

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1 des Bundesfinanzgerichtes hat in den Finanzstrafsachen gegen
I.) den Beschuldigten Bf., Bf-Adresse, und

II.) den belangten Verband Fa. X-GmbH, Adresse2, beide vertreten durch ALTHUBER
SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, Julius-Raab-Platz 4, 1010 Wien, wegen der
Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß [§ 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes](#)
(FinStrG) über die Beschwerden des Beschuldigten und des belangten Verbandes vom
25.10.2019 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19
Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als
Finanzstrafbehörde vom 26. Juni 2019, SpS ***1***, Strafnummern ***15*** und *****, in
Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Mag. G.H., des Amtsbeauftragten AB
sowie der Schriftführerin L.B. zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und der Spruch des
angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates wie folgt neu gefasst:

Bf. ist schuldig, er hat als Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma X-GmbH vorsätzlich unter
Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, unter Verletzung der
Verpflichtung zur Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen sowie zur Entrichtung der
selbst zu bemessenden Kapitalertragsteuer sowie durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen
eine Verkürzung von

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 4.755,48

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 4.755,48

Kapitalertragsteuer 2013 in Höhe von € 4.755,48

Kapitalertragsteuer 2014 in Höhe von € 4.972,64

Kapitalertragsteuer 2015 in Höhe von € 4.972,64

Kapitalertragsteuer 2016 in Höhe von € 4.972,64

Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 1.214,74

Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 1.296,95

Umsatzsteuer 2012 in Höhe von € 1.296,95

Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 1.296,95

Umsatzsteuer 2014 in Höhe von € 1.356,17

Umsatzsteuer 2015 in Höhe von € 1.356,17
Umsatzsteuer 2016 in Höhe von € 1.356,17
Körperschaftsteuer 2012 in Höhe von € 7.479,15
Körperschaftsteuer 2013 in Höhe von € 3.243,04
Körperschaftsteuer 2014 in Höhe von € 3.390,00
Körperschaftsteuer 2015 in Höhe von € 3.390,00
Körperschaftsteuer 2016 in Höhe von € 3.390,00
bewirkt.

Er hat hiermit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) begangen.

Gemäß [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) wird über den Beschuldigten deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 12.800,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit gemäß [§ 20 Abs. 2 FinStrG](#) an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 32 Tagen verhängt.

Gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) hat er die Kosten des verwaltungsbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

Hingegen wird das gegen den Beschuldigten anhängige Finanzstrafverfahren hinsichtlich folgender Differenzbeträge zum angefochtenen Erkenntnis gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) eingestellt:

Kapitalertragsteuer 2008 in Höhe von € 4.454,05
Kapitalertragsteuer 2009 in Höhe von € 4.454,05
Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 4.454,05
Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 3.040,00
Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 1.214,74
Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 1.214,74
Körperschaftsteuer 2011 in Höhe von € 1.412,00
Körperschaftsteuer 2012 in Höhe von € 219,85
Körperschaftsteuer 2013 in Höhe von € 230,96
Körperschaftsteuer 2014 in Höhe von € 510,00
Körperschaftsteuer 2015 in Höhe von € 380,00
Körperschaftsteuer 2016 in Höhe von € 286,00

II.) Der Beschwerde des belangten Verbandes Fa. X-GmbH wird teilweise Folge gegeben. Die Fa. X-GmbH trifft gemäß [§ 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG](#) die Verantwortung dafür, dass der Erstbeschuldigte als Entscheidungsträger iS des [§ 2 Abs. 1 VbVG](#) zu ihren Gunsten und unter Verletzung von den Verband treffenden Verpflichtungen vorsätzlich die unter Punkt I.) angeführten Finanzvergehen zugunsten des Verbandes begangen hat.

Über die X-GmbH wird somit nach [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) i.V.m. [§ 28a Abs. 2 FinStrG](#) eine Geldbuße in der Höhe von € 12.400,00 verhängt.

Gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) ist sie außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,00 als Beitrag zu den Kosten des verwaltungsbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

Hingegen wird das gegen den belangten Verband anhängige Finanzstrafverfahren im Umfang der unter Punkt I.) gegenüber dem Beschuldigten ausgesprochenen Verfahrenseinstellung gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der Finanzstrafbehörde Wien vom 26.06.2019, SpS ***1***, wurde der nunmehrige Beschwerdeführer Bf. (in der Folge kurz Bf. genannt) der Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) für schuldig erkannt, er habe als

1.)

als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH vorsätzlich unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, nämlich durch die Nichtmeldung von selbst zu bemessenden Abgaben bis zur gesetzlichen Frist bzw. durch die Einreichung von unrichtigen Steuererklärungen, und zwar:

Kapitalertragsteuer 2008 in Höhe von € 4.454,05

Kapitalertragsteuer 2009 in Höhe von € 4.454,05

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 4.454,05

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 7.795,48

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 4.755,48

Kapitalertragsteuer 2013 in Höhe von € 4.755,48

Kapitalertragsteuer 2014 in Höhe von € 4.972,64

Kapitalertragsteuer 2015 in Höhe von € 4.972,64

Kapitalertragsteuer 2016 in Höhe von € 4.972,64

Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 1.214,74

Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 1.214,74

Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 1.214,74

Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 1.296,95

Umsatzsteuer 2012 in Höhe von € 1.296,95

Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 1.296,95

Umsatzsteuer 2014 in Höhe von € 1.356,17
 Umsatzsteuer 2015 in Höhe von € 1.356,17
 Umsatzsteuer 2016 in Höhe von € 1.356,17
 Körperschaftsteuer 2011 in Höhe von € 1.412,00
 Körperschaftsteuer 2012 in Höhe von € 7.699,00
 Körperschaftsteuer 2013 in Höhe von € 3.474,00
 Körperschaftsteuer 2014 in Höhe von € 3.900,00
 Körperschaftsteuer 2015 in Höhe von € 3.770,00
 Körperschaftsteuer 2016 in Höhe von € 3.676,00.

Der Bf. habe hiedurch das Finanzvergehen nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) begangen und werde hiefür nach [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 18.000,00, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 72 Tagen trete, verurteilt.

Gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) sei er außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,00 als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

2.)

Die Firma X-GmbH treffe gemäß [§ 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG](#) die Verantwortung dafür, dass der Erstbeschuldigte als Entscheidungsträger iS des [§ 2 Abs. 1 VbVG](#) zu ihren Gunsten und unter Verletzung von den Verband treffenden Verpflichtungen vorsätzlich die unter Punkt 1.) angeführten Finanzvergehen zugunsten des Verbandes begangen habe.

Über die X-GmbH werde somit nach [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) i.V.m. [§ 28a Abs. 2 FinStrG](#) eine Geldbuße in der Höhe von € 17.000,00 verhängt.

Gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) sei sie außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,00 als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten wird im Zusammenhalt mit der Verantwortung beider Beschuldigten nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

*Der am ***7*** geborene Erstbeschuldigte Bf. ist verheiratet und hat Sorgepflichten für zwei Kinder. Er bringt monatlich rund Euro 10.000,- netto ins Verdienen und wohnt in Adresse1. Er ist finanzbehördlich unbescholten.*

*Mit 26.09.1990 erfolgte die Umwandlung der Firma Y-GmbH zur X-AG. Eine erneute Umwandlung zur Zweitbeschuldigten mit Hauptversammlungsbeschluss vom 26.6.1996. Diese Firma ist im Firmenbuch unter FN ***2*** eingetragen. Seit der Umwandlung in eine GmbH waren folgende Geschäftsführer ausgewiesen: ***3***, geb. ***4*** von ***5*** bis*

6, und Bf., geb. von ***7*** von ***8*** bis dato. Die Gesellschafter seit Umwandlung zur GmbH waren und sind wie folgt: P-GmbH bis dato 99% Anteil, C.D., geb. ***9*** bis ***10*** 1% Anteil, Bf., geb. ***7*** ab ***11*** 0,5% Anteil und E.F., geb. ***12*** ab ***11*** 0,5% Anteil.

Die Gesellschafter der P-GmbH im Tatzeitraum waren ebenfalls C.D. bzw. D. und E.F..

Die Zweitbeschuldigte ist finanzbehördlich unbescholten.

Der Erstbeschuldigte hat als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH vorsätzlich unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, nämlich durch die Nichtmeldung von selbst zu bemessenden Abgaben bis zur gesetzlichen Frist bzw. durch die Einreichung von unrichtigen Steuererklärungen, und zwar die im Spruch unter 1.) angeführten Beträge in den dort angeführten Zeiträumen. Dabei hielt er die Verwirklichung eines finanzstrafrechtlichen Straftatbestandes des Finanzvergehens nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) zumindest ernsthaft für möglich und fand sich damit ab.

Der Schaden ist zwischenzeitig vollständig gutgemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen der Beschuldigten und zu deren Vorleben ergeben sich aus dem Strafakt, den Veranlagungsakten sowie den Angaben des Erstbeschuldigten in der mündlichen Verhandlung.

Im Rahmen der Betriebsprüfung mit Bericht vom 21.8.2018 wurde festgestellt, dass Aufwendungen, die der nichtbetrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, ins Rechenwerk der X-GmbH aufgenommen wurden und sowohl im Rahmen der Körperschaftsteuer als auch der Umsatzsteuer zur Minderung der Bemessungsgrundlage geführt haben.

Der Erstbeschuldigte bekannte sich dazu nicht schuldig und brachte dazu schriftlich vor wie nachstehend im Einzelnen dargelegt. Diese Verantwortung hielt er in der mündlichen Verhandlung aufrecht und ergänzte sie über Befragen bezüglich der Nachvollziehbarkeit der privaten Finanzierung des Umbaus/der Sanierung der Liegenschaft, dass keine Zuaktivierung erfolgte. Der nunmehrige Wert dieser Liegenschaft von Euro 300.000,-, der den Büchern entnommen werden kann, sei ein Mix zwischen Altbestand und Neubau, der Neubau sei im Jahr 2000 erfolgt.

1. Miete ***13***: Die Pauschalmiete von Euro 2.500,- sei im konkreten Fall durchaus angemessen. Diese Wohnung sei 1989 erworben worden und diene bis zum Tod des Vaters des Erstbeschuldigten als Ferienwohnung und wurde vom Anschaffungszeitpunkt an als „Privateigentum“ betrachtet. Das Gebäude umfasse fünf Wohneinheiten und wurde auch konsequenterweise rund ein Fünftel der Anschaffungskosten für die Baulichkeiten

buchhalterisch nicht eingesetzt. In weiterer Folge wurden auch keine zur Aktivierung für Investitionen vorgenommen und auch sonst keine Aufwendungen für Instandsetzung oder Erhaltungsaufwand im Bezug auf die Dachgeschosswohnung geltend gemacht. Alle diese Kosten wurden privat getragen. Der Erblasser wollte seiner Gattin die Ferienwohnung bewahren und deren Schicksal ausschließlich in ihre Hände legen. Somit erfolgte der Abschluss eines unbefristeten Mietvertrages aus wesentlichen zivilrechtlichen Gründen, gelte doch der Kündigungsschutz nach [§§ 30 ff MRG](#) nicht nur gegenüber einem Gesamtrechtsnachfolger/Erben, sondern auch gegenüber einem allfälligen Neueigentümer der Immobilie. Dafür sei eine Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt Voraussetzung. Im Folgenden nahm die Familie als bloßer Mieter auch umfangreiche Investitionen vor, dies zugunsten der Eigentümerin. Im vergleichbaren Konstellationen bejahe auch der VwGH eine vom Zivilrecht abweichende Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums. Ungeachtet dessen liege auch sonst die Voraussetzung für die unterstellte verdeckte Ausschüttung nicht vor, da der vorliegende steuerliche anzuerkennende Vorteilsausgleich deren Annahme ausschließe. Dieser sei dann anzuerkennen, wenn ein von vornherein bestehender, innerer Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung offenkundig sei, was hier vorliege. Bereits bei Abschluss des Mietvertrages sei für alle Beteiligten festgestanden, dass für die gegenständliche Dachgeschosswohnung keinerlei Zuaktivierung von Investitionen vorgenommen und alle weiteren Aufwendungen für Instandhaltung oder Erhaltungsaufwand bewahrt privat getragen und nach Beendigung des Mietverhältnisses ersatzlos in der Gesellschaft verbleiben würden. Zudem fehle die geforderte subjektive Tatseite.

Dem sei entgegenzuhalten, dass laut Grundbuchsauszug und zugehörigen Kaufvertrag nunmehr die Zweitbeschuldigte alleiniger zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft sei. Auch wenn die Erstellung eines Mietverhältnisses zur Absicherung des Wohnrechts der Mutter des Erstbeschuldigten nach dem Ableben seines Vaters gedient habe, sei der wirtschaftliche Wert der Privatnutzung von Gesellschaftseigentum beachtlich und habe der Erstbeschuldigte es ernsthaft für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass die Gesellschaft einen wirtschaftlichen Nachteil zugunsten eines Gesellschafters/einer diesem nahestehenden Person erleide. Eine Aktivierung gebe es nicht.

2. Sonstiger nichtabzugsfähiger Aufwand:

a. die Vase in der Höhe von Euro 650,- werde objektiv zugestanden, derartige Versehen kommen nach der Lebenserfahrung jedoch auch im Rahmen sorgfältiger Unternehmensorganisation immer wieder vor. Solche Flüchtigkeitsfehler seien nicht geeignet, einen strafrechtlich relevanten Fahrlässigkeitsvorwurf zu begründen. Dem sei entgegenzuhalten, dass hier im Zusammenhalt mit dem übrigen Beweisergebnis vom bedingten Vorsatz ausgegangen werde.

b. Die infrage stehenden Medien seien Fachlektüre und somit abzugsfähig. Sollte die Abgrenzung diesbezüglich schwerfallen, sei dies ein Argument dafür, dass es nicht strafbar sei.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die unter "Konto 6620 Fachliteratur und Zeitschriften" eingebuchten und von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Abonnements Frankfurter Allgemeine, Zürcher Trend und Wirtschaftsblatt nicht derart auf die spezifischen betrieblichen oder beruflichen Bedürfnisse des Steuerpflichtigen abgestellt seien, dass ihnen die Eignung fehle, private Bedürfnisse literarisch interessierter Bevölkerungskreise zu befriedigen (VwGH 22.3.1991, [87/13/0074](#)). Überdies sei es Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit aller Druckwerke im Einzelnen darzutun. Mangle es an der Offenlegung, sei den Aufwendungen zur Gänze die Abzugsfähigkeit zu versagen (VwGH 27.5.1999, [97/15/0142](#)). Da die obengenannten Abonnements diese Qualifikation nicht erfüllten, sei die Versagung der Betriebsausgabe korrekt. Zudem fehlten die erforderlichen Belege.

c. Die Ausgaben für den Masterlehrgang 2011 seien nach ständiger Rechtsprechung des VwGH abzugsfähig. Zudem habe der Erstbeschuldigte schon aufgrund der klaren beruflichen Verwertungsmöglichkeit keinesfalls auffallend sorglos gehandelt. Dem sei entgegenzuhalten, dass im konkreten Fall, weil die Körperschaft als Kostenträger vorliege, jedenfalls das Trennungsprinzip einzuhalten sei. Das infrage stehende MBA-Studium des Erstbeschuldigten sei jedenfalls nur aufgrund seiner Gesellschafterstellung durch die Gesellschaft getragen worden und wäre nicht jedem beliebigen Mitarbeiter aufgrund der betrieblichen Notwendigkeit zugestanden. Fremdüblichkeit liege also nicht vor.

Somit stehe fest, dass der Erstbeschuldigte die im Spruch ersichtlichen finanzstrafrechtlichen Tatbestände begangen hat. Dazu sei zur subjektiven Tatseite nochmals pauschal ausgeführt, dass als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person beim Erstbeschuldigten von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen ist.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen sind und stammen aus den Daten des Rechenwerks der Gesellschaft bzw. bei der fremdunüblichen Vermietung aus der kalkulierten Differenz zwischen verrechneter Miete und Richtmietzins auf Basis des Immobilienpreisspiegels 2017 unter Berücksichtigung von Abzinsungen auf Basis des Verbraucherpreisindexes 2010 bzw. 2005. Sicherheitszuschläge sind nicht enthalten.

Rechtlich ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Für die Verwirklichung eines Finanzvergehens nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) ist zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der bei Bf. beim festgestellten Sachverhalt vorlag. Somit hat Bf. aufgrund des festgestellten Sachverhaltes sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) zu verantworten.

Den Verband X-GmbH trifft gemäß [§ 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG](#) die Verantwortung für das steuerunredliche Verhalten des Erstbeschuldigten Bf..

Bei der Strafbemessung wertete der Senat

beim Erstbeschuldigten als mildernd den bisher ordentlichen Lebenswandel, die vollständige Schadensgutmachung, die Sorgepflicht für zwei Kinder und das teils erfolgte faktische Geständnis zu den objektiven Tatbestandsmerkmalen, als erschwerend hingegen den längeren Tatzeitraum;

bei der Zweitbeschuldigten die bisherige Unbescholtenheit, die vollständige Schadensgutmachung und das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 5 Abs. 2 Z. 6 VbVG](#) als mildernd, als erschwerend hingegen ebenfalls den längeren Tatzeitraum.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erschien dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und treffen diese Strafzumessungserwägungen auch für die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zu. Ebenso verhält es sich mit der Geldbuße hinsichtlich der Zweitbeschuldigten.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle.“

Gegen das Erkenntnis des Spruchsenats richtet sich die frist- und formgerechte Beschwerden des Bf. und des belangten Verbandes vom 25.10.2019, mit welcher das Erkenntnis wird seinem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten wird.

Der Bf. führt wie folgt aus:

„Das Erkenntnis leidet insbesondere an wesentlichen Feststellungsmängeln, die augenscheinlich (auch) aus der Verkennung der Rechtslage, insbesondere der Relevanz wirtschaftlichen Eigentums bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern ([§ 24 BAO](#)) und der tatbildmäßig geforderten Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG), resultieren. Infolge dessen wurde wesentliches Parteivorbringen schlicht ignoriert.

Auch sonst haften dem Erkenntnis wesentliche Begründungsmängel an, sodass den klaren Vorgaben des [§ 139 FinStrG](#) nicht entsprochen wird.

Wären dem Spruchsenat dieser Beurteilungs- und Begründungsfehler nicht unterlaufen, wäre er zu dem Ergebnis gelangt, dass im vorliegenden Fall nicht einmal die objektive Tatseite einer Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) als erwiesen anzusehen ist. Das Erkenntnis ist daher wegen inhaltlicher und formeller Rechtswidrigkeit aufzuheben und das Verfahren einzustellen.

Im Einzelnen wird dazu Folgendes ausgeführt:

I. Allgemeines

Gemäß [§ 115 FinStrG](#) ist die Finanzstrafbehörde verpflichtet, die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes und die rechtliche Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß eine Abgabe verkürzt wurde, nicht nur in Bezug auf die subjektive, sondern auch auf die objektive Tatseite in Wahrung der Grundsätze der Amtswegigkeit des Verfahrens und der materiellen Wahrheit ohne jede Einschränkung vorzunehmen.

Bleiben bei der Beweiswürdigung Tatsachen zweifelhaft, so dürfen sie nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden ([§ 98 Abs 3 FinStrG](#) – Zweifelsgrundsatz, vgl. etwa VwGH [97/16/0083](#), 0084).

Gemäß [§ 139 FinStrG](#) hat eine Begründung in gedrängter Darstellung, aber mit voller Bestimmtheit anzugeben, welche Tatsachen die Finanzstrafbehörde als erwiesen oder als nicht erwiesen angenommen hat und aus welchen Gründen dies geschehen ist, ferner, von welchen Erwägungen sie bei der Würdigung der vorgebrachten Einwendungen und bei der Entscheidung von Rechtsfragen geleitet wurde.

Ganz offenkundig wird die Begründung des angefochtenen Erkenntnisses diesen klaren rechtlichen Vorgaben nicht gerecht:

II. Zur Miete ***13***

Vorbemerkungen

Vorliegend stellt sich die Frage, ob die im Dachgeschoss der Altbauimmobilie ***13*** befindliche Wohnung von der X-GmbH im Zeitraum 2008 bis 2016 zu günstig an eine nahestehende Person, Frau C.D., vermietet wurde, und, falls ja, ob Herr Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH dies finanzstrafrechtlich zu vertreten habe.

Der Spruchsenat hat diese Fragen bejaht. Die Begründung dazu gibt das Sachvorbringen der Erst- und Zweitbeschuldigten zwar in Grundzügen wieder, bereits hier scheint aber der abgabenrechtliche Kontext mit Blick auf die maßgeblichen Bestimmungen ([§ 24 BAO](#), [§ 8 Abs. 2 KStG](#)) verloren zu gehen.

Im Folgenden wird daher nochmals das Sachvorbringen in Kurzfassung und die sich daraus ergebenden abgabenrechtlichen und strafrechtlichen Konsequenzen dargestellt:

1. Parteivorbringen

1.1. Wohnung im Privatvermögen

Die Immobilie ***13*** wurde von der Y-GmbH. zivilrechtlich im Jahr 1989 erworben. Diese Gesellschaft ist eine Rechtsvorgängerin der X-GmbH, deren Alleineigentümer damals Herr O. F. der Vater von Bf., war. Die Immobilie umfasst fünf Wohneinheiten, darunter auch die gegenständliche im Dachgeschoss befindliche Wohnung.

Ungeachtet der zivilrechtlichen Ausgestaltung behandelte Herr O. F. bzw. die Familie F. diese Dachgeschosswohnung vom Anschaffungszeitpunkt an stets als „Privateigentum“ und verwendete sie als Ferienwohnung.

Konsequenterweise wurde auch rund ein Fünftel der Anschaffungskosten für die Baulichkeiten buchhalterisch nicht angesetzt (d.h. anstelle von rund EUR 125.000 wurden nur rund EUR 100.000 als Gebäude aktiviert). Dass es sich hierbei um ein Versehen handelt, ist auszuschließen, zumal nicht davon auszugehen, dass die X-GmbH eine höhere Abschreibungsbasis übersehen hätte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der nicht aktivierte Teil der Anschaffungskosten privat von der Familie F. getragen wurde.

*Auch in den Folgejahren erfolgten keine Zuaktivierungen. Entsprechend wurden nach Wahrnehmung von Herrn Bf. Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen auf die betreffende Wohnung stets privat getragen. Entsprechend gibt auch der langjährige Steuerberater der X-GmbH an, dass keine Aufwendungen im Rechnungswesen der Gesellschaft unmittelbar der Wohnung zugeordnet werden können. Dies gilt z.B. auch für öffentliche Abgaben wie die Aufenthaltsabgabe nach dem Tiroler Aufenthaltsabgabegesetz. Diese fällt an, wenn man eine Unterkunft (gewerblich oder privat) gegen Bezahlung zur Nächtigung bereitstellt. Entsprechend wird diese Abgabe von der X-GmbH als Vermieter der Wohnungen am ***13*** getragen. Einzig betreffend die gegenständliche Dachgeschosswohnung wird diese Abgabe direkt von Frau F. bezahlt, an welche die zuständige Tourismusbehörde auch die entsprechenden Vorschriften richtet.*

Nachdem Herr O. F., der als Gesellschafter-Geschäftsführer das Unternehmen der X-GmbH weitestgehend alleine führte, von seinem unheilbaren Krebsleiden erfahren hatte, wollte er seiner Gattin die Ferienwohnung dauerhaft bewahren und das Schicksal dieser Wohnung – ungeachtet des Ausgangs des Erbschaftsverfahrens oder eines späteren Verkaufs – ausschließlich in deren Hände legen. Die von der Familie privat getätigten Investitionen sollten seiner Gattin jedenfalls so lange wirtschaftlich erhalten bleiben, bis der Mietvertrag mit dieser enden würde. Somit erfolgte wenige Wochen vor seinem Tode der Abschluss eines nach dem MRG kündigungsgeschützten Mietvertrages aus wesentlichen zivilrechtlichen Gründen, diente aber gleichzeitig auch der Bewahrung der tatsächlichen wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse. Dem folgend nahm die Familie als bloßer Mieter auch weiterhin Investitionen bzw. Aufwendungen vor, die schlussendlich allein dem zivilrechtlichen Eigentümer (mit Auslaufen des Mietvertrags) zum Vorteil gereichen.

Es ist sohin evident, dass die gegenständliche Wohnung - ungeachtet der zivilrechtlichen Gestaltung - von Seiten der Familie F. wirtschaftlich als Privateigentum betrachtet und die tatsächliche Herrschaft über dieses Wirtschaftsgut auch in entsprechender Weise ausgeübt wurde.

Die Investitionen der Familie F. übersteigen somit den von der Außenprüfung ermittelten Wert einer fremdüblichen Miete. Es kann folglich nicht davon ausgegangen werden, dass die X-GmbH der Mieterin durch den Ansatz der geringen Miete einen wirtschaftlichen Vorteil zugewendet hat, geschweige denn, dass eine solche Vorteilszuwendung in Bereicherungsabsicht erfolgt wäre.

1.2. Rechtsfolge: Keine verdeckte Ausschüttung

In vergleichbaren Konstellationen bejaht auch der VwGH eine vom Zivilrecht abweichende Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums. Nur diesen Schluss lässt die Faktenlage vorliegend zu. Eine verdeckte Ausschüttung aus eigenem wirtschaftlichem Eigentum ist denkunmöglich und kann daher hier nicht vorliegen.

Ungeachtet der wirtschaftlichen Zurechnung kann unter Zugrundelegung strafrechtlicher Beweisgrundsätze auch sonst nicht vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden:

a) Vorteilsausgleich

Selbst wenn man nämlich im vorliegenden Fall - entgegen dem Beschwerdevorbringen - davon ausgehen wollte, dass die Liegenschaft zur Gänze - also auch hinsichtlich ihres nicht aktivierten Teiles, der in etwa der gegenständlichen Wohnung entspricht - auch wirtschaftlich im Eigentum der Gesellschaft stünde, wäre aufgrund der umfangreichen, der X-GmbH zugutekommenden Privatinvestitionen von einem steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich auszugehen, der die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ausschließt.

Denn schon bei Abschluss der Mietvereinbarung war auch klar, dass auch alle künftigen Aufwendungen für Instandsetzung oder Erhaltungsaufwand privat getragen würden. Ebenso war klar, dass diese aus Privatmitteln finanzierten Leistungen, die eine erhebliche Wertsteigerung der Immobilie bedeuteten, nach der Beendigung des Mietverhältnisses laut Mietvertrag – soweit gesetzlich möglich - ersatzlos an die Gesellschaft fallen würden.

Der innere Zusammenhang dieser Leistungen mit der günstigen Pauschalmiete war sohin von Anfang an offenkundig. Einem allfälligen Vorteil, den die X-GmbH der Mieterin eingeräumt haben könnte, stand ein (wertmäßig höherer) Vorteil gegenüber, den der Anteilsinhaber bzw. die Familie F. der Körperschaft gewährten.

b) Keine Vorteilsgewährungsabsicht

Selbst wenn im vorliegenden Fall zweifelsfrei ausgeschlossen werden könnte, dass ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich vorlag, könnte dennoch nicht von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden.

Denn zur subjektiven Tatseite des abgabenrechtlichen Tatbestands einer verdeckten Ausschüttung gehört auch, dass eine irrtümlich zustande kommende, objektiv ungerechtfertigte Vorteilseinräumung die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ausschließt, soweit es sich um einen Tatbestandsirrtum handelt.

Tatsächlich fehlt jeder Anhaltspunkt dafür, dass Herr Bf. durch die Verrechnung eines Pauschalmietzinses von EUR 2.500 seiner Mutter – willentlich und wissentlich – einen sachlich nicht gerechtfertigten Vorteil zuwenden wollte.

Vielmehr ging er vor dem Hintergrund, dass die gegenständliche Wohnung (auch buchhalterisch) stets dem Privatbereich zugeordnet und auch jeder wie immer geartete Aufwand von der Familie privat getragen wurde, davon aus, dass die von ihm vertretene Gesellschaft keinesfalls mehr von der Mieterin fordern könnte, als den Mietzins laut Vertrag. Dafür hätte auch gar keine zivilrechtliche Grundlage bestanden.

In steuerlicher Hinsicht ging er aufgrund der noch mit seinem Vater geführten Gespräche davon aus, dass die gewählte Vorgehensweise mit dem steuerlichen Vertreter besprochen wurde und problemlos wäre. Dass die Abgabenbehörde deren Zulässigkeit einmal anzweifeln könnte (wie in der letzten Außenprüfung), hielt er nicht für möglich.

*Festzuhalten ist auch, dass der Erstbeschuldigte (seit 1. Jänner 2014) und sein Bruder E.F. (seit 15. September 2016), der selbst auch indirekter Gesellschafter der X-GmbH ist, gegenwärtig selbst je eine Wohnung im Haus ***13*** von der Gesellschaft mieten. Die entsprechenden Mietverträge lagen im Zeitpunkt der Außenprüfung vor und die verrechnete Miete wurde vom Prüfer als marktüblich bewertet.*

Es stellt sich daher die berechnete Frage, warum der Erstbeschuldigte einerseits als Geschäftsführer seiner Mutter grundlos einen Vorteil einräumen, andererseits bei sich selbst und seinem Bruder aber auf strikte Compliance achten sollte. Von einem derart widersprüchlichen Handeln ist denklologisch nicht auszugehen.

Somit mangelte es offenkundig an jeder Bereicherungsabsicht gegenüber der Mieterin, sodass auch das subjektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung nicht vorlag.

1.3. Fazit

Im Lichte des Strafrechts kann demnach nicht mit der für ein Strafverfahren gebotenen Sicherheit vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG ausgegangen werden:

Aufgrund der dargelegten Umstände darf im Zweifel zum Nachteil der Beschuldigten nicht davon ausgegangen werden, dass die gegenständlich vermietete Wohnung tatsächlich in wirtschaftlicher Betrachtung zum Betriebsvermögen der X-GmbH gehörte. Folglich konnte die

Gesellschaft im vorliegenden Fall gar keine verdeckte Ausschüttung in Form einer zu günstigen Miete vornehmen.

Auch wenn das wirtschaftliche Eigentum an der gegenständlichen Wohnung tatsächlich der X-GmbH zuzuordnen wäre, stünden der steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich in abgabenrechtlicher Hinsicht der Annahme einer verdeckten Ausschüttung entgegen.

c) Selbst wenn es in objektiver Hinsicht zu einer Abgabenverkürzung infolge einer verdeckten Ausschüttung gekommen wäre (keine abweichende wirtschaftliche Zurechnung, kein anzuerkennender Vorteilsausgleich), könnte diese der X-GmbH nicht angelastet werden.

Denn der Geschäftsführer, Herr Bf., ging aufgrund langjähriger familiärer Wahrnehmungen stets davon aus, dass es sich bei der Dachgeschosswohnung in wirtschaftlicher Betrachtung um Familienvermögen handelte, sodass nur die seinerzeit fixierte Pauschalmiete zu versteuern wäre.

Tatsächlich ist aus den gegebenen Umständen nicht darauf zu schließen, dass der Geschäftsführer die Absicht hatte, der Mieterin in Form eines günstigen Mietzinses einen Vorteil zuwenden. Es mangelt daher an der subjektiven Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung.

*Folglich wurde im Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung ***13*** an Frau F. weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht ein strafbarer Tatbestand nach dem FinStrG verwirklicht.*

2. Mangelhafte Begründung

All dies wurde in den Stellungnahmen der Erst- und Zweitbeschuldigten vorgebracht.

Dennoch hält die Begründung des angefochtenen Erkenntnisses bloß folgendes fest:

„Dem ist entgegenzuhalten, dass laut Grundbuchsauszug und zugehörigen Kaufvertrag nunmehr die Zweitbeschuldigte alleiniger zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft ist. Auch wenn die Erstellung eines Mietverhältnisses zur Absicherung des Wohnrechts der Mutter des Erstbeschuldigten nach dem Ableben seines Vaters diene, ist der wirtschaftliche Wert der Privatnutzung von Gesellschaftseigentum beachtlich und hat der Erstbeschuldigte es ernsthaft für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass die Gesellschaft einen wirtschaftlichen Nachteil zugunsten eines Gesellschafters/einer diesem nahestehenden Person erleidet. Eine Aktivierung gibt es nicht.“

Augenscheinlich hat der Spruchsenat hier die steuerrechtliche Relevanz des Vorbringens der Beschuldigten gleich in mehrfacher Hinsicht verkannt:

2.1. Wirtschaftliches Eigentum und Mietvertrag

Von entscheidender Bedeutung ist, ob die an die Mutter des Erstbeschuldigten vermietete Wohnung auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der zivilrechtlichen Eigentümerin, der X-GmbH, zuzurechnen ist. Der Grundbuchsstand ist insoweit nicht relevant.

Dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht bei der X-GmbH liegt, haben die Beschuldigten im Laufe des Verfahrens sehr gute Gründe vorgebracht.

Insbesondere der Umstand, dass ein Fünftel des Gebäudes, de facto also die gegenständliche Wohnung, von vornherein gar nicht als Betriebsvermögen aktiviert wurde, stellt ein wichtiges Indiz dafür dar.

Hierauf geht die Begründung aber überhaupt nicht ein. Dies gilt auch für den erheblichen Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwand im Zusammenhang mit der gegenständlichen Wohnung angefallen, der nicht aus dem Vermögen der X-GmbH getragen wurde.

Demnach steht die vorliegende Begründung im Widerspruch mit sich selbst. Gerade die Feststellung, dass keine Aktivierung des entsprechenden Gebäudeanteils (Dachgeschosswohnung) erfolgt ist, spricht für das Vorbringen der Beschuldigten und dagegen, dass der objektive Tatbestand einer Abgabenhinterziehung bewirkt wurde.

Da sich der Spruchsenat mit diesem Parteinvorbringen in der Begründung seines Erkenntnisses konkret gar nicht erst befasst hat, ist das Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit belastet.

Dass hier wesentliches Vorbringen nicht im abgabenrechtlich relevanten Kontext gewürdigt wurde, zeigt auch, dass die Absicherung des Wohnrechts der Mutter des Erstbeschuldigten durch einen kündigungsgeschützten Mietvertrag offenbar als eine Art von Rechtfertigung der Beschuldigten für eine ungerechtfertigte Vermögensverschiebung verstanden wurde.

Tatsächlich ging es den Beschuldigten im Verfahren vor dem Spruchsenat aber einzig darum, die Hintergründe und das Erfordernis einer zivilrechtlichen Vereinbarung in Bezug auf die gegenständliche Wohnung zu erläutern, obwohl diese in steuerlicher Betrachtungsweise - entgegen dem Grundbuchsstand - dem Familienkreis als wirtschaftliches Eigentum zuzuordnen war. Gerade der Fortbestand dieses wirtschaftlichen Eigentums sollte durch den Mietvertrag auch zivilrechtlich abgesichert werden.

2.2. Vorteilsausgleich und fehlende Bereicherungsabsicht

Selbst wenn sich der Spruchsenat im Rahmen der Begründung mit dem Vorbringen zum wirtschaftlichen Eigentum auseinandergesetzt hätte und letztlich - aus welchen Gründen auch immer - zum Ergebnis gelangt wäre, dass dieses bei der X-GmbH lag, hätte sich der Spruchsenat auch mit dem Vorbringen zum Vorteilsausgleich und der fehlenden Bereicherungsabsicht befassen müssen.

Dieses Vorbringen wurde jedoch schlicht ignoriert.

Hätte er dies aber getan, wäre er zu dem Ergebnis gelangt, dass die Familie F. umfangreiche (Anschaffungs-) Investitionen in das Gebäude und den Mietgegenstand getätigt hatte. Dieser Vorteil wurde zugunsten der zivilrechtlichen Eigentümerin jedoch nie buchhalterisch erfasst. Eine allfällig zu günstig an die zivilrechtliche Eigentümerin verrechnete Miete wurde dadurch kompensiert. Aufgrund dieses Vorteilsausgleich konnte eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG gar nicht vorliegen.

Schließlich hätte sich der Spruchsenat in dem Fall, dass er einen solchen Vorteilsausgleich nicht anerkannt hätte, auch damit auseinandersetzen müssen, ob – im Hinblick auf die privat getätigten und im Verfahren objektivierten Investitionen - der Wille bestand, die Mieterin als nahestehende Person zu bereichern.

Als Indiz gegen einen derartigen Bereicherungswillen hätte der Spruchsenat auch würdigen müssen, dass Herr Bf. und sein Bruder E.F. gegenwärtig selbst je eine Wohnung im Haus ***13*** von der Gesellschaft mieten. Die entsprechenden Mietverträge lagen im Zeitpunkt der Außenprüfung vor und die verrechnete Miete wurde vom Prüfer als marktüblich bewertet.

Warum der Erstbeschuldigte als Geschäftsführer einerseits seiner Mutter grundlos einen Vorteil einräumen, andererseits bei sich selbst und seinem Bruder aber auf strikte Compliance achten sollte, stellt einen Widerspruch dar, den der Spruchsenat im Rahmen seines Erkenntnisses zugunsten der Beschuldigten hätte aufgreifen müssen.

2.3. Fazit

Hätte sich der Spruchsenat mit all dem auseinandergesetzt, hätte er erkannt, dass mangels Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG weder der objektive noch der subjektive Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) verwirklicht sein kann. So aber hat er das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit belastet.

III. Zum sonstigen nichtabzugsfähigen Aufwand

1. Zeitschriften (BAAG: EUR 6.361,35)

1.1. Parteinenvorbringen

Wie bereits in der Stellungnahme vom 18. Dezember 2018 ausgeführt, liegt der Geschäftsgegenstand der X-GmbH im An- und Verkauf von Immobilien und deren Vermietung. Selbstverständlich handelt es sich daher bei den infrage stehenden Druckwerken um solche, die einen einschlägigen Fachbezug im Sinne berufs- und marktrelevanter Informationen aufweisen. Damit, dass die Außenprüfung hier den Betriebsausgabenabzug versagen würde, musste keineswegs gerechnet werden.

Die Rechtsprechung nimmt bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit stets eine Abwägung anhand der Umstände des Einzelfalles vor. Klarerweise ist die darüber anzustellende Beurteilung nicht immer eindeutig vorzunehmen.

Selbst wenn daher im vorliegenden Fall die Außenprüfung mit der Versagung der Abzugsfähigkeit richtig gelegen hätte, erschiene der Vorwurf strafbaren Verhaltens völlig überzogen, da die Geltendmachung als abzugsfähiger Aufwand im konkreten Fall keinesfalls auffallend sorglos und damit letztlich nicht strafbar erfolgt ist.

1.2. Mangelhafte Begründung

Dem hält die Begründung des angefochtenen Erkenntnisses letztlich die Ausführungen des Amtsbeauftragten entgegen und verweist leitsatzartig auf VwGH Rechtsprechung, die nicht im finanzstrafrechtlichen Kontext ergangen ist. All das greift freilich zu kurz:

a) Strafrechtliche Beweisgrundsätze

Augenscheinlich wurde lediglich eine Würdigung nach abgabenrechtlichen Grundsätzen angestellt. Die zitierte VwGH-Judikatur ist demnach auch bloß von abgabenrechtlichen Beweisgrundsätzen getragen. Immerhin räumt der Spruchsenats aber indirekt ein, dass die Beurteilung der Abzugsfähigkeit stets bezogen auf den Einzelfall vorzunehmen ist, wobei sich stets die Frage nach der Berufsbezogenheit der Druckwerke stellt, die vom Steuerpflichtigen darzutun sei.

In strafrechtlicher Hinsicht erscheint diese Beweislastverteilung freilich verkehrt, da es zweifellos der Strafbehörde obliegt, die mangelnde Abzugsfähigkeit und damit auch die fehlende Berufsbezogenheit nachzuweisen.

Dazu hätte es aber einer beweiswürdigenden Auseinandersetzung mit den konkreten berufsbezogenen Inhalten der Zeitschriften bedürft. Diese ist jedoch nicht erfolgt, zumal der Geschäftsführer, Herr Bf., im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu diesem Sachverhaltskomplex gar nicht erst befragt wurde.

Die strafrelevanten Erwägungen des Spruchsenats bleiben daher unklar und lassen so den Schluss nicht zu, warum im konkreten Fall in objektiver Hinsicht vom Vorliegen einer Abgabenverkürzung ausgegangen wurde.

b) Konkrete Erwägungen zum Verschulden fehlen

Selbst wenn eine solche vorliegen würde, müsste - in subjektiver Hinsicht - die weitere Frage gestellt werden, von welchen näheren Umständen die Geltendmachung der Betriebskosten konkret begleitet war.

Dass bei einem Unternehmen von der Größe die X-GmbH der Geschäftsführer die einzelnen Geschäftsfälle nicht selbst verbucht und Steuererklärungen erstellt, sondern sich zur Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten interner und externer Ressourcen (Steuerberater) bedient, muss nicht eigens betont werden. Nur eine angemessene Kontrollpflicht bleibt in Fällen wirksamer Aufgabendelegation bestehen.

Im Lichte dieser angemessenen Kontrollpflicht sollte freilich auch eine Rolle spielen, dass die Aufwendungen für die hier gegenständlichen Abonnements von insgesamt EUR 6.361,35 in einem mehrjährigen Betrachtungszeitraum (sechs Jahre) angefallen sind. Im Durchschnitt ergibt sich hieraus ein steuerliches Mehrergebnis von nur rund EUR 200,- pro Jahr (!).

Auch der sorgfältigste Geschäftsführer kann aber nicht jede Rechnung auf ihre Abzugsfähigkeit anlässlich der Einreichung der Steuererklärungen nachprüfen. Eine derart weitreichende Kontrollpflicht besteht nicht, zumal dadurch jede Arbeitsteilung bei der abgabenrechtlichen Pflichtenwahrnehmung ad absurdum geführt würde.

Geht man nun davon aus, dass es hierzu einem abgabenrechtlich relevanten Pflichtenverstoß gekommen ist, wären notwendigerweise jene konkreten Begleitumstände zu erheben gewesen, die dafür ursächlich waren. Erst in Kenntnis dieser Umstände kann die strafrechtliche Beurteilung vorgenommen werden, ob Herrn Bf. vorgeworfen werden kann, in auffallend sorgloser oder gar vorsätzlicher Weise agiert zu haben.

Auch dazu fehlt aber jede Auseinandersetzung in der Begründung, zumal - wie bereits oben ausgeführt - der Geschäftsführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch gar nicht erst zu diesem Faktum befragt wurde.

Die konkreten Erwägungen des Spruchsenats sind daher nicht nachzuvollziehen.

Bloß der pauschale Verweis (ausgangs der Begründung nach lit. c) darauf, „dass als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person beim Erstbeschuldigten von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen ist“, kann freilich den Anforderungen einer gesetzmäßigen Begründung nicht genügen.

c) Fazit

Grobes Verschulden kann Herrn Bf. hier nicht angelastet werden. Hätte sich der Spruchsenat mit all dem befasst, wäre jedenfalls ein für die Beschuldigten günstigeres Erkenntnis erlassen worden. Auch insoweit ist daher das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit belastet.

2. Masterlehrgang 2011 (BMG: EUR 9.120)

2.1. Parteivorbringen

Im Rahmen der Stellungnahmen der Beschuldigten wurde vorgebracht, dass schon im Rahmen der Außenprüfung eine besonders strenge und möglicherweise überzogene Beurteilung des maßgeblichen Sachverhalts angestellt wurde; dies wohl auch deshalb, weil der Prüfer zunächst irrig davon ausgegangen war, dass die Aufwendungen dieses Masterlehrgangs für die Gattin des Geschäftsführers getragen wurden, nicht aber - entsprechend den Tatsachen - für diesen selbst.

Bei (ungetrübter) Betrachtung wäre es wohl mit Blick auf die einschlägige Rechtsprechung des VwGH schon in objektiver Hinsicht nicht zur Versagung des Betriebsausgabenabzuges gekommen.

Aber auch wenn die Hinzurechnung dieser Betriebskosten im Rahmen der Außenprüfung zu Recht erfolgt wäre, wäre im Strafverfahren zu attestieren, dass aufgrund der klaren beruflichen Verwertungsmöglichkeit des durch die Fortbildung vermittelten Wissens keinesfalls auffallend sorglos dabei gehandelt wurde, von der Abzugsfähigkeit der konkreten Aufwendungen in der maßgeblichen Körperschaftsteuererklärung auszugehen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung kann daher auch in Bezug auf dieses Faktum nach strafrechtlichen Beweisgrundsätzen nicht davon ausgegangen werden, dass in objektiver und subjektiver Hinsicht eine strafbare Abgabenverkürzung bewirkt worden wäre.

2.2. Mangelhafte Begründung

Dem hält die Begründung des angefochtenen Erkenntnisses entgegen: „dass im konkreten Fall, weil die Körperschaft als Kostenträger vorliegt jedenfalls das Trennungsprinzip einzuhalten ist. Das infrage stehende MBA-Studium des Erstbeschuldigten wurde jedenfalls nur aufgrund seiner Gesellschafterstellung durch die Gesellschaft getragen und wäre nicht jeden beliebigen Mitarbeiter aufgrund der betrieblichen Notwendigkeit zugestanden. Fremdüblichkeit liegt also nicht vor.“

a) Antizipative Beweiswürdigung

Zunächst ist hierzu anzumerken, dass hinsichtlich der Frage, ob auch anderen Mitarbeitern der Zweitbeschuldigten ein vergleichbarer Aus- und Weiterbildungsaufwand gewährt worden wäre, keine Ermittlungen durchgeführt wurden und auch kein Beweisergebnis vorliegt, aufgrund dessen obige Ausführungen objektivierbar sind. Tatsächlich handelt es sich hier um eine reine Mutmaßung, die überdies nicht zutreffend ist.

Wäre nämlich der Geschäftsführer durch den Spruchsenat zu diesem Faktum befragt worden, hätte er zu Protokoll geben können, dass die X-GmbH in der Vergangenheit sehr wohl auch hohe Fortbildungskosten für andere Mitarbeiter übernommen hat. So wurde etwa einer Angestellten die Ausbildung zur diplomierten Bilanzbuchhalterin ermöglicht bzw. finanziert

(zweijähriger Kurs, Prüfungsgebühren, Lernurlaub), also eine durchaus vergleichbare Fortbildungsmaßnahme.

Tatsächlich aber geht die Frage, ob auch anderen Mitarbeitern eine vergleichbare Ausbildung gewährt worden wäre, an der tatsächlich maßgeblichen Sach- und Rechtsfrage vorbei. Denn nach hA ist völlig unstrittig, dass Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn sie im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Eine solche begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Warum dieser abgabenrechtliche Grundsatz nach Ansicht des Spruchsenats nicht auch für den Geschäftsführer einer GmbH gelten soll, mag er auch gleichzeitig deren Gesellschafter sein, ist völlig unbegreiflich.

Tatsächlich geht der Spruchsenat augenscheinlich in der Interpretation des Trennungsgrundsatzes fehl und wendet deshalb die etablierte Rechtslage zur Anerkennung des Betriebsausgabenabzuges bei Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen unrichtig an. Ansonsten hätte der Spruchsenat nämlich erkannt, dass die durch das Executive MBA Studium vermittelten Kenntnisse z.B. im Bereich der Mitarbeiterführung und Unternehmensorganisation selbstverständlich für Herrn F. als Geschäftsführer eines großen Unternehmens zur Berufsausübung zweifellos von Nutzen sind. Überdies konnte er sich im Rahmen dieses Studiums auch fach einschlägig spezialisieren, indem er seine Master-These der Vergleichbarkeit der europäischen mit der amerikanischen Immobilienbranche widmete. Auch das dadurch vermittelte Wissen konnte selbstverständlich und gerade im Rahmen des Geschäftszweiges der X-GmbH verwertet werden. Ein objektiver Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit dem ausgeübten Beruf ist sohin klar erkennbar.

Daher wäre schon in objektiver Hinsicht und insbesondere nach strafrechtlichen Grundsätzen davon auszugehen gewesen, dass nicht von einer Abgabenhinterziehung infolge eines zu Unrecht geltend gemachten Betriebsausgabenabzuges ausgegangen werden kann.

b) Konkrete Erwägungen zum Verschulden fehlen

Selbst wenn man - aus welchen Gründen auch immer - davon ausgehen wollte, dass der Betriebsausgabenabzug im vorliegenden Fall zu Unrecht erfolgte, bliebe wiederum völlig offen, warum der Spruchsenat hier - in subjektiver Hinsicht - von einem vorsätzlichen Verhalten ausgegangen ist. Erneut fehlen vorliegend jegliche Ansatzpunkte für ein Verschulden des Geschäftsführers.

Schon auf den ersten Blick liegt aufgrund der eindeutigen Verwertbarkeit und des auf der Hand liegenden Nutzens der Studieninhalte eine irrtümliche Geltendmachung des Betriebsausgabenabzuges näher, als eine sorglose oder gar vorsätzliche Verhaltensweise. Abgesehen davon wurden die konkreten Vorgänge und die damit im Zusammenhang stehende

Willensbildung rund um die Geltendmachung des Betriebsausgabenabzuges im bisherigen Verfahren nie hinterfragt.

Auch in diesem Fall kann der pauschale (bereits oben zitierte) Hinweis darauf, dass bei einer erfahrenen und im Wirtschaftsleben stehende Person wie dem Erstbeschuldigten die Kenntnisse der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen sei, einer gesetzmäßigen Begründung nicht genügen, um in nachvollziehbarer Weise darzulegen, warum der Abzug der Weiterbildungskosten als Betriebskosten auch bei sorgfaltsgemäßen Handeln nicht nahelag.

Entsprechend haftet dem angefochtenen Erkenntnis auch hinsichtlich dieses Faktums wesentliche Begründungsmangel an. Bei verständiger Abwägung aller Umstände wäre das Erkenntnis für die Beschuldigten auch unter diesem Aspekt zweifellos günstiger ausgefallen. Das Erkenntnis ist daher auch in dieser Hinsicht rechtswidrig und aufzuheben.

3. Vase im Wert von EUR 650

3.1. Parteivorbringen

In Bezug auf dieses Werbegeschenk konnte im Rahmen der Außenprüfung die Nachweissituation im Zeitpunkt der Geltendmachung der Betriebsausgaben nicht mehr verlässlich aufgeklärt werden (Sponsoring o.Ä.). Es scheint daher auch möglich, dass es bei der Erstellung der betreffenden Körperschaftsteuererklärung zu einem Versehen gekommen ist, sodass der bezugshabende Aufwand nicht vorsorglich im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung hinzugerechnet wurde.

Dass nach der Lebenserfahrung derartige Versehen auch im Rahmen sorgfältiger Unternehmensorganisation Vorkommen, ist eine allgemein bekannte Tatsache; dies zumal niemanden zugemutet werden kann, dauerhaft einen so hohen Grad an Aufmerksamkeit einzuhalten, bei dem jeder Fehler ausgeschlossen wird.

Paradebeispiel in der Literatur sind Buchungs- oder Eingabefehler, also Flüchtigkeitsfehler, die dem hier vorliegenden durchaus vergleichbar sind. Derartige Fehler sind somit nicht geeignet, einen strafbewährten Fahrlässigkeitsvorwurf zu begründen.

Dies sollte auch im vorliegenden Fall gelten.

3.2. Mangelhafte Begründung

Dem hielt der Spruchsenat knapp entgegen, „dass hier im Zusammenhang mit dem übrigen Beweisergebnis von bedingtem Vorsatz auszugehen sei.“

Ignorieren von Parteivorbringen - Verschulden tatsächlich unbegründet

Auch dieses Begründungsfragment kann freilich den Anforderungen des [§ 139 FinStrG](#) nicht genügen, zumal dabei auf die Einwendungen der Beschuldigten nicht einmal ansatzweise eingegangen wird.

So bleibt völlig unklar, warum der Spruchsenat bei einem derart großen Immobilienunternehmen von über 300 Wohnungseigentumsobjekten mit entsprechenden Aufwendungen davon ausgeht, als hätte es der Geschäftsführer notwendig, eine Vase im Wert von EUR 650 vorsätzlich in das Rechnungswesen „hineinzuschummeln“, um sich Abgaben im Bagatellbereich zu ersparen.

Wenn man schon einen Zusammenhang mit den anderen inkriminierten Fakten herstellen wollte, so doch den, dass abseits des Sonderthemas „Miete“ ein Prüfungsergebnis erzielt wurde, das für einen 6-jährigen Prüfungszeitraum völlig unauffällig ist und - im Gegenteil - auf einen sehr sorgfältigen Umgang mit den abgabenrechtlichen Pflichten schließen lässt.

Auch auf obige Ausführungen zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten im konkreten Unternehmen ist hinzuweisen, sodass auch hier völlig offenbleibt, wie sich die Vase zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben „verirren“ konnte.

Somit wird letztlich auch zu diesem Faktum festzustellen sein, dass den Geschäftsführer kein (schweres) Verschulden an der eingetretenen Verkürzung trifft.

IV. Fazit und Anträge

Bei verständiger Würdigung des Parteivorbringens erscheint es in den wesentlichen Punkten des Verfahrens äußerst fraglich, ob überhaupt in objektiver Hinsicht der Tatbestand einer Abgabenverkürzung im Sinne der §§ 33 Abs. 1 oder 34 FinStrG verwirklicht wurde. In subjektiver Hinsicht ist jedenfalls generell nicht von einem strafbaren (qualifiziert) schuldhaften Verhalten auszugehen.

Die Beschwerdeführerin stellt daher den

ANTRAG,

der Beschwerde stattzugeben und das angefochtene Erkenntnis aufzuheben sowie die Einstellung des Verfahrens zu verfügen.“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes brachte der Bf. ergänzend vor, seit dem Tode seines Vaters im Jahre 2008 Alleingeschäftsführer des belangten Verbandes gewesen zu sein. Zuvor habe er ab 1999 die Geschäfte gemeinsam mit seinem Vater geführt.

Aktuell leite er ein Unternehmen mit mehr als 300 Wohneinheiten und einen Umsatz von ca. € 5.000.000,00 und sein Bestreben sei es immer gewesen, die Geschäfte gesetzeskonform und steuerehrlich zu führen.

Die steuerliche Behandlung der Wohnung seiner Eltern habe er als Geschäftsführer so übernommen und diese weitergeführt. Es habe in den letzten 20 Jahren zwei Prüfungen gegeben, die, mit Ausnahme der nunmehr festgestellten Gewinnausschüttung, zu keinen nennenswerten Ergebnissen geführt hätten. Die Ergebnisse der Außenprüfung habe er als einen von seinem Steuerberater angeratenen Kompromiss gesehen. Keinesfalls sollte darin ein Schuldeingeständnis liegen.

Die Belege seien von einer Buchhalterin der GmbH verbucht und in der Folge die Steuererklärungen von der steuerlichen Vertretung erstellt worden.

Bei der als Betriebsausgabe abgesetzten Vase handle es sich um ein offenkundiges Versehen. Im Zusammenhang mit den Zeitungen sehe er einen betrieblichen Zusammenhang, zumal diese auch den Kunden zur Einsicht zu Verfügung gestellt worden seien. Die steuerliche Geltendmachung des Masterstudiums habe er sowohl mit Buchhalterin und dem Steuerberater besprochen und diese hätten dahingehend keine Bedenken geäußert.

Es liege dem Bf. insgesamt fern, vorsätzlich Abgaben zu verkürzen und er verweise auf eine Jahrzehntelange ordnungsgemäße Führung eines Betriebes von nicht unbeachtlicher Größe.

Zu den aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gab der Bf. an, sein monatliches Nettoeinkommen betrage ca. € 10.000,00. Als Vermögen nannte er Firmenanteile im Wert von ca. 20 Millionen Euro. Er habe Sorgepflichten für 2 Kinder.

Zur wirtschaftlichen Situation des belangten Verbandes Fa. X-GmbH gab der Bf. an, die Fa. X-GmbH laufe stabil. Für das Jahr 2020 werde ein Jahresgewinn von ca. 1 Million Euro erwartet.

Zur verdeckten Gewinnausschüttung „Miete Adresse3“ wurde der Bf. befragt, ob er die laut Beschwerde von der Mutter C.D. privat getragenen Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, die behaupteter Weise höher gewesen seien als der Vorteil aus der zu gering bezahlten Miete, näher benennen, beziffern und zeitraummäßig konkretisieren bzw. anhand von Belegen nachweisen könne? Dazu führte der Bf. aus, als Geschäftsführer könne er nur sagen, dass seitens der GmbH nie etwas für die Wohnung der Mutter bezahlt worden sei. Wenn ihm die Mutter darauf angesprochen habe, dass bestimmte Reparaturen und Sanierungen durchzuführen wären, wie etwa Fenstersanierung, ausbessern der Böden bzw. Warmwassertherme (Wartungsarbeiten) dann habe er darauf verwiesen, dass er ihr die entsprechenden Handwerker organisieren könne, aber finanziell müsse sie die Kosten selbst tragen. Die Hauptmotivation für den Abschluss des Mietvertrages 2008 sei in der Absicherung der Mutter in Bezug auf das Wohnrecht gelegen. Eine Vereinbarung betreffend den behaupteten Vorteilsausgleich habe es nicht gegeben.

Auf die Frage, ob der Grund, dass 20% der Anschaffungskosten der Immobilie nicht aktiviert wurden, darin liegen könne, dass Grund und Boden aus der AfA-Bemessungsgrundlage ausgeschieden wurde, wurde geantwortet, was damals genau gedacht worden sei, sei heute nicht mehr nachvollziehbar.

Auf den Vorhalt, mit Mietvertrag vom 5.1.2008 zwischen dem belangten Verband einerseits und O. und C.D. andererseits, sei eine jährliche Miete von € 2.500,00 (inklusive USt) für eine 150 m² große Wohnung der Kategorie A in Adresse3, vereinbart worden, diese entspreche etwa 15% der fremdüblichen Miete, und ob dem Bf. klar gewesen sei, dass er als Geschäftsführer damit zum Vorteil der Eltern und zu Lasten der GmbH auf Mieteinnahmen verzichten habe, antworte der Bf: *„Der Abschluss dieses Mietvertrages wurde von meinem Vater so vorgegeben und da gab es auch keine Diskussion.“*

Der Inhalt des Mietvertrages sei nie Thema einer Besprechung mit der steuerlichen Vertretung gewesen, dies obwohl er eine jährliche Bestandsbewertung durchgeführt und auch die Mieterlöse pro Wohneinheit dem Steuerberater offengelegt habe.

Der Bf. selbst sei seit ca. 2014 Mieter einer Wohnung in Adresse3. Die Miethöhe sei auf Basis von Vergleichswerten kalkuliert worden.

Der Inhalt des Mietvertrages 2008 sei von seinem Vater so vorgegeben worden, da habe es keine Diskussionen gegeben. Für den Bf. sei der Inhalt auch deshalb nicht unlogisch gewesen, weil klar gewesen sei, dass die GmbH keine Aufwendungen für diese Wohnung zu tragen habe.

Der Verteidiger verwies darauf, dass durch die Investitionen das Gebäude von einer „Bruchbude“ zu einer schönen Villa geworden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 bis 49d drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

(3) Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das [§ 25](#) oder [§ 191 StPO](#) nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

5) Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach [§ 49a FinStrG](#) erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß [§ 121a Abs. 4 BAO](#) oder der Mitteilungsfrist nach [§ 109b Abs. 6 EStG 1988](#) verstrichen ist.

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. a FinStrG](#) ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

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

Gemäß [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) handelt vorsätzlich, wer 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.

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.

Verjährung der Strafbarkeit

Mittlerweile ist absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß [§ 31 Abs. 5 FinStrG](#) betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 sowie Kapitalertragsteuer 2008-2010 eingetreten.

Auf Basis der am 2.11.2009 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2008 erging am 16.12.2009 der Umsatzsteuerbescheid 2008, mit dem eine zu geringe Umsatzsteuerschuld offengelegt wurde. Mit Zustellung dieses Bescheides am 19.12.2009 (drei Werktage nach Bescheiddatum) war die Umsatzsteuerverkürzung gemäß [§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) bewirkt und die Tat vollendet. Gemäß [§ 31 Abs. 5 FinStrG](#) ist daher absolute Verjährung der Strafbarkeit betreffend Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 1.214,74 mit Ablauf des 19.12.2019 eingetreten. Betreffend

Umsatzsteuer 2009 (Erstbescheid mit zu geringer Abgabefestsetzung vom 27.1.2011) trat gemäß den obigen Ausführungen eine absolute Verjährung der Strafbarkeit mit 30.1.2021 ein.

Die Kapitalertragsteuerverkürzungen für die Jahre 2008 bis 2010 waren jeweils eine Woche nach verdeckter Ausschüttung (= gleich zu geringe Erträge aus dem Mietverhältnis mit C.D.) bewirkt, indem die selbst zu berechnende Kapitalertragsteuer weder mittels Kapitalertragsteueranmeldung dem Finanzamt offengelegt wurde und auch die Kapitalertragsteuerentrichtung unterblieb. Gemäß § 31 Abs. 1 2. Satz beginnt die Frist für die Verjährung der Strafbarkeit nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet. Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich um eine Erhebungsform der Einkommensteuer, für die die Festsetzungsverjährungsfrist mit Ablauf des Jahres begann (gilt für die Monate 1-11 der jeweiligen Jahre 2008-2010). Für Zeiträume 12/2008, 12/2009 und 12/2010 begann die Verjährungsfrist jeweils am 7. Jänner des Folgejahres, sodass insoweit die absolute Verjährung der Strafbarkeit am 7.1.2019 (für 12/2008), 7.1.2020 (für 12/2009) und 7.1.2021 (für 12/2010) eingetreten ist.

Es war daher insoweit mit Verfahrenseinstellung gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) vorzugehen.

Laut Firmenbuch war der Bf. im Zeitraum vom 29.10.1999 bis 18.6.2007 gemeinsam mit seinem Vater ***14*** Geschäftsführer der Fa. X-GmbH. Seit Juni 2007 und somit in den tatgegenständlichen Zeiträumen war er alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer des belangten Verbandes Fa. X-GmbH und somit auch für die gesetzeskonforme Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen verantwortlich.

Die Gesellschafter X-GmbH waren und sind:

Fa. P-GmbH (99% Anteil),
C.D., geb. ***9*** bis 23.4.2014 (1% Anteil),
der Bf. ab 24.4.2014 (0,5% Anteil) und
E.F., geb. ***12*** ab 24.4.2014 (0,5% Anteil).

Die Gesellschafter der Fa. P-GmbH im Tatzeitraum waren ebenfalls C.D., der Bf. und E.F..

Mit Bericht vom 21.8.2018 wurde eine Außenprüfung des belangten Verbandes Fa. X-GmbH betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2011-2016 abgeschlossen, im Rahmen derer für das gegenständliche Beschwerdeverfahren folgende relevante Feststellungen getroffen wurden.

Verdeckte Gewinnausschüttung betreffend Miete Adresse3

Unter Textziffer 4 dieses Berichtes „Miete Wohnung Adresse3“ wurde festgestellt, dass durch die Gesellschaft eine Wohnung in ***16*** an die ehemalige Gesellschafterin (bis 05/2014)

bzw. Mutter der derzeitigen Gesellschafter, Frau C.D., vermietet wurde. Bei der Liegenschaft an der Adresse Adresse3 handelt es sich um ein Mehrparteienhaus, dass zur Gänze vermietet wird. Im Zuge der Prüfung wurden die Mietverträge bzw. eine Mietenaufstellung für das Objekt abverlangt und dabei festgestellt, dass die Höhe des verrechneten Mietzinses an Frau C.D. deutlich niedriger war, als bei den restlichen Mietern des Objektes. Es erfolgte daher eine Anpassung des Mietzinses durch die Betriebsprüfung auf eine fremdübliche Höhe. Die Differenz zwischen der bisher verrechneten Miete zur fremdüblichen Höhe des Mietzinses stellt eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter dar und wurde dem Betriebsergebnis hinzugerechnet.

Es wurde somit festgestellt, dass für die Jahre 2011-2016 durch die Gesellschaft eine dem Fremdvergleich nicht entsprechende Begünstigung durch Vermietung der Wohnung Adresse3 an C.D., die frühere Gesellschafterin (bis 2014) und Mutter des derzeitigen und bereits im Tatzeitraum verantwortlichen Gesellschafter-Geschäftsführers, Bf., erfolgt ist.

Dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates liegen folgende Differenzen zwischen der von der Mutter des Geschäftsführers und Gesellschafters tatsächlich bezahlten und der festgestellten fremdüblichen Miete zugrunde:

	laut FSB 2008	laut FSB 2009	laut FSB 2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Miete bisher	2.272,72	2.272,72	2.272,72	2.272,72	2.272,72	2.272,72	2.639,64	2.639,64	2.639,64
Miete fremdüblich lt. Prüfung	14.420,13	14.420,13	14.420,13	15.242,21	15.242,21	15.242,21	16.201,39	16.201,39	16.201,39
Differenz/Hinzurechnung	12.147,41	12.147,41	12.147,41	12.969,49	12.969,49	12.969,49	13.561,75	13.561,75	13.561,75

Mit der gegenständlichen Beschwerde wird zunächst nicht in Abrede gestellt, dass seitens der Frau C.D. (Gesellschafterin bis 23.4.2014 und danach den Gesellschaftern nahestehende Person) in den tatgegenständlichen Zeiträumen eine im Fremdvergleich zu geringe Miete an die GmbH geleistet wurde.

Es wird zunächst eingewendet, dass sich die gegenständliche Wohnung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Privateigentum der C.D. befinde, zumal ein Fünftel der ursprünglichen Anschaffungskosten buchhalterisch nicht aktiviert worden sei und auch später getätigte Erhaltung und Instandsetzungsaufwendungen betreffend diese Wohnung auch stets privat getragen worden seien. Eine verdeckte Gewinnausschüttung aus eigenem wirtschaftlichem Eigentum sei denkunmöglich und könne daher nicht vorliegen.

[§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) bestimmt, dass Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen sind, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt (wirtschaftliches Eigentum).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung sowie Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der

Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann (negative Befugnis des Eigentumsrechtes). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 18.5.1995, [93/15/0095](#); VwGH 19.3.2002, [99/14/0286](#); VwGH 28.11.2002, [2001/13/0257](#); VwGH 25.1.2006, [2002/13/0042](#); VwGH 28.11.2007, [2007/14/0021](#); Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tzen 111 und 113; Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 2 Rzen 29 ff).

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass die grundbücherliche Eigentümerin dieser Wohnung unbestritten die Fa. X-GmbH war und auch noch ist. Durch den mit C.D. abgeschlossenen Mietvertrag wurde dieser lediglich ein genau umschriebenes Nutzungsrecht gegen Entgelt mit den Rechten und Pflichten einer Mieterin, jedoch keinesfalls eine einer zivilrechtlichen Eigentümerin ähnliche Stellung eingeräumt, sodass eine steuerliche Zurechnung der gegenständlichen Wohnung zum Privatvermögen der Mieterin schon von vornherein vertraglich ausgeschlossen wurde. Aus § 4 Z. 6 des Mietvertrages ist eindeutig ersichtlich, dass eine beabsichtigte wesentliche Veränderung (Verbesserung) des Mietgegenstandes dem Vermieter schriftlich anzuzeigen ist und der Zustimmung des Vermieters bedarf. Aus § 4 Z. 10 des Mietvertrages geht hervor, dass das Abstellen von Fahrzeugen und Transportmitteln der Zustimmung des Vermieters bedarf. Allein diese einschränkenden Bestimmungen schließen die Annahme eines wirtschaftlichen Eigentumes der Mieterin von vornherein aus.

Der Bf. bringt weiter vor, rund ein Fünftel der Anschaffungskosten für die Baulichkeiten seien von vornherein buchhalterisch nicht angesetzt worden (anstelle von rund EUR 125.000 sei nur rund EUR 100.000 als Gebäude aktiviert worden) und es sei davon auszugehen, dass der nicht aktivierte Teil der Anschaffungskosten privat von der Familie F. getragen worden sei. Auch seien in den Folgejahren keine Zuaktivierungen erfolgt und Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen auf die betreffende Wohnung seien stets privat getragen worden, es seien keine Aufwendungen im Rechnungswesen der Gesellschaft unmittelbar der Wohnung zuordenbar und die privat getragenen Aufwendungen seien höher gewesen, als der Vorteil aus der im Fremdvergleich zu gering bezahlten Miete.

Zu diesem pauschalen Beschwerdevorbringen ist seitens des erkennenden Senates auszuführen, dass dieses weder durch konkrete Benennung noch durch zeitraum- und betragsmäßige Konkretisierung bzw. durch belegmäßigen Nachweis der behaupteten privat getragenen Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde. Die Behauptung des Bf., darin liege ein dem belangten Verband seitens des Gesellschafters (bzw. von seiner Mutter) eingeräumter Vorteil, entbehrt daher einer Grundlage und kann daher nur als zweckgerichtet angesehen werden. Auch der Umstand, dass 20% der Anschaffungskosten der Immobilie nicht aktiviert wurden, wurde nicht näher nachgewiesen und könnte auch im Ausscheiden des Grund und Bodens aus der AfA-Bemessungsgrundlage seine Begründung gehabt haben.

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aus. Davon ist auszugehen, wenn dem Vorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Anteilsinhaber seinerseits der Körperschaft gewährt (vgl. Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 25. Lfg, § 8 Tz 185, mit zahlreichen Beispielen aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist grundsätzlich eine eindeutige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen (vgl. VwGH 22.11.2018, [Ra 2018/15/0037](#), VwGH 16.12.2010, [2007/15/0013](#)).

Eine derartige, einen Fremdvergleich entsprechende eindeutige Vereinbarung wurde seitens des Bf. weder behauptet noch vorgelegt. Über die Behauptung eines Vorteilsausgleichs hinaus hat der Bf. somit weder die Vorteile, die der Gesellschaft seitens der Anteilseigner behaupteter Weise zugewendet worden seien, weder explizit benannt noch beziffert und er konnte auch keine Vereinbarung vorlegen, dass deswegen eine derart geringe Miete an seine Mutter verrechnet wurde, weil sie im Gegenzug Instandsetzungs- bzw. Erhaltungsaufwendungen zu tragen bereit war. Aus Sicht des erkennenden Senates wäre es doch naheliegend gewesen, anlässlich des Abschlusses des Mietvertrages vom 5.1.2008 zwischen dem belangten Verband einerseits und O. und C.D., mit dem zum Vorteil der Eltern des Bf. und damaligen Alleingeschäftsführers eine jährliche Miete von € 2.500,00 (inklusive USt) für eine 150 m² große Wohnung der Kategorie A in Adresse3, vereinbart wurde, in diesem Vertrag auch die von den Mietern privat zu tragenden Instandsetzungs- bzw. Erhaltungsaufwendungen im Vorhinein genau zu benennen, zu beziffern und zu bezeichnen und somit fremdüblich zu vereinbaren.

Bedenkt man, dass der Bf. zum Zeitpunkt des Abschlusses des zugrundeliegenden Mietvertrages vom 5.1.2008 alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer des belangten Verbandes Fa. X-GmbH war und die mit den Eltern vereinbarte Miete ca. 15 % der fremdüblichen Miete, die unbestritten mit anderen Familienmitgliedern für in demselben Haus befindliche Wohnungen vereinbart wurde, so kann aus diesem Sachverhalt eindeutig auf eine Vorteilsgewährungsabsicht geschlossen werden. Dem Bf. war daher die Höhe der fremdüblichen Miete bekannt und auch, dass seine Mutter (den Gesellschaftern nahestehende Person) eine im Fremdvergleich viel zu geringe jährliche Miete an den belangten Verband zahlte und dadurch begünstigt wurde. Dies zum Nachteil der Körperschaft, die dadurch zu geringe Mieteinnahmen lukrierte und der Besteuerung in den jährlichen Steuererklärungen unterzog.

Bei einer derart niedrigen Miete, die der Bf. jährlich an seine Mutter im Ausmaß von unter 20% einer fremdüblichen Miete verrechnet hat, ist der Spruchsenat aus Sicht des erkennenden Senates in subjektiver Hinsicht zu Recht davon ausgegangen, dass es der Bf. jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, im Fremdvergleich zu geringe Mieteinnahmen im Rahmen der GmbH zu versteuern und damit Umsatz- und Körperschaftsteuer in zu geringem Ausmaß offenzulegen und zu entrichten. Auch wusste der

Bf. aus seiner langjährigen Erfahrung als Geschäftsführer des belangten Verbandes und auch aufgrund seiner akademischen Ausbildung, dass eine Vorteilsgewährung an die Gesellschafter (verdeckte Gewinnausschüttung) der Kapitalertragsteuer unterliegt und diese an die Abgabenbehörde zu melden und zu entrichten ist. Eine gegenteilige Annahme wäre bei einem wirtschaftlich ausgebildeten Geschäftsführer (Ausbildung „Master of Business“) nicht der Lebenserfahrung entsprechend.

Das Motiv für diese Vorgangsweise ist nach Ansicht des erkennenden Senates in einer familiären Rücksichtnahme des Bf. gegenüber den Eltern gelegen. Der Bf. hat eine von seinem Vater angeordnete Vorgangsweise übernommen und unter Rücksichtnahme auf die Mutter beibehalten, obwohl er nach dem Eindruck des Senates - angesichts der geringen Miete für die Wohnung der Mutter und der betragsmäßig und zeitraummäßig nicht benennbaren, von der Mutter selbst getragenen Investitionen in deren Wohnung - selbst Zweifel an der steuerlichen Unbedenklichkeit dieser Vorgangsweise gehabt hat.

Insoweit hat der Spruchsenat die für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinstrG erforderliche subjektive Tatseite des Eventualvorsatzes zu Recht angenommen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung (Bericht vom 21.8.2018) wurde auch festgestellt, dass Aufwendungen, die der nichtbetrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, ins Rechenwerk der X-GmbH aufgenommen wurden und sowohl im Rahmen der Körperschaftsteuer als auch der Umsatzsteuer zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage geführt haben.

Als finanzstrafrechtlich relevant wurden seitens des Spruchsenates folgende Aufwände (siehe BP-Bericht Tz. 3) gesehen:

Abonnement Frankfurter Allgemeine, Zürcher, Trend und Wirtschaftsblatt 2011-2016:

Wenngleich, wie in der Beschwerde dargestellt, diese Zeitungen bzw. Zeitschriften durchaus einen betrieblichen Nutzen hatten, liegt dennoch, wie im angefochtenen Erkenntnis und im Bericht über die Außenprüfung zutreffend dargestellt, keine steuerlich abzugsfähige Fachliteratur für die Immobilienbranche vor, zumal die Inhalte dieser Druckwerke durchaus auch von Interesse für alle Teilnehmer im Wirtschaftsleben und somit nicht rein berufsspezifisch sind.

Zu Recht bringt der Bf. jedoch in subjektiver Hinsicht vor, dass bei einem Unternehmen von der Größe der X-GmbH der Geschäftsführer die einzelnen Geschäftsfälle nicht selbst verbucht und Steuererklärungen erstellt, sondern sich zur Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten interner und externer Ressourcen (Steuerberater) bedient, muss nicht eigens betont werden. Nur eine angemessene Kontrollpflicht bleibt in Fällen wirksamer Aufgabendelegation bestehen.

Für finanzstrafrechtlich relevantes Auswahl- bzw. Überwachungsverschulden des Bf. in Form eines Vorsatzes bzw. einer groben Fahrlässigkeit geben die Verfahrensergebnisse keine

Anhaltspunkte. Der Bf. hat sich für die Erfüllung seiner steuerlichen Belange qualifizierter Erfüllungsgehilfen bedient und konnte auf die richtige steuerliche Behandlung die an die Buchhaltung übermittelten Belege vertrauen.

Genauso verhält es sich mit dem **Masterlehrgang 2011: Ausbildung „Master of Business“** i.H.v. € 9.120,00 des Bf.

Derartige Aufwendungen stellen – bei Fremdüblichkeit – grundsätzlich steuerlich abzugsfähigen Aufwand dar und der Bf. hat unwiderlegt vorgebracht, dass derartige Aufwendungen auch für Personen des Unternehmens getragen wurden, denen keine Gesellschafterstellung zukam. So wurde konkret eingewendet, dass einer Mitarbeiterin des Betriebes die Ausbildung zur Bilanzbuchhalterin bezahlt wurde. Es bestehen daher schon objektiv Zweifel am Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung und auch in subjektiver Hinsicht kann aus Sicht des erkennenden Senates dem Bf. kein finanzstrafrechtlich relevantes Verschulden (weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit) – bei Beauftragung von Erfüllungsgehilfen zur Erledigung seiner steuerlichen Belange – in Form eines Überwachungsverschuldens angelastet werden.

Im Jahr 2016 wurde ein **Werbegeschenk Vase** i.H.v. € 650,00 am Konto 6500 - Werbung, Repräsentation gebucht, wobei jedoch der Werbezweck nach den Angaben der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen werden konnte.

Diese Sachverhalte (Zeitungen, Masterstudienlehrgang, Vase) führten entsprechend zur Korrektur der Bemessungsgrundlagen für Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer bzw. zur Feststellung einer verdeckten Ausschüttung. Der Bf. bringt in der Beschwerde vor, ein derartiges Versehen könne auch im Rahmen sorgfältiger Unternehmensorganisation vorkommen. Es habe sich dabei um einen Buchungs- oder Eingabefehler, also Flüchtigkeitsfehler, welcher nicht einmal geeignet sei, einen Fahrlässigkeitsvorwurf zu begründen.

Aufgrund der im Finanzstrafverfahren gegenüber dem Abgabenverfahren geänderten Beweislast hält es der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichtes nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erwiesen, dass hier zum Vorteil eines Gesellschafters seitens der GmbH Aufwendungen getragen wurden. Somit ist das Vorliegen einer Gewinnausschüttung einerseits und auch eine zumindest grob fahrlässige Geltendmachung eines nicht betrieblich veranlassten Aufwandes andererseits insoweit nicht nachweisbar.

Dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates wurde folgende Berechnung der Verkürzungsbeträge, welche der von der Finanzstrafbehörde modifizierten Anschuldigung in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten an den Spruchsenat zugrunde gelegt sind:

	laut FSB 2008	laut FSB 2009	laut FSB 2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Miete bisher	2.272,72	2.272,72	2.272,72	2.272,72	2.272,72	2.272,72	2.639,64	2.639,64	2.639,64
Miete fremdüblich lt. Prüfung	14.420,13	14.420,13	14.420,13	15.242,21	15.242,21	15.242,21	16.201,39	16.201,39	16.201,39
Differenz/Hinzurechnung	12.147,41	12.147,41	12.147,41	12.969,49	12.969,49	12.969,49	13.561,75	13.561,75	13.561,75
+ Master + Mallorca				9.120,00					3.244,45
+ Umsatzsteuernachzahlung	1.214,74	1.214,74	1.214,74	1.296,95	1.296,95	1.296,95	1.356,17	1.356,17	1.356,17
= Nettoausschüttung	13.362,15	13.362,15	13.362,15	23.386,44	14.266,44	14.266,44	14.917,92	14.917,92	18.162,37
+ KEST (33,3333%)	4.454,05	4.454,05	4.454,05	7.795,47	4.755,48	4.755,48	4.972,64	4.972,64	6.889,18
Bruttoausschüttung	17.816,20	17.816,20	17.816,20	31.181,91	19.021,91	19.021,91	19.890,56	19.890,56	25.051,55
davon 25% Kapitalertragsteuer	4.454,05	4.454,05	4.454,05	7.795,48	4.755,48	4.755,48	4.972,64	4.972,64	6.889,18
									47.503,04
Einkünfte aus GW				2011	2012	2013	2014	2015	2016
Vor BP				784.034,69	821.341,32	1.055.510,89	819.704,91	479.900,24	208.737,16
- USt Passivierung				1.296,95	1.296,95	1.296,95	1.356,17	1.356,17	1.356,17
+ verdeckte Ausschüttung				23.386,44	14.266,44	14.266,44	14.917,92	14.917,92	18.162,37
+ Fachliteratur (inkl Vase 2014)				509,82	879,42	923,84	2.037,26	1.519,23	1.141,78
Nach BP				806.634,00	835.190,23	1.069.404,22	835.303,92	494.981,22	226.685,14
anrechenbare KEST				944,28	1.106,64	1.887,35	226,15	100,24	223,66
Verlustvortrag				1.080.297,30	475.321,80	-			
anrechenbare MiKoSt				1.750,00					
abgezogene Verluste				604.975,50					
offen für Folgejahr				475.321,80					
Einkommen				201.658,50	359.868,43				
KoSt bisher				46.308,00	81.161,00	261.990,00	204.700,00	119.875,00	51.961,00
KoSt lt. BP				47.720,00	88.860,00	267.351,00	208.600,00	123.645,00	56.448,00
Nachforderung				1.412,00	7.699,00	5.361,00	3.900,00	3.770,00	4.487,00
									26.629,00
									82.091,41 € Gesamtnachforderung

Soweit sich die vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge auf die seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannten Aufwendungen für Fachliteratur (Abonnement Frankfurter Allgemeine, Zürcher, Trend und Wirtschaftsblatt 2011-2016), für Masterlehrgang 2011 sowie für Vase 2016 beziehen, waren diese aus dem strafbestimmenden Wertbetrag auszuscheiden und insoweit das gegen den Bf. geführte Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen (siehe Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses).

Schuldspruch des belangten Verbandes

Gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG sind für von der Finanzstrafbehörde zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden die §§ 2, 3, 4 Abs. 1, 5, 10, 11 und 12 Abs. 2 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes sinngemäß anzuwenden. Die Verbandsgeldbuße ist nach der für das Finanzvergehen, für das der Verband verantwortlich ist, angedrohten Geldstrafe zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen dieses Abschnittes, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.

Gemäß § 2 Abs. 1 VbVG ist Entscheidungsträger im Sinne dieses Gesetzes, wer

1. Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist ist oder aufgrund organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht in vergleichbarer Weise dazu befugt ist, den Verband nach außen zu vertreten,
2. Mitglied des Aufsichtsrates oder des Verwaltungsrates ist oder sonst Kontrollbefugnisse in leitender Stellung ausübt, oder
3. sonst maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung des Verbandes ausübt.

Gemäß § 3 Abs. 1 VbVG ist ein Verband unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 für eine Straftat verantwortlich, wenn

1. die Tat zu seinen Gunsten begangen worden ist oder
2. durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen.

Gemäß § 3 Abs. 2 VbVG ist für Straftaten eines Entscheidungsträgers der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.

§ 4 Abs. 1 VbVG lautet:

Ist ein Verband für eine Straftat verantwortlich, so ist über ihn eine Verbandsgeldbuße zu verhängen.

Aus § 28a Abs. 2 FinStrG iVm § 2 Abs. 1 VbVG und § 3 Abs. 2 VbVG ergibt sich die Verantwortlichkeit des belangten Verbandes Fa. X-GmbH für die unter Punkt I.) des Spruches des gegenständlichen Erkenntnisses bestätigte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG des Geschäftsführers und Entscheidungsträgers Bf..

Gemäß § 4 Abs. 1 VbVG war daher über den belangten Verband eine Verbandsgeldbuße zu verhängen.

Strafbemessung:

§ 33 Abs. 5 FinStrG: Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Mit der gegenständlichen Beschwerde wurde kein Vorbringen zur Strafbemessung erstattet.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen. Ausgehend von der Schuldform des Eventualvorsatzes sah der Spruchsenat bei der Bemessung der Geldstrafe den bisher ordentlichen Lebenswandel des Bf., die vollständige Schadensgutmachung, die Sorgepflichten für zwei Kinder sowie das teils erfolgte faktische Geständnis als mildernd, als erschwerend hingegen den längeren Tatzeitraum an.

Ausgehend von einer ausgezeichneten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verhängte der Spruchsenat eine Geldstrafe von ca. 11,1% des Strafrahmens, also nahe der Grenze der Mindestgeldstrafe gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG. Dies bei sehr hohen Einkommen und Vermögen des Bf. und Nichtvorliegen eines reumütigen Geständnisses. Bei ausschließlich zugunsten des Bf. eingebrachter Beschwerde konnte bei Zutreffen der Strafzumessungserwägungen gemäß § 161 Abs. 3 FinStrG (Verböserungsverbot) prozentuell keine höhere Strafe, als die vom Spruchsenat verhängte, durch das Bundesfinanzgericht bemessen werden.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zu bemessende Ersatzfreiheitsstrafe laut Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses entspricht nach Dafürhalten des erkennenden Senates dem festgestellten Verschulden des Bf. unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Höhe der Verbandsgeldbuße

Gemäß § 5 Abs. 1 VbVG sind bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Höhe der angedrohten Geldbuße bestimmen, gegeneinander abzuwägen.

Gemäß § 5 Abs. 2 VbVG ist die Geldbuße umso höher zu bemessen,

- 1. je größer die Schädigung oder Gefährdung ist, für die der Verband verantwortlich ist;*
- 2. je höher der aus der Straftat vom Verband erlangte Vorteil ist;*
- 3. je mehr gesetzwidriges Verhalten von Mitarbeitern geduldet oder begünstigt wurde.*

Gemäß § 5 Abs. 3 VbVG ist die Geldbuße geringer zu bemessen, wenn

- 1. der Verband schon vor der Tat Vorkehrungen zur Verhinderung solcher Taten getroffen oder Mitarbeiter zu rechtstreuem Verhalten angehalten hat;*
- 2. der Verband lediglich für Straftaten von Mitarbeitern verantwortlich ist (§ 3 Abs. 3);*
- 3. er nach der Tat erheblich zur Wahrheitsfindung beigetragen hat;*
- 4. er die Folgen der Tat gutgemacht hat;*
- 5. er wesentliche Schritte zur zukünftigen Verhinderung ähnlicher Taten unternommen hat;*
- 6. die Tat bereits gewichtige rechtliche Nachteile für den Verband oder seine Eigentümer nach sich gezogen hat.*

Auch zur Bemessung der Verbandsgeldbuße wurden in der gegenständlichen Beschwerde keine Einwendungen vorgebracht. Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung zugunsten

des Geschäftsführers und Verantwortungsträgers des belangten Verbandes war auch mit einer Neubemessung der Geldbuße vorzugehen.

Bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße sah der erkennende Senat als mildernd die vollständige Schadensgutmachung (§ 5 Abs. 3 Z. 4 VbVG), die bisherige Unbescholtenheit des Verbandes und das Vorliegen der Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 Z. 6 VbVG, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten von je € 500,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe, die Verbandsgeldbuße und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das Finanzamts-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre beim Amt für Betrugsbekämpfung einzubringen.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab und hatte die Beurteilung der Strafzumessung Voraussetzungen und die Bemessung der Höhe der Geldstrafe bzw. Verbandsgeldbuße im Einzelfall und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

Wien, am 9. Februar 2021

