



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0103-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und Mag. Josef Fasching als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen J.H., Adresse1, vertreten durch Hübner & Hübner, WP und Steuerberatungs GmbH & Co KG, 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 5. Juli 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 5. Mai 2010, SpS, nach der am 15. Februar 2011 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Mag. Klaus Hübner, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin E.M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Herrn J.H. (Bw.) wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufgehoben und das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der fahrlässigen Abgabenverkürzung ([§ 34 Abs. 1 FinStrG](#)) an Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von € 33.333,33 anhängige Finanzstrafverfahren gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) eingestellt.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. Mai 2010, SpS, wurde der Bw. der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) für schuldig erkannt, er habe als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Fa. H-GmbH verantwortlicher Geschäftsführer fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine selbst zu berechnende Abgabe, nämlich Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von € 33.333,33 verkürzt, indem er deren Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr unterlassen habe.

Gemäß [§ 34 Abs. 4 FinStrG](#) wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 6.400,00 und eine gemäß [§ 20 Abs. 1 FinStrG](#) für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 16 Tagen verhängt.

Gemäß [§ 185 FinStrG](#) habe der Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahren in Höhe von € 363,00 zu ersetzen.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, der bislang finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. sei Alleingesellschafter und -geschäftsführer der Fa. H-GmbH.

Im Zuge einer im Jahr 2009 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung sei für das Jahr 2006 über das Verrechnungskonto eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Bw. in Höhe von € 100.000,00 festgestellt worden, zu welcher die Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer vom Bw. unterlassen worden sei.

Dabei habe die Bw. die Sorgfalt außer Acht gelassen, zu der er nach den Umständen als Geschäftsführer verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt gewesen sei und die ihm zuzumuten gewesen wäre und er habe deshalb nicht erkannt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren liege eine Rechtfertigung vor, in der ausgeführt werde, die Entnahme von Geldern aus der GmbH sei unbestritten, die Gelder seien jedoch keineswegs für private Zwecke verwendet worden.

Auch in der mündlichen Verhandlung habe sich der Bw. nicht schuldig bekannt, jegliches abgabenrechtlich strafbare Verhalten kategorisch von sich gewiesen und ausgeführt, es sei mit der Steuerberaterin nie über verdeckte Gewinnausschüttung gesprochen worden. Die

Empfehlung, vom inkriminierten Verrechnungskonto Zahlungen zu leisten, sei von dieser gekommen.

Über die Frage nach dem Verbleib der letztlich verbliebenen € 100.000,00, die nach dem Verrechnungskonto zugeflossen seien, habe der Bw. sich lediglich dahingehend geäußert, dass er diesen Betrag jederzeit zurückzahlen könne. Dies impliziere aber letztendlich ein Tatsachengeständnis.

Trotz der Tatsache, dass gewisse Beträge von dem in Rede stehenden Verrechnungskonto im Zweifel für firmeninterne Zwecke (Anschaffung von Pkws, Anschaffung eines verdächtig günstigen Geschäftslokales in YX) verwendet worden wären, sei zweifelsfrei davon auszugehen, dass die auf dem gegenständlichen Konto als offen verbleibenden € 100.000,00 dem Bw. privat zugeflossen seien, habe er doch deren Verwendung in keiner Weise erklären können.

Obwohl gegenständlich alle Umstände für ein vorsätzliches Verhalten des Bw. sprechen würden, habe ein Hinterziehungsvorsatz nicht mit der für einen Schuldspruch in diesem Sinne erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden können.

Die behauptete – wenngleich falsche – Beratung durch die Steuerberaterin vermöge den Bw. von einer abgabenrechtlichen Verantwortung letztlich nicht zu befreien, lasse aber den inkriminierten Sachverhalt doch als gerade noch im Fahrlässigkeitsbereich angesiedelt erscheinen.

Gemäß [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#) werde bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug von Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesen Kapitalerträgen würden auch sonstige Bezüge aus Anteilen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören. Darunter seien auch geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter aufgrund seiner Gesellschafterstellung ohne Gewinnverteilungsbeschluss beziehe zu verstehen. Dazu würden insbesondere auch verdeckte Gewinnausschüttungen zählen. Verdeckte Ausschüttungen seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an die Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben würden.

Nach Zitieren der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen des Finanzstrafgesetzes und von Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur verdeckten Gewinnausschüttung stellte der Spruchsenat fest, das Verhalten des Bw. erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht. Es sei daher mit einem Schuldspruch vorzugehen gewesen.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit des Bw., als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw., mit welcher dieser beantragt, das angefochtene Erkenntnis ersatzlos aufzuheben.

Zur Begründung wird ausgeführt, das erstinstanzliche Erkenntnis führe zur subjektiven Tatseite lediglich folgenden Dreizeiler an:

*„Über Fragen nach dem Verbleib der letztlich verbliebenen € 100.000,00, die ihm nach dem Verrechnungskonto zugeflossen seien, äußerte der Beschuldigte lediglich, dass er diesen Betrag jederzeit zurückzahlen könne. Dies impliziert aber letztlich ein Tatsachengeständnis.“*

Diese Begründung sei irrig.

Festzuhalten sei vielmehr, dass der Bw. seine Geschäfte sowohl in einem Einzelunternehmen als auch in einer GmbH organisiere.

Auf Empfehlung seiner Steuerberaterin seien in den überprüften Zeiträumen Überweisungen von der GmbH an das Einzelunternehmen erfolgt.

Während Entnahmen beim Einzelunternehmen aufgrund der Rechtsform niemals eine verdeckte Gewinnausschüttung implizieren könnten, sei dies bei der GmbH grundsätzlich differenziert zu sehen.

Objektiv außer Streit gestellt werde, dass der Bw. zulasten der GmbH Beträge entnommen habe, welche folgerichtig auf sein Verrechnungskonto gebucht worden seien.

Wie erwähnt seien diese Entnahmen aus der GmbH auf Ratschlag seiner Steuerberaterin erfolgt, um Kredite beim Einzelunternehmen freiwillig zurückzuführen.

Offensichtlich sei es aber der Beraterin entgangen, dass ihr Ratschlag das Risiko der Qualifikation einer verdeckten Gewinnausschüttung auslösen könne.

Wenn nun der Bw. aussage, dass sein Einzelunternehmen den Verrechnungskontostand bei der GmbH jederzeit zurückzahlen hätte können, so sei dies selbstredend kein Tatsachengeständnis, sondern vielmehr der Beweis dafür, dass objektiv erst gar keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen gewesen wäre. Bedauerlicherweise sei es verabsäumt worden, gegen die leider in Rechtskraft erwachsenen Abgabenbescheide Berufung einzubringen. Es sei deswegen nicht berufen worden, weil der Ehegatte der Innsbrucker Steuerberaterin, der zwar selbst nicht berufsberechtigt, jedoch bei der

Schlussbesprechung beratend aufgetreten sei, dringend abgeraten habe, Berufung zu erheben.

In diesem Zusammenhang sei auch festzuhalten, dass die Steuerberaterin und ihr Gatte vom Bw. ausdrücklich von ihrer Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden worden seien. Aus der Aktenlage sei jedoch ersichtlich, dass beide Personen sich trotz dieser Entbindung auf ihr (zugegeben bestehendes) Recht auf Verschwiegenheit berufen würden.

Zum obigen Sachverhalt müsse selbst die objektive Tatbestandsrealisierung einer verdeckten Gewinnausschüttung strittig bleiben. Dazu passe die Textierung zu Textziffer 1 im Betriebsprüfungsbericht vom 15. Juni 2009: „*Die Abgabebehörde sieht in den verbleibenden € 100.000,00 eine verdeckte Gewinnausschüttung.*“

Dazu komme noch, dass der Betrag von € 100.000,00 laut Prüfungsbericht ein geschätzter Betrag sei. Nebenbei könnte strafbestimmend hier nur ein Steuersatz von 25% von € 100.000,00 sein und nicht 33,33%.

Keinesfalls könne aber dem Bw. ein deliktisches Verhalten zugerechnet werden, auch nicht ein Fahrlässigkeitsdelikt.

Die Grenzen an die zumutbaren Kenntnisse des Abgabenrechtes wären hier bei weitem überspannt. Außerdem habe der Bw. der Empfehlung seiner Steuerberaterin unbedenklich folgen dürfen, zumal nicht einmal diese das Risiko erkannt habe, könne dieses dem Bw. nicht rechtens vorgeworfen werden. Vor allem unter dem Gesichtspunkt, dass auch objektiv keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

Die erstinstanzliche Begründung versuche die Vorgangsweise des Bw. auch noch in die Nähe eines Vorsatzdeliktes zu stellen. Dem stehe aber offenkundig entgegen, dass eine Intention auf vorsätzliche Verkürzung doch ausschließbar sei, wenn die selben Entnahmen beim Einzelunternehmen – wie dies auch möglich gewesen wäre – keinerlei Verkürzung auslösen könne. Wie solle hier die Absicht auf Steuerverkürzung hervorgehen? Noch dazu wo diese Beträge in der Bilanz ausgewiesen seien.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

*§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*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.“*

Dem Schuldspruch des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer Außenprüfung der Fa. H-GmbH betreffend Kapitalertragsteuer 2004 bis 2006 zugrunde. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. Juni 2009 wird unter Textziffer 1 „Verdeckte Gewinnausschüttung“ wie folgt festgestellt:

*„Zum Bilanzstichtag 31.12.2006 besteht gegenüber der Einzelfirma J.H. eine Verrechnungsforderung von € 290.288,19. Im Jahr 2007 hat Herr J.H. zwei Pkw (Anschaffungskosten € 89.871,13), die von der GmbH betrieblich genutzt werden und auch im Anlagenverzeichnis ausgewiesen sind, aus seinem Privatvermögen angeschafft. Im Jahr 2008 wurde aus dem Privatvermögen des J.H. das Druckereigebäude im Wert von ca. € 100.000,00 plus Nebenkosten erworben und in das Betriebsvermögen der GmbH aufgenommen. Damit verbleibt eine Verrechnungsforderung der GmbH gegenüber dem Gesellschafter von ca. € 100.000,00. Die Abgabenbehörde sieht in den verbleibenden € 100.000,00 eine verdeckte Gewinnausschüttung. Die darauf entfallende Kapitalertragsteuer wird von der Gesellschaft übernommen. Aus verfahrensökonomischen Gründen wird die verdeckte Gewinnausschüttung zum Bilanzstichtag 31.12.2006 zur Gänze entnommen.“*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss der Spruch eines Strafbescheides die als erwiesen angenommene Tat so genau umschreiben, dass kein Zweifel darüber bestehen kann, für welches Verhalten der Beschuldigte bestraft worden ist (vgl. z.B. VwGH 24.9.2007, [2006/15/0308](#)).

Gemäß [§ 138 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) hat der Spruch eines Erkenntnisses der Finanzstrafbehörde erster Instanz, soweit er nicht auf Einstellung lautet u.a. die Bezeichnung der Tat, die als erwiesen angenommen wird, zu enthalten. Zur genauen Bezeichnung der dem Beschuldigten zur Last gelegten Tat ist es zwar nicht unbedingt erforderlich, im Spruch des Straferkenntnisses Tag und Stunde der Begehung genau festzuhalten (VwGH 23.2.2006, [2003/16/0079](#)), jedoch geht aus dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates nicht hervor, aufgrund welcher Tathandlungen bzw. einem Fremdvergleich nicht standhaltender Vorteilsgewährungen die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Bw. im Jahr 2006 als erwiesen angenommen wurde.

Der Nachweis, der Bw. hätte als Geschäftsführer der GmbH an sein Einzelunternehmen im Jahr 2006 in Begünstigungsabsicht ein nicht dem Fremdvergleich standhaltendes und daher als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehendes Darlehen gewährt, kann weder aus den Feststellungen im zugrunde liegenden Bericht über die Außenprüfung vom 15. Juni 2009 noch aus den übrigen vorgelegten Verwaltungsakten (Strafakt, Arbeitsbogen über die Außenprüfung, ABNr. XY) erbracht werden. Im Gegenteil ist aus der zugrunde liegenden

Prüfungsfeststellung unter Textziffer 1 des Außenprüfungsberichtes klar ableitbar, dass der Saldo des Verrechnungskontos zum 31.12.2006, soweit er in den Jahren 2007 und 2008 vom Bw. als Einzelunternehmer nicht zurückgezahlt wurde, aus „verfahrensökonomischen Gründen“ zur Gänze zum Bilanzstichtag 31.12.2006 als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen und der Kapitalertragsteuer vom 33,33 % (Annahme, dass die KEST von der GmbH getragen wird) unterzogen wurde.

Aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung ist dazu ersichtlich, dass der Saldo des Verrechnungskontos gegenüber der Einzelfirma J.H. bereits zum 31.12.2005 € 235.977,00 betrug. Diese Feststellung lässt ernsthafte Zweifel dahingehend aufkommen, dass, wie von der Finanzstraßbehörde erster Instanz zugrunde gelegt, im Jahr 2006 eine als verdeckte Gewinnausschüttung an den Bw. zu qualifizierende Darlehensgewährung in Höhe von € 100.000,00 an den Bw. erfolgt wäre. Auch lassen der von der Betriebsprüfung festgestellte Umstand, dass in den Jahren 2007 und 2008 seitens des Bw. als Einzelunternehmer ca. zwei Drittel der zum 31.12.2006 aushaftenden Verrechnungsforderung der GmbH zurückgeführt wurde und auch sein Vorbringen gegenüber der Finanzstraßbehörde erster Instanz, aufgrund seiner wirtschaftlichen Verhältnisse als Einzelunternehmer wäre eine Bezahlung der hier in Rede stehenden Verrechnungsforderung der GmbH jederzeit möglich gewesen, begründete Zweifel am Vorliegen einer dem Jahr 2006 zuzuordnenden verdeckten Gewinnausschüttung aufkommen.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als offene Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaftsteuer führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Die Ursache ist aufgrund eines Fremdvergleiches zu ermitteln.

Ob die Annahme, dass dem Gesellschafter der Rückzahlungswille hinsichtlich der ihm gegenüber von der Gesellschaft geleisteten Zahlungen fehle, berechtigt ist, hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab. Maßgeblich ist u.a., ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die kontokorrentmäßige Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Solange dies der Fall ist, führt auch der spätere Wegfall des Rückzahlungswillens des Gesellschafters oder die Verschlechterung seiner wirtschaftlichen

Lage - für sich genommen, d.h. ohne ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht der Gesellschaft auf die Durchsetzung der Forderung - nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung (VwGH 26.4.2006, [2004/14/0066](#) und VwGH 4.2.2009, [2008/15/0167](#)). Es bedarf eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Verhaltens der Gesellschaft, das zur Übertragung eines Vorteils aus ihrem Vermögen auf den Gesellschafter führt (VwGH 28.4.2009, [2004/13/0059](#)).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist daher eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (vgl. VwGH 14.12.2005, [2002/13/0222](#)).

Dass der Bw., als Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der GmbH und somit als deren einzige handlungsbefugte Person eine derartige Vorteilsgewährungsabsicht im Jahr 2006 hatte, kann weder aus der Aktenlage noch aus dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens abgeleitet werden. Der Begründung des Berichtes über die Außenprüfung und auch dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates sind keine Anhaltspunkte zu entnehmen, welche auf einen ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht der Gesellschaft auf die Durchsetzung der Forderung und somit auf eine Vorteilsgewährungsabsicht an den Bw. als Alleingesellschafter der GmbH schließen lassen würden, weswegen die objektive Tatseite nicht als erwiesen angenommen werden konnte.

Zudem ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die zu der Verrechnungsforderung führenden Zahlungen der GmbH zur Abdeckung der Bankverbindlichkeiten der Einzelfirma dienten. Diese Bankverbindlichkeiten resultierten aus Gehaltszahlungen für die im Einzelunternehmen angemeldete, jedoch ausschließlich für die GmbH tätige Gattin des Bw. Richtigerweise und dem Fremdvergleich entsprechend ist jedoch durch diese Tätigkeit der Gattin für die GmbH eine (die Verrechnungsforderung mindernde) Verbindlichkeit der GmbH gegenüber der Einzelfirma entstanden, welche offensichtlich (mangels Inrechnungstellung durch die Einzelfirma) nicht verbucht wurde. Es bestehen daher auch begründete Zweifel am tatsächlichen Bestehen einer Verrechnungsforderung der GmbH gegenüber dem Bw. in Höhe von € 100.000,00 zum 31.12.2006.

Entsprechend der Bestimmung des [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) konnte daher, wie in der gegenständlichen Berufung zutreffend ausgeführt wird, schon objektiv das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung und das Entstehen der hier zugrunde liegenden Kapitalertragsteuerschuld für das Jahr 2006 nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren



erforderlichen Sicherheit als erwiesen angenommen werden, weswegen der Berufung des Bw. schon aus diesem Grund Folge zu geben und mit Verfahrenseinstellung gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) vorzugehen war.

Ein Eingehen auf die nach der Aktenlage unwiderlegten Berufungseinwendungen zur subjektiven Tatseite dahingehend, dem Bw. sei kein wie immer geartetes Verschulden anzulasten weil er insoweit auf die Beratung seiner Steuerberaterin vertrauen durfte, war daher obsolet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Februar 2011