



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Ort1, S-Straße Nr1, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch Amtsvertreter, betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) vertrat seit 5.1.2005 selbständig als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer die Firma CWU. Technik GmbH (in weiterer Folge nur CWU . genannt). Mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 31.5.2010 wurde über die Firma der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 9.2.2011 und mit der Abänderung vom 16.2.2011 wurde der Konkurs mangels Deckung der Kosten des Verfahrens gemäß § 123 a IO aufgehoben. Die Firma wurde daraufhin per 31.8.2011 gemäß [§ 40 FBG](#) amtswegig gelöscht.

Beim Bw und der CWU . wurde eine Außenprüfung durch das Finanzamt durchgeführt. Diese befasste sich insbesondere mit der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Fremdarbeiten von Subunternehmern und mit den sich daraus ergebenden ertragssteuerlichen Konsequenzen. Dazu führte die Betriebsprüfung (BP) in der Niederschrift vom 18.6.2010 aus: Basierend auf den Ermittlungsergebnissen der Steuerfahndung sowie durch Überprüfung der Subfirmen, der vorgelegten Eingangsrechnungen/Buchhaltung und der Zahlungsmodalitäten sehe die BP es

im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass es sich bei diesen Firmen um Scheinfirmen handeln würde, mit dem Zweck Scheinrechnungen/Deckungsrechnungen für tatsächlich tätige Firmen mit „reellen“ Umsätzen zu generieren. Der Empfänger könne somit höhere Betriebsaufwendungen erzielen, während durch die Zahlungsmodalitäten (überwiegend Barzahlung) Bargeld zur Begleichung der „Nettolöhne“ der Arbeiter „freigespielt“ worden seien. Die eigenen Arbeitnehmer seien bei diesen „Subfirmen“ zum Schein beschäftigt, wobei die betreffenden Firmen keine Lohnabgaben, sowie Sozialversicherungsbeiträge entrichteten. Auf Grund verschärfter Kontrollen der KIAB seien daraufhin eigene Firmen (meist GmbHs) für die Anmeldung und Beschäftigung der Dienstnehmer gegründet worden. Wenige Monate nach der Gründung sei die Konkursanmeldung der zumeist als Personalgesteller auftretenden Firmen erfolgt, danach sei weder der Geschäftsführer erreichbar noch eine feste örtliche Anlage auffindbar gewesen. Im Zuge einer stichprobenartigen Überprüfung der Dienstnehmer seien „Dienstnehmerströme“ (mehrere Dienstnehmer wechseln in unregelmäßigen zeitlichen Abständen geschlossen die Beschäftigerfirmen/Scheinfirmen) in einer Häufigkeit aufgefallen, welche nicht durch Zufall geschehen könnten, sondern es sei vielmehr von betrügerischer Absicht auszugehen. Laut Aussage des Bw sei an die „Scheingeschäftsführer“ 10 % der Rechnungssumme sowie € 400,-/Dienstnehmer/Monat für die Anmeldung zu zahlen gewesen. Die Anbahnung und Abwicklung habe dabei größtenteils ein eigener Dienstnehmer (Herr EE) übernommen. Anhand beschlagnahmter Unterlagen habe jedoch festgestellt werden können, dass die An- und Abmeldung diverser Dienstnehmer nicht bei den vermeintlichen Fremdfirmen, sondern durch den Bw bzw im Betrieb der CWU . durchgeführt worden sei. Der Bw sei auch im Besitz von Unterlagen gewesen, welche nur der tatsächliche Beschäftiger hätte haben können. Sämtliche Formalitäten sowie die Beschaffung der Unterkünfte für das „Fremdpersonal“ seien durch den Bw/CWU . arrangiert worden, hingegen seien Abrechnungen über „Reisekosten“ bzw Nächtigungen mit den vorgeblichen „Personalgestellern“ weder in der Buchhaltung verarbeitet noch in der Belegform vorgefunden worden.

Da bei den Einvernahmen der Subfirmen von den Verantwortlichen die beschriebene Vorgangsweise bestätigt, der Leistungsumfang sowie die Rechnungssumme über die vorgeblichen Arbeiten hingegen bestritten worden sei, sei jedenfalls davon auszugehen, dass es sich bei der CWU . um den tatsächlichen Beschäftiger handle. Bei den gegenständlichen Rechnungssummen handle es sich laut BP einerseits um Scheinrechnungen des eigenen Personals, sowie um Deckungsrechnungen für nicht geleistete Arbeit. Eine genaue Trennung könne nicht erfolgen, die BP gehe aber davon aus, dass der Großteil der Arbeiten tatsächlich erfolgt sei, sowie die Dienstnehmer dafür bezahlt worden seien.

Durch Einvernahme der eigenen Dienstnehmer der „Personalgesteller“ habe ein durchschnittlicher monatlicher Auszahlungsbetrag in Höhe von € 2.200,- an die Dienstnehmer festgestellt werden können. Anhand der Daten des Jahres 2007 sei das Ausmaß der zum Schein angemeldeten eigenen Dienstnehmer und deren Beschäftigungszeiten ermittelt worden, da von diesem Jahr sämtliche Anmeldungen der betroffenen „Scheinanmeldungen“ der Firmen „CC Personalleasing GmbH“ „DD Bau GmbH“ und „RR Immobilien GmbH“ hätten beschlagnahmt hätten werden können. Dieses Verhältnis (60% der in Rechnung gestellten Fremdleistungen seien als „Nettolohn“ an die Dienstnehmer ausbezahlt worden) sei auch auf die Jahre 2006, 2008 und 2009 umgelegt und seien die entsprechenden Beschäftigungsmonate und Lohnzahlungen ermittelt worden (nach Ansicht der BP seien für diese Jahre nicht alle „Scheinanmeldungen“ aufgefunden worden). Zu diesen „Nettozahlungen“ seien auch 10 % der Rechnungssumme und € 400,-/Monat als Aufwand in Ansatz gebracht worden.

Bei den sich ergebenden jährlichen Differenzbeträgen zwischen fakturierten Fremdarbeiten und dem „Nettolohnaufwand“ sei im Schätzungswege 10 – 15 % als Aufwand für Lohnzahlungen an die tatsächlich bei der CWU . angemeldeten Dienstnehmer angesetzt worden. Hierbei handle es sich nach Aussagen ehemaliger Dienstnehmer um über das Anmeldungsmaß hinausgehende Lohnzahlungen bzw. um Zahlungen für geleistete Überstunden. Da nun dieses tatsächliche Ausmaß nicht feststellbar sei, kann nur von einer Schätzung in Relation zu den „Deckungsrechnungen“ der Scheinfirmen ausgegangen werden. Die Differenz der als Aufwand gebuchten Zahlungen an Subunternehmer, bei denen massive Zweifel an der Identität derselben bestehe, sei, wie bereits in diversen UFS- bzw. VwGH-Erkenntnissen ausgeführt, als verdeckte Gewinnausschüttung dem Geschäftsführer zuzurechnen.

Folgende Fremdarbeiten seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen

Jahr	Firma	Zeitraum	Betrag
2006	GG GmbH FF GmbH	10/06 – 12/06 28.4.-31.8.06	92.409,25
			100.295,48
			192.704,73
2007	DD Bau GmbH CC Personalleasing GmbH RR Immobilien GmbH	1.1.-21.5.07 2.8.-28.11.07 4.6.-24.10.07	234.605,25
			288.745,66
			490.587,34
			1.013.938,25
2008	MM Bau GmbH XX Handels GmbH KK Holding GmbH II Bau GesmbH AO GmbH AD GmbH TS KG	10.6.-22.8.09 4/08-15.9.09 13.10.-23.12.08 13.11.-22.12.08 12/08 5.9.-21.11.08 1.9.-11.11.08	136.245,79
			148.087,53
			84.975,73
			50.059,34
			29.104,59
			118.150,79
			116.101,11
			682.724,88
2009	IB GmbH	23.1.-07/09	351.715,25

	AO GmbH	01/09	7.891,60
	UR GesmbH	06/09	71.330,19
	R.O.	07/09-12/09	172.996,08
	OV GmbH	08/09	39.390,65
			643.323,77

Sie wirkten somit für die Berechnung der verdeckten Ausschüttung ergebniserhöhend. Das Ergebnis könne aber durch die tatsächlichen Aufwendungen und Ausgaben gemindert werden; dies seien die Nettolöhne der „scheinangemeldeten“ Dienstnehmer sowie die Provisionen für die Anmeldung und Rechnungslegung und die Zuschätzung der Lohnkosten für die eigenen Dienstnehmer in der Höhe von 10% bis 15%.

	2006	2007	2008	2009
Fremdarbeiten	192.704,73	1.013.938,25	682.724,88	643.323,77
Nettolohn	- 113.344,00	- 600.600,00	- 402.116,00	- 391.732,00
Provision	- 39.878,47	- 210.593,83	- 141.384,49	- 135.556,38
Schätzung Lohnkosten	- 19.270,47	- 152.090,74	- 102.408,73	- 96.498,57
Verdeckte Ausschüttung	20.211,78	50.653,69	36.815,66	19.536,83
25%	5.052,95	12.663,42	9.203,92	4.884,21
Kapitalertragssteuer				

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und schrieb direkt dem Bw. für die Jahre 2006 bis 2009 die entsprechende Kapitalertragsteuer vor.

Die dagegen erhobene Berufung richtet sich zunächst gegen den Umstand, dass dem Bw. die Kapitalertragssteuer für die Jahre 2006 bis 2009 gemäß § 95 Abs 5 EStG direkt vorgeschrieben wurde. Des Weiteren bestreitet der Bw., dass es sich bei den Subunternehmen um Scheinfirmen gehandelt habe. Die Leistungen der Firmen seien nach seiner Ansicht zu marktüblichen Preisen erfolgt, außerdem beziehe sich die im Bescheid angeführte Begründung ausschließlich auf die Ermittlungen der Steuerfahndung, welche Gegenstand eines gesonderten gerichtlichen Strafverfahrens sei. Mangels Akteneinsicht in das Strafverfahren sowie mangels detaillierter Darlegung im Rahmen der Bescheidbegründung sei es dem Bw erst in einem weiteren Verfahrensstadium möglich auf die Vorwürfe konkret einzugehen. Es werde daher beantragt die Bescheide aufzuheben.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Urteil vom 3. April 2012, Aktenzahl1 erkannte das Landesgericht Ort2 den Bw im Sinne der Anklageschrift für schuldig und verurteilte ihn hinsichtlich des Verbrechens des schweren und gewerblichen Betruges gem §§ 146, 147 Abs 3, 148 (1. Deliktsfall) [StGB](#) (Punkt II) zu einer Freiheitsstrafe für die Dauer von zwei Jahren. Ebenso erkannte das Gericht den Bw nach Punkt I.) der Anklageschrift für schuldig hinsichtlich der „vorsätzlichen und gewerbsmäßigen Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als für

abgaberechtliche Belange verantwortlicher handelsrechtlicher Geschäftsführer der CWU . Technik GmbH. Er hat Abgabenverkürzungen im Zeitraum zwischen 2006 bis 2009 durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Betriebsausgaben in den Jahressteuererklärungen (samt den bezug habenden Bilanzen) bewirkt, wodurch es zur Verkürzung folgender bescheidmäßig festzusetzender Abgaben kam, nämlich

- a) der Körperschaftssteuer im Gesamtbetrag von € 13.135,34;*
- b) der Kapitalertragssteuer im Gesamtbetrag von € 31.804,50;*

[Bw] hat hierdurch die Vergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach den §§ 33 Abs 1, 38 Abs 1 [FinStrG](#) begangen.....

[Bw] wird hierfür zu I.) unter Bedachtnahme auf [§§ 21, 22 FinStrG](#) nach dem [§ 38 Abs 1 FinStrG](#) zu einer

Geldstrafe in Höhe von EUR 623.340,00

Im Uneinbringlichkeitsfall zu sechs Monaten Ersatzfreiheitsstrafe

....

verurteilt"

Das Urteil enthielt auszugsweise im Wesentlichen folgende Entscheidungsgründe:

„Der Angeklagte gründete im Dezember 2004 die CWU mit Sitz in..... Der Angeklagte war von Beginn an alleiniger Gesellschafter der GmbH und vertrat diese seit 5.1.2005 selbständig.....

Er ist für den inkriminierten Tatzeitraum jedenfalls für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich gewesen.

Mit Beschluss des LG Ort2 ,vom 31.5.2010, wurde über die CWU . der Konkurs eröffnet und als Masseverwalter bestellt.

Um sich die Lohnabgaben der bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer zu ersparen, verfiel der Angeklagte relativ bald nach Gründung der CWU . auf die Idee, die bei ihm tatsächlich beschäftigten Arbeitnehmer bei Scheinfirmen, sogenannten „Phönixunternehmen“, anmelden zu lassen...."

Mit der FF GmbH wurde vereinbart, dass sie die tatsächlich bei der CWU . beschäftigten Arbeitnehmer für eine Gegenleistung von € 400 pro Monat und Arbeitnehmer anmeldet. Die Löhne der Arbeitnehmer wurden durch den Bw. bzw. in seinem Auftrag durch direkt ausbezahlt. Mit der gleichen Vorgehensweise wurden auch Arbeitnehmer an in Wien ansässige Scheinfirmen zur Anmeldung vermittelt.

„.... es handelte sich hierbei unter anderem um die Firmen DD Bau GmbH, CC Personalleasing GmbH (FN Nummer1), KK Holding GmbH (FN Nummer2), XX Handels GmbH (FN Nummer3), RR Immobilien GmbH (FN Nummer4), FF GmbH und andere in Wien ansässige Unternehmen.

Bei diesen Firmen handelte es sich durchwegs um sogenannte „Phönixunternehmen“, die nach dem Tätigkeitsbild nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilhaben, sondern zur Umsetzung malversiver Praktiken, nämlich unter anderem der Ausstellung von Scheinrechnungen und Vornahme von Scheinanmeldungen im Rahmen der Sozialversicherung, herangezogen werden. Diese Firmen werden in Form juristischer Personen gegründet, wobei bereits im Zeitpunkt der Gründung vorgesehen ist, über das „Vermögen“ dieser Unternehmen nach wenigen Monaten den Konkurs zu eröffnen. Die eingetragenen und handelnden Organe dieser Unternehmen sind für Behörden sowie im Zuge der regelmäßig bereits eingeleiteten Insolvenzverfahren nicht mehr erreichbar...”

Für die Ausstellung der Scheinrechnungen bezahlte der Bw als Gegenleistung „... jeweils zehn Prozent der jeweiligen Rechnungssumme an diese Unternehmen. Ein tatsächlicher Leistungsaustausch fand nicht statt...

... da die zuvor erwähnten Scheinfirmen jeweils nur für kurze Zeit bestanden, wurden die Dienstnehmer in regelmäßigen Abständen bei neuen Scheinfirmen angemeldet. Es gab also sogenannte Dienstnehmerströme, das heißt die Dienstnehmer wurden gesammelt in monatlichen Abständen bei einem Phönixunternehmen ab- nur um gleich bei einem anderen wieder angemeldet zu werden.

Die genannten Unternehmen, die ausschließlich dem Zweck dienten, Deckungsrechnungen für die CWU zu generieren und Arbeitnehmer der CWU . zum Schein beim jeweiligen Sozialversicherungsträger anzumelden, ermöglichten es dem Angeklagten, höhere Betriebsaufwendungen zu erzielen und aufgrund der Zahlungsmodalitäten (zum weitaus überwiegenden Teil wurden die Rechnungen bar beglichen) Bargeld freizuspielen, um die Löhne an die Arbeiter auszuzahlen....

In den Jahren 2005 bis 2009 fanden durch den Angeklagten hinsichtlich der bei der Firma CWU . beschäftigten Arbeitnehmer Schwarzlohnzahlungen statt. Es wurden unter anderem Überstunden geleistet und diese in bar an die Arbeitnehmer ausbezahlt. Diese Überstunden scheinen nicht auf den entsprechenden Monatslohnzettel des jeweiligen Arbeiters auf. Durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Betriebsausgaben in den jeweiligen Jahressteuererklärungen samt den bezug habenden Bilanzen ergibt sich im Zeitraum 2008 bis 2009 eine Verkürzung der Körperschaftssteuer 2007 von € 4.286,00 und Körperschaftssteuer 2008 von € 8.849,00, gesamt sohin in Höhe von € 13.135,00. In den Kalenderjahren 2006 bis 2009 hat der Angeklagte nicht zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten die Kapitalertragssteuer einbehalten und binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abgeführt, wodurch eine Verkürzung der selbst zu berechnenden Kapitalertragssteuer in Höhe von insgesamt € 31.804,50 bewirkt wurde....

Die aus der Prüfung resultierenden Abgabenbescheide mit den finanzstrafrechtlich relevanten Steuernachforderungen sind mittlerweile in Rechtskraft erwachsen...."

In der Hauptverhandlung vom 3.4.2012 war der Bw vollinhaltlich geständig im Sinne der Anklageschrift vom 30.9.2011 und gestand den angeführten hinterzogenen Beträgen ihre Richtigkeit zu, wobei er jedoch angab, nicht die genaue Anzahl der zum Schein beschäftigten Arbeitnehmer sowie der Scheinrechnungen im Kopf zu haben. „...Diesbezüglich ist jedoch hinsichtlich der genauen Beträge und die Schadenshöhe auf die nachvollziehbaren Erhebungsergebnisse der Finanzbehörden zu verweisen. Das Geständnis steht somit im Einklang mit den Erhebungsergebnissen, insbesondere den Erhebungsergebnissen der Finanzbehörden (steuerlichen Betriebsprüfung). Anzumerken bleibt auch noch, dass die Abgabenbescheide zudem mittlerweile in Rechtskraft erwachsen sind...."

Der Bw erhob gegen dieses Urteil Berufung in welcher er die Reduktion der Ersatzfreiheitsstrafe für die Finanzvergehen und die Reduktion der Freiheitsstrafe für das Verbrechen des schweren gewerbsmäßigen Betrugs sowie die zumindest teilweise bedingte Nachsicht der zu Faktum II verhängten Freiheitsstrafe anstrebte.

Mit Urteil vom 11.9.2012, Aktenzeichen2 änderte das Oberlandesgericht Ort3 den Schuldspruch hinsichtlich der Strafhöhe des Verbrechens (Freiheitsstrafe von 2 Jahren) und sah einen Teil von 16 Monaten unter Bestimmung einer dreijährigen Probezeit bedingt nach. Die Höhe der Geldstrafe bzw Ersatzfreiheitsstrafe hinsichtlich der Finanzstrafdelikte blieb unberührt aufrecht. „...Die Möglichkeit der zusätzlichen Verhängung einer Freiheitsstrafe wurde von den Tatrichtern ohnehin nicht erwogen....

Die Höhe des im Urteil festgestellten strafbestimmenden Wertbetrags von € 1.340.622,30 war im gesamten Verfahrensverlauf unbestritten. Im Ermittlungsverfahren gab der Angeklagte keine Stellungnahme zu den gegen ihn gerichteten Vorwürfen ab; im Hauptverfahren legte er ein umfassendes Geständnis mit der Einschränkung ab, sein engster Mitarbeiter habe größtenteils auf eigene Rechnung gearbeitet (ON 47). Wenngleich der Verteidiger die angenommenen Schadensbeträge als nicht ganz nachvollziehbar bezeichnete, erwuchsen die Bescheide des Finanzamtes während des Strafverfahrens in Rechtskraft (siehe ebenso Protokoll ON 47, Seite 3); Beweisanträge zur Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages wurden weder im Hauptverfahren noch im Verfahren vor dem Berufungsgericht gestellt....

... Die im untersten Bereich des Strafrahmens bemessene Geldstrafe erweist sich vor dem Hintergrund des Schuld- und Unrechtsgehalts als milde, der Herabsetzung nicht mehr zugängliche Sanktion...

...Die Berufung dringt einzig mit ihrem Begehren auf teilbedingte Strafnachsicht des Kriminaldelikts durch. Wenngleich der Angeklagte über einen Zeitraum von mehreren Jahren hinweg durch die fraudulose Führung seines Wirtschaftsbetriebes einen exorbitant hohen

vermutlich nicht mehr einbringlichen Schaden angerichtet hat, kann er doch auf einen bis zu seinem 42. Lebensjahr ordentliche Lebenswandel verweisen und hat als Folge seiner Taten die Zerstörung seiner gesamten persönlichen und wirtschaftlichen Existenz bewirkt. Der Vollzug eines Teils der Freiheitsstrafe sollte vor dem Hintergrund der sonstigen erheblichen Folgen der Delinquenz ausreichen, um den Angeklagten in Hinkunft von weiteren ähnlich gelagerten strafbaren Handlungen abzuhalten..."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#) unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen dazu auch verdeckte Gewinnausschüttungen (Doralt/Kirchmayr, EStG, § 93 Tz 19, 21) im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 25.6.2007, [2007/14/0002](#)).

Gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug verpflichtet ist gemäß [§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) bei Kapitalerträgen gemäß [§ 93 Abs. 2 EStG 1988](#) der Schuldner der Kapitalerträge.

Gemäß [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

- Z 1: der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
- Z 2: der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Vornahme einer verdeckten Ausschüttung ohne Abzug von Kapitalertragsteuer bedeutet zugleich, dass eine vorschriftsmäßige - nämlich der Vorschrift des [§ 93 Abs. 2 EStG 1988](#) entsprechende - Kürzung unterblieben ist. Im Falle verdeckter Gewinnausschüttungen wird in aller Regel die Kapitalertragsteuer nicht einbehalten (VwGH 25.3.1999, [97/15/0059](#)).

Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen somit einen typischen Anwendungsfall des [§ 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#) dar (Schwaiger, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen, ÖStZ 2001, 545).

[§ 116 BAO](#) normiert Folgendes:

Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die

maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen (§ 116 Abs 1). Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war (§ 116 Abs 2).

Nach dieser Norm besteht unter bestimmten Umständen eine Bindung der Abgabenbehörden an ein gerichtliches Urteil. Sie besteht insoweit als in den gerichtlichen Verfahren, in denen diese Entscheidungen ergangen sind, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war: Demnach entfaltet ein Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (ständige Rechtsprechung des VwGH; VwGH 28.5.2009, [2007/16/0161](#); VwGH 18.11.2003, [97/14/0079](#); VwGH 30.1.2001, [95/14/0043](#), VwSlg 7.578/F; *Ritz* BAO⁴, Rz 14 zu § 116). Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und somit einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer verfassungswidrigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung (des Strafgerichts durch die Abgabenbehörde, hier UFS) entgegen [Art. 94 B-VG](#) gleichkommen. (vgl. VwGH 30.4.2003, [2002/16/0006](#)). Es lässt sich nicht durch Umkehrschluss aus § 116 Abs.2 [BAO](#) herleiten, dass eine solche Bindung an strafgerichtliche Urteile nicht bestehen würde, weil diese Bestimmung sich nur auf privatrechtliche Vorfragen bezieht. Denn aus [§ 116 BAO](#) ist eine grundsätzliche Bindung an Entscheidungen der Gerichte zu entnehmen und eine Ausnahme besteht nur dann, wenn der Gerichtsentscheidung ein Verfahren zugrunde liegt, das auf parteiendispositiver "formeller Wahrheit" statt amtswegig erforschter "materieller Wahrheit" beruht (UFS 26.03.2010, ZRV/0162-Z1W/08).

Der Bw wurde durch das Urteil des Landesgerichtes Ort2 vom 3.4.2012, Aktenzahl1 der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1, [§ 38 Abs 1 FinStrG](#) für schuldig erkannt. Das daraufhin stattgefundene Berufungsverfahren bestätigte das Ersturteil und wandelte lediglich die Freiheitsstrafe in eine teilbedingte Strafe um.

Ein rechtskräftiges Strafurteil entfaltet im Falle der Verurteilung wegen Abgabenhinterziehung bindende Wirkung gegenüber der Abgabenbehörde in einem dieselben Abgabenschuldigkeiten betreffenden Haftungsverfahren. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (UFS 28.7.2004, RV/1305-L/02).

Es ist daher vom gerichtlich festgestellten Sachverhalt auszugehen. Das Gericht legte seinem Urteil die Erhebungsergebnisse des Finanzamtes zugrunde und stützte sich überdies auf das Geständnis des Bw., welches mit den Feststellungen des Finanzamtes im Einklang stand. Festgestellt wurde damit im Wesentlichen, dass der Bw. als Gesellschafter und Geschäftsführer der CWU . zum Schein Fremdleistungen für die CWU . zukaufte, darüber Scheinrechnungen erhielt und diese ins Rechenwerk der CWU . aufnahm. Dies ermöglichte dem Bw. im Rahmen der CWU . höhere Betriebsaufwendungen zu erzielen und auf Grund der Zahlungsmodalitäten (zum weitaus überwiegenden Teil wurden die Rechnungen bar beglichen) Bargeld freizuspielen, um höhere Löhne an die Arbeiter auszuzahlen. Die Scheinaufwendungen für die Fremdarbeiten waren daher dem steuerlichen Ergebnis hinzuzurechnen. Die tatsächlichen Aufwendungen für die Nettolöhne scheinangemeldeter Dienstnehmer, die Provisionen für die Scheinanmeldungen und Scheinrechnungslegungen sowie die Zuschätzung der Lohnkosten für die eigenen Dienstnehmer der CWU . vermindern andererseits das steuerliche Ergebnis. Die offen gebliebenen Scheinrechnungsbeträge sind als verdeckt ausgeschüttet anzusehen.

Gemäß dem Urteilsspruch hat der Bw. „ Abgabenverkürzungen im Zeitraum zwischen 2006 und 2009 durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Betriebsausgaben in den Jahressteuererklärungen (samt den bezug habenden Bilanzen) bewirkt, wodurch es zur Verkürzung folgender bescheidmäßig festzusetzender Abgaben kam, nämlich a) der Körperschaftssteuer im Gesamtbetrag von EUR 13.135,34; b) der Kapitalertragssteuer im Gesamtbetrag von EUR 31.804,50.“

Es steht somit fest, dass die streitgegenständliche Kapitalertragsteuer aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen entstanden ist und durch den Bw nicht vorschriftsmäßig abgeführt wurde. Durch das strafgerichtliche Urteil sind auch die Argumente des Bw aus der Berufung, es habe sich bei den Subunternehmen nicht um Scheinunternehmen gehandelt, sondern die Leistungen dieser Unternehmen seien zu marktüblichen Preisen erbracht worden, entkräftet worden. Eine gesonderte bzw. erweiternde Feststellung des Sachverhaltes durch den Unabhängigen Finanzsenat ist hier nicht zweckdienlich und auch nicht nötig, da der Spruch des Urteils eindeutig das relevante Tatbild wiedergibt. Es wurde durch den Bw eine die gegenständliche Abgabe betreffende Abgabenhinterziehung begangen.

Zur Vorschreibung der Kapitalertragsteuer direkt beim Bw. ist Folgendes zu sagen:

Die CWU . hat die in den Jahren 2006 bis 2009 geflossenen verdeckten Gewinnausschüttungen nicht der Vorschrift des [§ 93 Abs. 2 EStG 1988](#) entsprechend gekürzt, weshalb die Grundvoraussetzungen für eine derartige direkte Inanspruchnahme vorliegen. Nun steht es im Ermessen der Behörde, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten Stelle vorzuschreiben (*Doralt*, EStG § 95 Rz 43 ff). Die maßgeblichen

Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Ermessensentscheidungen sind gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Die Billigkeit gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben, sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, [90/17/0344](#)-0381; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers VwGH 31.3.1998, [93/13/0130](#); vgl. Ritz, BAO³, § 20 Tz 7f).

§ 95 Abs 5 EStG soll die Einbringlichkeit der KEST sichern. Da es sich um steuerpflichtige Einkünfte des Empfängers handelt, muss es auch zulässig sein, die Einkünfte direkt beim Empfänger der Besteuerung zu unterziehen, insbesondere wenn der Schuldner der Kapitalerträge einen Steuerabzug unterlassen hat. Der Behörde bleibt somit die Wahl, bei Verkürzung bzw Nichtabfuhr der KEST diese dem Steuerpflichtigen und nicht dem Abzugsverpflichteten vorzuschreiben. Eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit der Ansprüche stellt unzweifelhaft ein Zweckmäßigkeitsselement dar (vgl. Schwaiger in ÖStZ 2001, 543 ff). Wenn somit auf Grund objektiver Umstände damit zu rechnen ist, dass Haftungsansprüche gemäß § 95 Absatz 2 EStG gegen die ausschüttende Körperschaft nicht oder nur unter großem Aufwand durchsetzbar sind, ist die Inanspruchnahme des Empfängers zweckmäßig. Es entspricht der Intention des Gesetzgebers, die auf verdeckte Ausschüttungen einer GmbH entfallende Kapitalertragsteuer mittels Abgabenbescheid direkt dem begünstigten Gesellschafter vorzuschreiben. Die Zweckmäßigkeit einer solchen Maßnahme steht regelmäßig außer Zweifel (vgl. UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09).

Der Bw hat im Strafverfahren die Verantwortung für die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer übernommen und er hat durch sein umfangreiches „reumütiges“ Geständnis in eigenen Worten seine persönliche Verantwortung dargelegt. Als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer war er für die Führung der Geschäfte verantwortlich und ist eine Überprüfung derselben ihm auch zumutbar gewesen. Gemäß den für die Ermessensübung im Zusammenhang mit Haftungen gemäß [§ 7 BAO](#) entwickelten Grundsätzen soll der Haftende idR nur in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgaben beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (vgl. UFS 25.3.10, RV/0119-L/08). Zum Zeitpunkt des BP-Berichtes bzw der diesbezüglichen Niederschrift war jedoch über die CWU . schon der Konkurs eröffnet worden. Eine Einbringung der Kapitalertragsteuer bei der CWU war daher als erschwert bzw. gefährdet anzusehen, weshalb hier die Inanspruchnahme des Bw für die Einbringung der Abgabe zweckmäßig war.

Gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sprechende Billigkeitsgründe hat der Bw. nicht dargelegt und sind den Akten nicht zu entnehmen. Es kann insbesondere darin, dass steuerpflichtige Einkünfte der Besteuerung unterzogen werden, eine Verletzung berechtigter Interessen des Bw. nicht erblickt werden.

Eine fehlende Begründung - auch des Ermessens - kann durch die Rechtsmittelbehörde nachgeholt werden (vgl. UFS RV/0476-S/09).

Aus den oben dargelegten Gründen war der Berufung kein Erfolg beschieden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Juli 2013