusätzliche Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iHv rund 62.000 Euro netto pro Jahr lukriert.

Eine Vermögensverringerung bei der Gesellschaft liege nur vor, wenn an die Stelle der überwiesenen Beträge im Vermögen der Gesellschaft keine oder bloß wertlose Forderungen gegen den Gesellschafter treten. Die belangte Behörde habe jedoch ihre Entscheidung nicht auf die Wertlosigkeit der auf dem Konto festgehaltenen Forderungen

im Sinne ihrer mangelnden Einbringlichkeit gestützt. Vielmehr wurde lediglich erklärt, dass das Darlehn nicht fremdüblich sei.

Die belangte Behörde kritisiere die fremdunübliche Rückzahlungsvereinbarung „je nach Möglichkeit“. Lt VwGH werde damit jedoch nicht die Wertlosigkeit der Forderung begründet, sondern werde der Gesellschaft damit lediglich verhindert den Saldo jederzeit fällig stellen zu können (vgl VwGH vom 4.3.2009, 2004/15/0135, 0136).

Im Februar 2015 habe der VwGH eine Entscheidung des UFS wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben. Der UFS habe wegen des Fehlens von Vereinbarungen hinsichtlich Darlehensrückzahlung, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten als nicht erwiesen angenommen, ob die Darlehensrückzahlung von vornherein immer gewollt gewesen sei. Diese Vorgangsweise beurteilte der VwGH als Verkennung der Rechtslage, sollte es doch im gegebenen Zusammenhang nicht um formale Kriterien gehen. Die GmbH habe ja den Rückforderungsanspruch zeitgerecht (am Verrechnungskonto) verbucht, sodass eine verdeckte Ausschüttung nur hätte vorliegen können, wenn dieser Rückforderungsanspruch der GmbH gar nicht bestanden hätte oder - mangels Bonität des Schuldners und Fehlens von Sicherheiten - nicht werthaltig gewesen wäre (siehe zur nicht schlüssigen Darstellung der Bonität oben).

Die Werthaltigkeit der Forderung wäre jeweils am 31.12. jedes Jahres anhand der Bonität des Bf. zu beurteilen. Die Beurteilung der Werthaltigkeit der Gesellschaftsbeteiligungen des Bf. sei im angefochtenen Erkenntnis gänzlich unterblieben (siehe oben). Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ab 2015 ebenso.

Abgabenrechtlich sei sohin das Vorliegen des objektiven Tatbestandes einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht zweifelsfrei gemäß § 98 Abs 3 FinStrG nachweisbar.

Subjektiver Tatbestand

Anders als im Abgabenverfahren trage im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Ebenso treffe die Behörde die Beweislast für die vorsätzliche Unterlassung der Entrichtung der gegenständlichen Kapitalertragsteuerschuldigkeiten 1-12/2011, 1-12/2012, 1-12/2013, 1-12/2014 und 1-12/2015 und zwar jeweils bis zu jeweiliger Fälligkeit am 7.1. des Folgejahres. Das Vorliegen einer vorsätzlichen Nichtentrichtung (schuldhaften Abgabenverkürzung) könne nur dann angenommen werden, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers sagen lasse, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein könne (vgl BFG vom 8.11.2016, RV/7300058/2016, wo der Vorsatz für eine verdeckte Gewinnausschüttung verneint worden sei und das Finanzstrafverfahren - das (lediglich) wegen § 49 Abs 1 lit a FinStrG geführt wurde - eingestellt worden sei). [Beleg: BFG 8.11.2016, RV/7300058/2016, Beilage/3].

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen worden seien, setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, wobei die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände von der

Abgabenbehörde nachzuweisen seien. So liege nach der Rechtsprechung des VwGH eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, denn es sei in diesem Zusammenhang Vorsatz als Schuldform erforderlich und eine Abgabenhinterziehung könne daher erst dann als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststehe (vgl VwGH 18.09.1991, 91/13/0064; siehe auch VwGH 18.10.1988, 87/14/0173). Im gegenständlichen Erkenntnis habe die belangte Behörde den Vorsatz lediglich pauschal festgestellt, jedoch nicht zu dem Zeitpunkt der mutmaßlichen Tatbestandsverwirklichung.

Die im angefochtenen Erkenntnis im wesentlichen angeführte Begründung "des nicht fremdüblichen Darlehnsvertrags" reiche nicht aus, um allein daraus das Vorliegen des notwendigen subjektiven Tatbestandselementes des Vorsatzes zu erweisen. Insbesondere schon dann nicht, wenn sich diese mangelnde Fremdüblichkeit auf formale Kriterien beziehe, welche nicht einmal im Lichte der abgabenrechtlichen VwGH-Judikatur als ausreichend angesehen werden um eine verdeckte Ausschüttung zu begründen (vgl dazu oben). Das vorsätzliche Verhalten des Bf. habe sich nicht auf diese Kriterien zu beziehen, sondern auf die Verkürzung von Kapitalertragsteuer.

Selbst bedingter Vorsatz (dolus eventualis) setze eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus (siehe zuletzt die beiden Erkenntnisse des VwGH 18.09.1991, 91/13/0064; VwGH 6.12.1990, 90/16/0153 und 90/16/0180). Bloßer Unbedacht und Leichtsinn reichten für die Annahme bedingten Vorsatzes nicht hin (siehe Fellner, Finanzstrafgesetz, § 8 Anm. 17, und die dort erwähnte Entscheidung des OGH 20.11.1975, 13 Os 103/75). Auch Irrtum würde selbst bedingten Vorsatz ausschließen, selbst wenn er unentschuldbar wäre; nur Fahrlässigkeit, nicht Vorsatz könnte der unentschuldbare Irrtum begründen (§ 9 FinStrG) [Beleg: VwGH 18.9.1991, 91/13/0064, Beilage/4]:

Für die Annahme einer schuldhaften Abgabenhinterziehung bedürfe es der Feststellung, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt hätten (vgl. z.B. VwGH 7.10.2012, 2009/16/0190 und VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Im gegenständlichen Fall könne aufgrund der vorliegenden Beweisergebnisse nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit der Nachweis erbracht werden, dass die Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein seitens des Beschwerdeführers nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten gewesen wäre. Im Gegenteil hätte die äußerst positiven Gewinnentwicklungen der A-GmbH und die zusätzlichen Einkünfte über den Firma3 Verlag für eine stets steigende Bonität des Beschwerdeführers gesprochen. Die positive Rohgewinnentwicklung sei auch im Prüfungsbericht vom 15.12.2016 festgehalten worden. Insoweit habe der Bf., nach den Beweisergebnissen und der Aktenlage unstrittig vorgebracht, dass er zu den Fälligkeitstagen der hier angeschuldigten Kapitalertragsteuern in den Jahren 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 unzweifelhaft von einer Rückzahlbarkeit seiner Verbindlichkeit ausgegangen sei.

Die belangte Behörde habe diese Aussagen schlicht als reine Schutzbehauptung mit der Begründung abgetan, dass der keineswegs fremdübliche Darlehnsvertrag eine deutliche Sprache dahingehend spreche, dass eine Rückzahlung der entnommenen Beträge zum Einen nicht geplant und zum Andern von vornherein auch gar nicht möglich gewesen sei. Dabei missinterpretiere die belangte Behörde die VwGH-Judikatur im Jahr 2015 und treffe keine hinreichenden Feststellungen zur Bonität. Gleichzeitig unterstelle sie dem nicht facheinschlägigen Bf., die Kapitalertragsteuer am 7.1.2012, 7.1.2013, 7.1.2014, 7.1.2015 und 7.1.2016 zumindest bedingt vorsätzlich nicht abgeführt zu haben. Zu berücksichtigen sei weiters, dass sich der Bf. eines sachkundigen Steuerberaters bedient habe, der ihm in dieser Angelegenheit im Jahr 2015 die Verschriftlichung eines Darlehnsvertrages empfohlen habe. Dieser Empfehlung folgend und in Kenntnis seiner werthaltigen Beteiligung aufgrund der profitablen großen Dauermmandate, sei die Verwirklichung einer Kapitalertragsteuerpflicht völlig außerhalb jeder Vorstellung des Bf. gelegen.

Es könnte sohin nicht erwiesen werden, dass der Bf. zu den hier relevanten Fälligkeitstagen das Vorliegen einer Kapitalertragsteuerschuld zumindest ernstlich für möglich gehalten und die Nichtabfuhr dieser Selbstbemessungsabgabe billigend in Kauf genommen hätte. Die Verantwortung des Bf., das Vorliegen einer Entrichtungspflicht betreffend Kapitalertragsteuer zu den hier relevanten Fälligkeitstagen sei "außerhalb seines Radars" gelegen und somit liege keine vorsätzliche Handlungsweise im Sinne des § 33 Abs 1 FinStrG vor. Dabei sei zu beachten, dass der Bf. Journalist und Historiker sei und keinerlei abgabenrechtliche Ausbildung genossen habe.

Da somit eine vorsätzliche Handlungsweise des Bf. nicht zweifelsfrei gemäß § 98 Abs 3 FinStrG nachweisbar sei, sei das angefochtene Erkenntnis aufzuheben und das gegen den Bf. wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG anhängige Finanzstrafverfahren gemäß 55 136, 157 FinStrG einzustellen.

5. Anträge

Aus diesen Gründen stelle der Bf. die Anträge

- a. im Verfahren über diese Beschwerde eine mündliche Verhandlung durchzuführen und
- b. das Erkenntnis des Spruchsenats vom 29.11.2017 ersatzlos aufzuheben und das Finanzstrafverfahren einzustellen.

Die rechtzeitig eingebrachte Beschwerde habe gemäß § 151 Abs 2 FinStrG aufschiebende Wirkung.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes vom 8.5.2018 verwies der Bf. auf sein schriftliches Beschwerdevorbringen und brachte ergänzend vor, schon allein auf Grund dieses Vorbringens würden bereits massive Zweifel an Vorliegen der objektiven Tatseite bestehen.

In Bezug auf die subjektive Tatseite werde darauf verwiesen, der Bf. habe keine steuerlichen Kenntnisse gehabt und sich in steuerlichen Belangen auf seine

Steuerberaterin (Tante) verlassen , welche genaue Informationen in Bezug auf seine berufliche und auch private Situation gehabt habe. Er habe seiner Steuerberaterin sämtliche Entnahmen aus der GmbH offengelegt und seine steuerlichen Angelegenheiten seien in deren ständiger Begleitung gestanden.

Zu seiner derzeitigen persönlichen und wirtschaftlichen Situation gab der Bf. zu Protokoll, sein monatliches Nettoeinkommen betrage ca. € 2.000,00. Persönliches Vermögen bestehe in Form der Gesellschaftsanteile an den in der Beschwerde genannten GmbH's. Er habe Sorgepflichten für 2 Kinder.

Auf Befragung führte der Bf. aus, ca. ab dem Jahr 2014 gewusst zu haben, dass es ein derartiges Gesellschafterverrechnungskonto gebe. Er sei jedoch in Gesprächen mit seiner Steuerberaterin nie auf das steuerliche Risiko einer eventuellen verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund seiner Entnahmen bzw. auf eine daraus resultierende Kapitalertragssteuerschuld hingewiesen worden.

Auf eine Verpflichtung seinerseits, diese Beträge an die GmbH wieder rückführen zu müssen, sei er nicht aufmerksam gemacht worden. Es sei ihm aber schon klar gewesen, dass bei einem eventuellen Verkauf der GmbH bzw. bei massiven Gewinnen diese Beträge zurück gezahlt hätten werden müssen.

Er habe sämtliche Belege laufend der Steuerberaterin übermittelt, die dann entschieden habe, welche Aufwendungen als Betriebsausgabe bzw. über das Verrechnungskonto als Forderung gegenüber dem Bf. verbucht würden. Er habe bei der von ihm praktizierten Vorgangsweise keine Kenntnis von einer Verpflichtung zur Abgabe von Kapitalertragssteueranmeldungen und von einer möglichen Abfuhrverpflichtung betreffend Kapitalertragssteuer gehabt.

Es sei ihm klar gewesen, dass er, wenn er mit meiner privaten Bankomatkarte Firmenaufwendungen bezahlt habe, dass er dadurch Rückzahlungen an die GmbH tätige, die auch als solche verbucht würden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen,

ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; „bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.“

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 21.10.2015, 2011/13/0096, VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177) bedarf es im Zusammenhang mit der hier relevanten Frage einer verdeckten Ausschüttung durch Entnahmen über das "Verrechnungskonto Gesellschafter" der Prüfung, worin der dem Gesellschafter zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung zur Annahme von verdeckten Ausschüttungen der vorliegenden Art ist eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (vgl. VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115, VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177, sowie - unter Darstellung der jüngeren Rechtsprechung - Zorn, SWK 12/2015, 577). Das Fehlen von Sicherheiten rechtfertigt für sich allein noch nicht den Schluss, die verbuchten Forderungen gegen den Gesellschafter seien im Hinblick auf dessen unzureichende Bonität ohne Wert (vgl. dazu nochmals das zitierte Erkenntnis vom 17. Dezember 2014).

Anders als im Abgabenverfahren trägt im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (der objektiven Tatseite) einerseits und für das vorsätzliche Unterlassen der Abgabe von dem § 96 EStG entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen und der Entrichtung der gegenständlichen Kapitalertragsteuern 1/2011-12/2015 andererseits, sodass das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung nur dann angenommen werden kann, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Für die Annahme einer schuldhaften Abgabenverkürzung bedarf es der Feststellung, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (vgl. z.B. VwGH 7.10.2012, 2009/16/0190 und VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann im gegenständlichen Fall aufgrund der vorliegenden Beweisergebnisse und der gegenüber dem Abgabenverfahren geänderten Beweislast nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit der Nachweis erbracht werden, dass die Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein seitens des Bf. nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten gewesen wäre. Insoweit hat der Bf., nach den Beweisergebnissen und der Aktenlage nicht widerlegbar vorgebracht, dass er von einer Rückzahlung der Darlehensbeträge ausgegangen ist.

Es kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Bf. nicht die Bonität gehabt hätte, die aus der GmbH über das Verrechnungskonto entnommenen Gelder wieder zurückzuzahlen. Aufgrund der in der Beschwerde dargestellten wirtschaftlichen Situation des Bf., des über die hier relevanten Jahre sich positiv entwickelnden Geschäftsganges und insbesondere auch aufgrund des

Umstandes, dass allein der Wert seines Gesellschaftsanteiles an der A-GmbH bei einem eventuellen Verkauf im Jahr 2015 nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes (Berechnung des Unternehmenswertes nach WKO Online Ratgeber) aller Wahrscheinlichkeit bereits ausgereicht hätte, seine Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH abzudecken, kann nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit als erwiesen angenommen, dass der Bf. im Zeitpunkt der hier relevanten Entnahmen aus der A-GmbH weder die Bonität noch den Willen gehabt hätte, diese Beträge wieder an die GmbH zurück zu führen. Somit bestehen schon Zweifel am Vorliegen der objektive Tatseite und kann diese als nicht gesichert erwiesen angesehen werden.

Darüber hinaus hat der Bf. in Bezug auf die subjektive Tatseite vorgebracht, seiner Steuerberaterin sämtliche Belege – auch betreffend seiner Entnahmen aus der GmbH – zur Erstellung der Buchhaltung und der Bilanzen vorgelegt zu haben. Er habe sich auf deren Sachkunde verlassen und das Vorliegen einer Entrichtungspflicht betreffend Kapitalertragsteuer zu den hier relevanten Fälligkeitstagen sei "außerhalb seines Radars" gelegen.

Bedient sich ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten dritter Personen, ist er gehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen. Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und die Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt. Weiters trifft den Abgabepflichtigen - ungeachtet einer beruflichen Beanspruchung - die Pflicht der vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Person (VwGH 20.11.2000, 89/13/0051). Die im Falle der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers zur inhaltlichen Kontrolle zur Durchführung des ihm erteilten Auftrages findet im Regelfall dort ihre Grenzen, wo sich der Normadressat eines berufsmäßigen Parteivertreters bedient und diesen mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen beauftragt.

Anhaltspunkte bzw. Beweisergebnisse dahingehend, dass der Bf. zu den hier relevanten Fälligkeitstagen Kenntnis vom Vorliegen einer Kapitalertragsteuerschuld aufgrund einer dahingehenden Beratung seiner Steuerberaterin gehabt und somit die Nichtabfuhr dieser Selbstbemessungsabgabe zumindest billigend in Kauf genommen hätte - er somit vorsätzlich die Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen und die Entrichtung der Kapitalertragsteuer unterlassen hätte - liegen aufgrund der Verfahrensergebnisse nicht vor.

Da sich der Bf. zur Erledigung seiner steuerlichen Angelegenheiten einer fachkundigen Steuerberaterin bedient hat und aufgrund der Verbuchung auf dem Verrechnungskonto davon ausgegangen werden kann, dass dieser sämtliche hier relevanten Entnahmen bekannt waren, und auch keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Bf. vom Entstehen einer Kapitalertragsteuerschuld aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung von seiner steuerlichen Vertreterin informiert worden wäre, kann nach Dafürhalten des

erkennenden Senates auch nicht von einer erwiesenen grob fahrlässigen Handlungsweise des Bf. im Sinne des § 34 Abs. 1 FinStrG ausgegangen werden.

Da somit sowohl weder die objektive Tatseite des Vorliegen von kapitalertragsteuerpflichtigen verdeckten Gewinnausschüttungen noch die die subjektive Tatseite einer vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Handlungsweise des Bf. zweifelsfrei nachweisbar war (Verweis auf § 98 Abs. 3 FinStrG), war seiner Beschwerde Folge zu geben und das gegen ihn anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der ordentlichen Revision

Gegen diese Entscheidung ist 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 nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegenstand dieses Verfahrens war die Beurteilung der objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen der angeschuldigten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG bzw. einer eventuellen grob fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG auf Basis der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Einzelfall und nicht die Beurteilung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Wien, am 8. Mai 2018