

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen A, geb. am xxxxx, ehem. Geschäftsführer, wohnhaft XXXA, vertreten durch Martin Friedl, Steuerberater, Marktplatz 2, 4650 Lambach, wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), (vormals) Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (Rechtsnachfolger: das Amt für Betrugsbekämpfung), StrNr. ***1***, Geschäftszahl laut Beschwerdevorlage: ***2***, Amtsbeauftragte Dr.Y, im Verfahren über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24. April 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates V beim (vormaligen) Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde vom 14. Februar 2017, Geschäftszahl Spruchsenatsakt: ***3***, im Vorverfahren den Beschluss gefasst:

I. Das Erkenntnis des Spruchsenates wird gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG aufgehoben und die Finanzstrafsache an das Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde (als Rechtsnachfolger des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde) zurückverwiesen.

II. Gegen diese Entscheidung ist als verfahrensleitende Verfügung eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig (§ 25a Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz - VwGG).

Begründung

1. Mit Schreiben des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde vom 10. Mai 2016, zugestellt durch eigenhändige Übernahme am 17. Mai 2016, wurde der Beschuldigte A in Kenntnis gesetzt, dass gegen ihn ein finanzstrafbehördliches

Untersuchungsverfahren wegen des Verdachtes eingeleitet worden war, er habe im Amtsbereich des genannten Finanzamtes als Geschäftsführer der B-GmbH, [FNbbb,] vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen [also unter entsprechenden Pflichtverletzungen in Form der Nichteinreichung dieser Steuererklärungen] „für die“ Jahre 2013 bis 2015 [also mit zeitlichen Bezug auf Ereignisse in dem genannten Zeitraum] eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt € 91.767,40 bewirkt und hiemit „ein“ [tatsächlich eine Mehrzahl von] Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG [also Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG] begangen, wobei die verkürzten Abgaben den Zeiträumen Jänner bis Dezember 2013 [später eingeschränkt auf Juli bis Dezember 2013] mit € 32.214,52, Jänner bis Dezember 2014 mit € 40.957,64 und Jänner bis Dezember 2015 mit € 18.595,24 zugewiesen worden sind. In Einem wurde der Beschuldigte auch zur Rechtfertigung aufgefordert (Finanzstrafakt, Einleitungsmitteilung).

2. Dem Verdacht der Finanzstrafbehörde liegt laut Aktenlage zugrunde, dass A in den Monaten Juli 2013 bis Dezember 2015 als Gesellschafter-Geschäftsführer dieser B-GmbH, FNbbb, die Mittel für seine privaten Ausgaben zur Lebensführung aus der betrieblichen Kasse entnommen hat bzw. private Rechnungen durch die GmbH begleichen hat lassen, in diesem Zusammenhang aber die Anmeldung und Entrichtung der angefallenen Kapitalertragsteuern binnen Wochenfrist an die zuständige Abgabenbehörde unterlassen hat, obwohl aufgrund seiner eigenen Finanzlage keinerlei Rückzahlungsmöglichkeit bestanden habe und solcherart die Mittelentnahmen, berechnet als Erhöhungen am Kontostand des diesbezüglichen Verrechnungskontos, nicht als Kreditaufnahme, sondern als verdeckte Ausschüttung zu bewerten gewesen wären.

3. Ihren Verdacht einer diesbezüglich vorsätzlichen Vorgangsweise des Beschuldigten hat die Finanzstrafbehörde offensichtlich aus dem Umstand abgeleitet, dass A bereits zuvor als Gesellschafter-Geschäftsführer der C-GmbH, FNccc, die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer in Höhe von € 86.704,00 unterlassen hat, nachdem der Masseverwalter im Zuge des Konkurses über das Vermögen der GmbH die Begleichung der Verbindlichkeiten des Genannten aus dem Verrechnungskonto der Gesellschaft in Höhe von € 346.816,93 (wohl mangels Einbringlichkeit) nicht eingefordert hatte und solcherart nach Ansicht der Abgabenbehörde eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter stattgefunden hatte (Niederschrift über die Nachschau bei der C-GmbH vom 7. Jänner 2013, ABNrccc).

Die diesbezügliche Kapitalertragsteuer war A mit Bescheid vorgeschrieben worden, wobei in der Begründung auch Angaben zur damaligen Rechtslage gegeben wurden: „Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge [also der Gesellschafter A] Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten [dem Schuldner der Kapitalerträge, hier der C-GmbH] einzubehalten. Nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der

Kapitalerträge [A] direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig [um die Steuer] gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner [die durch den Geschäftsführer handelnde GmbH] die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat [nämlich gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge] und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.“

4. Der auftragsgemäß erstatteten Rechtfertigung des Beschuldigten vom 27. Mai 2016 ist zu entnehmen, dass dieser auch ohne ausdrückliche weitere Bezugnahme die Einleitungsverfügung der Finanzstrafbehörde der Verdachtslage korrekt zugeordnet hatte, zumal ihm mit drei Bescheiden vom 4. April 2016 durch das Finanzamt als Abgabenbehörde Kapitalertragsteuer jeweils für die Zeiträume 2013, 2014 und 2015 in obgenannter Höhe vorgeschrieben worden war, wobei erläuternd u.a. jeweils ausgeführt wurde:

„Im Zuge der Außenprüfung gem. § 147 BAO (Umsatzsteuersonderprüfung) vom 31.3.2016 bei [der] Fa. B-GmbH [...] wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Der Abgabepflichtige ist seit 26.7.2013 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Fa. B-GmbH (FNbbb). Seither tätigte die GmbH laufend Zahlungen, die dem Abg.Pfl. zuzurechnen sind (Kreditrückzahlungen, Sozialversicherungsbeiträge, div. private Kosten). Diese Zahlungen wurden als Forderung auf dem Verrechnungskonto Gesellschafter verbucht. Ebenso wurden (ungebundene) Barentnahmen des Gesellschafters auf diesem Konto verbucht. Mit den Jahresabschlüssen 2013 und 2014 wurde eine 2%ige Verzinsung der Forderung verbucht. Geschäftsführerbezüge sind ‚aufgrund der angespannten wirtschaftlichen Situation‘ bisher nicht ausbezahlt worden. Die verbuchte Verrechnungsforderung der Gesellschaft an den Gesellschafter wird vom Masseverwalter nicht eingefordert werden. [...]

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig [um die Steuer] gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre [...].

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheint nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil über das Vermögen der haftungspflichtigen B-GmbH am 18.2.2016 ein Konkursverfahren eröffnet worden ist und eine Einbringlichkeit wenig wahrscheinlich ist.“

Seine ihm vorgeworfenen Unterlassungen hat A damit gerechtfertigt, dass er nicht vorsätzlich gehandelt habe und auch die Abgabenfestsetzung [hier wohl zu verstehen als: das Entstehen der Abgabeforderung] nicht für gewiss gehalten habe, da er das Verrechnungskonto jedenfalls bereinigen habe wollen (was auch laufend erfolgt sei, indem er auch betriebliche Ausgaben privat bezahlt habe, einen betrieblichen Kredit privat übernommen habe, ein Mietentgelt sich nicht ausbezahlt habe), wozu er aber durch die Insolvenzanmeldung nicht

mehr in der Lage gewesen wäre. Wäre die GmbH nicht in finanzielle Schwierigkeiten geraten (Hauptgrund sei ein Problem mit seinem chinesischen Lieferanten gewesen) und hätte sie nicht Konkurs anmelden müssen, wäre ihm nicht die [wirtschaftliche] Existenzgrundlage entzogen worden und hätte er ja auch laufend das Verrechnungskonto ausgleichen können.

5. Mit Erkenntnis des Spruchsenates V beim vormaligen Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde (Rechtsnachfolger: das Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde) vom 14. Februar 2017, Geschäftszahl ***3***, wurde A nach durchgeführter und zur Vornahme ergänzender Beweisaufnahmen (insbesondere die Einholung einer Stellungnahme des Außenprüfers samt Neuberechnung der Verkürzungsbeträge auf Basis der monatlichen Kontostanderhöhungen) zweimal vertagter mündlicher Verhandlung schuldig gesprochen, weil er im Amtsbereich des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht „für nachstehenden Zeitraum“ bzw. [zu nachstehenden] Zeitpunkten „(verdeckte Ausschüttungen von der Fa. B-GmbH)“ eine Verkürzung selbstzuberechnender Abgaben, nämlich Kapitalertragsteuer für verdeckte „Gewinnausschüttung“, in Höhe von insgesamt € 88.292,77 bewirkt habe, indem er ihre Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr zu genau bestimmten Zeitpunkten unterlassen habe, und hiedurch „das“ [die] Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG [iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 30.800,00 und [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 77 Tagen verhängt worden sind (schriftliche Bescheidausfertigung).

Die Zeiträume, „für welche Kapitalsteuer verkürzt“ worden wäre, die genauen Tatzeitpunkte und die Höhe der vorgeworfenen Verkürzungen wurden im Spruch wie folgt beschrieben:

Kapitalertragsteuer für 07/2013 am 7. August 2013 in Höhe von € 4.528,76
 Kapitalertragsteuer für 08/2013 am 7. September 2013 in Höhe von € 1.762,59
 Kapitalertragsteuer für 09/2013 am 7. Oktober 2013 in Höhe von € 3.024,98
 Kapitalertragsteuer für 10/2013 am 7. November 2013 in Höhe von € 2.887,88
 Kapitalertragsteuer für 11/2013 am 7. Dezember 2013 in Höhe von € 4.528,76
 Summe € 14.083,84,

Kapitalertragsteuer für 01/2014 am 7. Februar 2014 in Höhe von € 3.444,00
 Kapitalertragsteuer für 02/2014 am 7. März 2014 in Höhe von € 2.189,26
 Kapitalertragsteuer für 03/2014 am 7. April 2014 in Höhe von € 2.941,10
 Kapitalertragsteuer für 04/2014 am 7. Mai 2014 in Höhe von € 6.696,38
 Kapitalertragsteuer für 05/2014 am 7. Juni 2014 in Höhe von € 4.373,19
 Kapitalertragsteuer für 06/2014 am 7. Juli 2014 in Höhe von € 5.127,35
 Kapitalertragsteuer für 07/2014 am 7. August 2014 in Höhe von € 975,23

Kapitalertragsteuer für 08/2014 am 7. September 2014 in Höhe von € 1.817,49
Kapitalertragsteuer für 09/2014 am 7. Oktober 2014 in Höhe von € 2.928,43
Kapitalertragsteuer für 10/2014 am 7. November 2014 in Höhe von € 2.177,69
Kapitalertragsteuer für 11/2014 am 7. Dezember 2014 in Höhe von € 2.728,75
Kapitalertragsteuer für 12/2014 am 7. Jänner 2015 in Höhe von € 6.630,98
Summe € 42.029,85, sowie

Kapitalertragsteuer für 01/2015 am 7. Februar 2015 in Höhe von € 1.656,64
Kapitalertragsteuer für 02/2015 am 7. März 2015 in Höhe von € 449,71
Kapitalertragsteuer für 03/2015 am 7. April 2015 in Höhe von € 2.084,15
Kapitalertragsteuer für 05/2015 am 7. Juni 2015 in Höhe von € 2.214,26
Kapitalertragsteuer für 06/2015 am 7. Juli 2015 in Höhe von € 2.011,89
Kapitalertragsteuer für 07/2015 am 7. August 2015 in Höhe von € 2.131,90
Kapitalertragsteuer für 08/2015 am 7. September 2015 in Höhe von € 16.409,77
Kapitalertragsteuer für 09/2015 am 7. Oktober 2015 in Höhe von € 895,28
Kapitalertragsteuer für 10/2015 am 7. November 2015 in Höhe von € 3.479,05
Kapitalertragsteuer für 11/2015 am 7. Dezember 2015 in Höhe von € 846,43
Summe € 32.179,08.

6. Bezüglich der Zeiträume Dezember 2013, April und Dezember 2015 hat der Spruchsenat keine Entscheidung getroffen.

7. Gegen das Straferkenntnis des Spruchsenates hat der Beschuldigte durch seinen Verteidiger innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben und dieses zur Gänze angefochten, wobei einerseits ausgeführt wurde, dass die Zuständigkeit des erkennenden Spruchsenates und dessen rechtmäßige Zusammensetzung von Amts wegen zu prüfen sein, die im Zeitpunkt der Entscheidung verbindliche Geschäftsverteilung liege dem Beschwerdeführer nicht vor, andererseits – neben Einwendungen zur subjektiven Tatseite – im Ergebnis massive Bedenken gegen die Formulierung des Schuldspruches erhoben wurden; eine Beschwerde der Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

8. Anhaltspunkte für eine nicht gehörige Zusammensetzung des laut damaliger Geschäftsverteilung (Abfrage aus dem Intranet) für die Finanzstrafsache gegen den Beschuldigten tatsächlich zuständigen Spruchsenates V beim Finanzamt 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als damals zuständige Finanzstrafbehörde liegen nicht vor; so sind tatsächlich die laut Geschäftsverteilung erstgereichte Richterin des Dienststandes als Vorsitzende und der ebenfalls erstgereichte Laienbeisitzer eingeschritten; lediglich als Berichterstatterin ist die nur sechstgereichte Organwalterin eingeschritten. Auf diesbezügliche Nachfrage wurde ein Telefon-Protokoll aus der Geschäftsstelle der Spruchsenate vom 9. Jänner 2017 vorgelegt, in welchem die dienstliche Verhinderung der vorgereichten Personen zum Verhandlungstermin am 14. Februar 2017

vermerkt worden ist. Konkrete Umstände, wonach die vorgereichten Personen etwa nicht verhindert gewesen wären, sind den Akten nicht zu entnehmen und wurden auch nicht behauptet. Eine Aufhebung der Entscheidung, da etwa vorwerfbar durch Einschreiten eines nachgereichten Senatsmitgliedes eine Verletzung der funktionellen Zuständigkeit stattgefunden hätte, ist daher nicht erforderlich.

9. Eine abschließende Entscheidung in der Sache selbst ist aber dennoch nicht möglich, da sich die Bedenken des Beschwerdeführers hinsichtlich der Formulierung des Schuldspruches als berechtigt erweisen: Der angefochtene Bescheid trägt einen im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens nicht sanierbaren Mangel insoweit in sich, als der Spruchsenat – wie von der Verteidigung im Ergebnis zu Recht kritisiert – in seinem Erkenntnis offensichtlich tatbestandlich von Hinterziehungen von Kapitalertragsteuern für monatliche Erhebungszeiträume ausgegangen ist, bei welchen jeweils binnen einer Woche nach Monatsende eine Kapitalertragsteueranmeldung durch den Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der Gesellschaft bei der Abgabenbehörde einzureichen wäre und innerhalb derselben Frist die selbst ermittelte und angemeldete Kapitalertragsteuer zu entrichten bzw. abzuführen wäre. Er hat daher in seinem Schuldspruch als Verfahrensgegenstand jeweils an einem siebenten Tag nach Monatsende fällige Kapitalertragsteuern beschrieben, womit aber die restlichen Kapitalertragsteuern, die laut den vorgeworfenen Ausschüttungen an vorhergehenden Tagen fällig geworden sind, im Strafbescheid offensichtlich begrifflich nicht umfasst gewesen sind. Hinsichtlich dieser weiteren strafrelevanten Sachverhalte fehlt es somit an einer Entscheidung des Spruchsenates, womit es dem Bundesfinanzgericht verwehrt ist, darüber in einer Beschwerdeentscheidung abzusprechen.

10. Tatsächlich hat im Tatzeitraum nämlich hinsichtlich der Verkürzung von Kapitalertragsteuern folgende Rechtslage bestanden:

10.1. Einkommensteuergesetz (EStG) 1988, BGBl 1988/400:

Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27. [EStG 1988, BGBl I 2011/112, 1.4.2012-28.2.2014, BGBl I 2014/13, 1.3.-29.12.2014, BGBl I 2014/105, 30.12.2014-14.8.2015, BGBl I 2015/118, 15.8.-31.12.2015]

(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung; [...]

Gemäß Jakom/*Marschner* EStG, 2014, § 27 Rz 36, waren mit den sonstigen Bezügen im Sinne dieser Gesetzesstelle die anderen geldwerten Vorteile, die sich aus der Gesellschafterstellung (hier des Beschuldigten) ergeben, gemeint; dazu zählten vor allem verdeckte Ausschüttungen

(vgl. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005). Wurden wie im gegenständlichen Fall die Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers in Form der Bezahlung seiner privaten Rechnungen durch die Gesellschaft oder in Form von Bargeldbehebungen von Firmenkonto oder Bargeldentnahmen aus der Handkassa des Unternehmens, jeweils für private Zwecke, auf einem verzinslichen Verrechnungskonto verbucht, ergaben sich verdeckte Ausschüttungen zum jeweiligen Zeitpunkt der Verfügbarmachung, wenn keine werthaltigen Forderungen gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer gebucht werden konnten. Zur Anerkennung der Kreditierung muss eine Vereinbarung im Sinne der Angehörigenjudikatur vorliegen (VwGH 25.2.2004, 99/13/0154). Entscheidend für die Anerkennung ist laut Jakom/*Marschner* EStG, 2021, § 27 Rz 49, dass die Rückzahlung der Darlehensvaluta an die Kapitalgesellschaft von den Beteiligten (hier also alleine vom Beschuldigten in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer der B-GmbH) sowohl gewollt sowie auch möglich gewesen ist (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003; 26.2.2015, 2012/15/0177; 8.10.2020, Ra 2019/13/0075), wobei die Beurteilung der Bonität des Vorteileempfängers für die jeweiligen Zeitpunkte der Darlehensgewährung vorzunehmen ist (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110). Andernfalls liegen eben entsprechende verdeckte Ausschüttungen vor.

Welcher Sachverhalt gegeben ist, ist eine auch in einem Finanzstrafverfahren bereits hinsichtlich der objektiven Tatseite zu klärende Beweisfrage.

10.2. „6. TEIL

KAPITALERTRAGSTEUER

Abzugspflicht

§ 93 [EStG 1988 idF BGBl I 2012/112, 1.1.-29.7.2013, BGBl I 2013/135, 30.7.2013-14.8.2015 bzw. BGBl I 2015/118, 15.8.-31.12.2015]. (1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). [...]

(2) Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 [...] liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge {hier in Frage kommend: die B-GmbH} [...] Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat [...].“

Verdeckte Ausschüttungen unterlagen somit der Kapitalertragsteuer (vgl. z.B. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002; weiterführend zur damaligen Rechtslage wiederum z.B. Jakom/*Marschner* EStG, 2014, § 93 Rz 13).

10.3. „Schuldner und Abzugsverpflichteter

§ 95. [EStG 1988 idF BGBl I 2012/112, 1.1.-29.7.2013, BGBl I 2013/135 30.7.2013-28.2.2014, BGBl I 2014/13, 1.3.-29.12.2014, BGBl I 2014/105, 30.12.2014-14.8.2015, BGBl I 2015/118, 15.8.-31.12.2015]

(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge {hier in Frage kommend A}. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) {hier in Frage kommend die B-GmbH} haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. [...]

(2) Abzugsverpflichteter ist: [...]

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital [...]

b) die auszahlende Stelle in allen anderen Fällen.

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft [...] beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

2. Bei anderen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital

– nach Maßgabe des § 19 [des Zufließens], wenn es sich um Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten oder nicht unter Z 1 fallende sonstige Bezüge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a [z.B. verdeckte Ausschüttungen] handelt [...].

(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge {hier in Frage kommend A} ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene

Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.“

Zugeflossen war eine Einnahme, sobald sich der Zufluss beim Empfänger wirtschaftlich in einer Vermehrung seines Vermögens auswirkt, wenn etwa der Gesellschafter über die Mittel verfügen kann (bereits *Jakom/Baldauf* EStG, 2014, § 19 Rz 8 bzw. Rz 26, Gewinnanteile, verdeckte Ausschüttungen, mit Zitaten *VwGH*), wenn also bspw. die Gesellschaft durch Veranlassung des Geschäftsführers die an den Gesellschafter gerichtete Rechnung für private Aufwendungen beglichen hat oder wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer vom Konto der Gesellschaft für seine privaten Zwecke Bargeld behoben hat oder aus der Handkassa des Unternehmens Bargeld für private Zwecke entnommen hat, wobei – siehe oben - etwa infolge seiner Mittellosigkeit gar keine werthaltige Forderung der Gesellschaft gegen ihn begründet werden konnte. Ein solcher Vorgang kann also gehäuft während eines bestimmten Beobachtungszeitraumes stattfinden und führt für sich jeweils zur Entstehung eines entsprechenden Abgabenanspruches.

Aus der Aktenlage (siehe z.B. die Ablichtung des von der Steuerberatungskanzlei der B-GmbH geführten Kontos 2260 „Verrechnungskonto Gesell.“) ist erkennbar, dass beständig und auch zu verschiedenen Zeitpunkten während der verfahrensgegenständlichen Zeiträume (zuletzt die

genannten Monate) oben beschriebene Vorgänge stattgefunden haben, welche für die Entstehung von Kapitalertragssteuerforderungen der Republik Österreich in Frage kommen.

10.4. Abfuhr der Kapitalertragsteuer

§ 96. [EStG 1988 idF BGBl I 2012/112, 1.1.2013-29.12.2014, BGBl I 2014/105, 1.1.-14.8.2015, BGBl I 2015/118, 15.8.2015-31.12.2020]

(1) Die Kapitalertragsteuer ist innerhalb folgender Zeiträume abzuführen:

1. a) Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 [...], deren Schuldner Abzugsverpflichteter (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. a) ist, hat der Abzugsverpflichtete [hier also gegebenenfalls die B-GmbH] die einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, [...].

(2) Die Kapitalertragsteuer ist an das für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Abzugsverpflichteten zuständige Finanzamt abzuführen. [...]

(3) Der Abzugsverpflichtete hat innerhalb der im Abs. 1 festgesetzten Frist dem Finanzamt eine Anmeldung elektronisch zu übermitteln. [...]

Sind die Vorgänge tatsächlich jeweils als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren, wäre somit auch jeweils vom Beschuldigten als Geschäftsführer der B-GmbH und somit Wahrnehmenden deren steuerlichen Interessen die Selbstberechnung der Kapitalertragsteuern zu veranlassen gewesen und die solcherart ermittelten Steuerbeträge jeweils binnen einer Woche abzuführen gewesen; ebenso hätte er jeweils binnen Wochenfrist die Übersendung entsprechender Kapitalertragsteueranmeldungen an die zuständige Abgabenbehörde zu veranlassen gehabt.

11. Fehlte es somit in Anbetracht einer Einkommens- und Vermögenslosigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers, welcher in Missachtung der Trennung seiner privaten Sphäre von der der GmbH seine Lebensführung mit den Mitteln der GmbH bestritten hat, an einer Werthaltigkeit einer möglichen Rückforderung der entnommenen Gelder, lagen jeweils bereits zum Zeitpunkt der Entnahme verdeckte Ausschüttungen vor, bezüglich welcher binnen Wochenfrist eine Abfuhr der Kapitalertragsteuer und eine Übersendung der Kapitalertragsteueranmeldung zu erfolgen hatte.

Wäre hingegen eine Rückzahlung der privat verwendeten Geldmittel nicht nur gewollt, sondern auch möglich gewesen, wäre sogar ohne unverzügliche Erfassung der Entnahmen als Forderungen an den Gesellschafter in einem Verrechnungskonto eine spätere Einstellung eines die verdeckten Ausschüttungen ausgleichenden Rückforderungsanspruches bis zum Bilanzstichtag (bis zum Jahresende) jenes Geschäftsjahres, in dem die verdeckten Ausschüttungen stattgefunden haben, ausreichend gewesen (vgl. *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 2. Auflage, 152). Wäre hingegen die Einstellung eines Rückforderungsanspruches trotz ausreichender Bonität des Gesellschafters bis zu diesem

Zeitpunkt unterblieben, wäre wohl von einer verdeckten Ausschüttung mit Ablauf des Bilanzstichtages auszugehen. Diesfalls hätte tatsächlich eine Abfuhr der Kapitalertragsteuer und eine Übersendung der Kapitalertragsteueranmeldung bis zum 7. Jänner des Folgejahres zu erfolgen gehabt.

12. Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich eine selbst zu berechnende Abgabe wie etwa die oben beschriebene Kapitalertragsteuer nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit (also am fünften Tag nach Ablauf der Wochenfrist ab erfolgter verdeckter Ausschüttung) abführt, wobei bedingter Vorsatz genügt.

13. Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich hingegen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer (etwa als dafür verantwortlicher Geschäftsführer einer GmbH) vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitpflicht im Sinne des obgenannten § 96 Abs. 3 EStG 1988 betreffend eine bestimmte, näher zu umschreibende verdeckte Ausschüttung eine Verkürzung von Kapitalertragsteuer bewirkt, indem er diese entgegen § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht binnen Wochenfrist nach erfolgtem Vorgang an die zuständige Abgabenbehörde abführt (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG). Wiederum genügt bedingter Vorsatz (zu einer möglichen schwierigen Beweislage vgl. *Leitner*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Finanzstrafrecht, in *Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 2. Auflage, 325).

Als selbständige Tat im Bereich der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs. 1 EStG 1988) gilt dabei jeweils das (finanzstrafrechtlich vorwerfbare) Unterlassen der auf einen bestimmten Ertragszufluss bezogenen Kapitalertragsteuerabfuhr (§ 96 Abs. 1 EStG 1988) unter (ebenfalls finanzstrafrechtlich vorwerfbarer) Verletzung der korrespondierenden Anmeldungspflicht (§ 96 Abs. 3 EStG) (vgl. OGH 17.2.2011, 13 Os 104/10h; zuletzt OGH 16.3.2021, 13 Os 105/20w).

14. Wird der Tatbestand einer Verkürzung an Kapitalertragsteuer (durch Nichtabfuhr der Selbstbemessungsabgabe bis zum Ablauf des siebten Tages nach erfolgter Ausschüttung) unter Verletzung der Verpflichtung zur Übersendung der Kapitalertragsteueranmeldung ebenfalls bis zum Ablauf dieser Frist hinsichtlich der beiden Aspekte zumindest grob fahrlässig (vgl. § 8 Abs. 3 FinStrG – unbewusste grobe Fahrlässigkeit genügt) gesetzt, liegt eine grob fahrlässige Verkürzung von Kapitalertragsteuer nach § 34 Abs. 1 FinStrG vor, welche unter Anwendung des Günstigkeitsvergleiches nach § 4 Abs. 2 FinStrG der Vorzug vor einer Anwendung des Tatzeitrechtes (hier: § 34 Abs. 1 FinStrG alte Fassung) zu geben ist.

15. Eine mögliche Strafbarkeit nach § 33 Abs. 1 FinStrG oder § 34 Abs. 1 FinStrG konsumiert die Strafbarkeit von Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG bezüglich der tatbestandlichen Nichtabfuhr von Kapitalertragsteuer bis zum fünften Tag nach Fälligkeit.

16. Auch der angesprochene Vorsatz bzw. eine grobe Fahrlässigkeit des Beschuldigten ist im Zuge des Verfahrens zu beweisen und in einem abschließenden Strafbescheid entsprechend zu begründen.

17. Auch im Falle einer großen Faktenfülle (im gegenständlichen Fall sind dem Konto 2260 „Verrechnungskonto Gesell.“ für den Zeitraum Juli bis Dezember 2013 83 Sollbuchungen, für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2014 207 Sollbuchungen und für den Zeitraum Jänner bis November 2015 120 Sollbuchungen zu entnehmen) ist der gegenüber dem Beschuldigten erhobene finanzstrafrechtliche Vorwurf so zu formulieren, zumal wenn als verdeckte Ausschüttung unter Beachtung des Zweifelsgrundsatzes nach § 98 Abs. 3 FinStrG nicht jeweils die Erhöhung des Kontostandes pro Geschäftsfall, sondern unter Bedachtnahme auf einzelne Habenbuchungen (Juli bis Dezember 2013 31 Habenbuchungen, Jänner bis Dezember 2014 25 Habenbuchungen und Jänner bis Dezember 2015 22 Habenbuchungen) die Erhöhung des monatlichen Saldos als verdeckte Ausschüttung gewertet worden ist (siehe die Stellungnahme des Außenprüfers vom 31. Oktober 2016), dass mit ausreichender Bestimmtheit jedem Ausschüttungsvorgang ein bestimmter Kapitalertragsteuerbetrag und ein Fälligkeitstag zugeordnet ist, wobei auch erkenntlich zu machen ist, ob bzw. in welcher Weise die Habenbuchungen Berücksichtigung gefunden haben.

Ein derartiger Schuldspruch könnte etwa, bezogen auf den gegenständlichen Vorwurf, unter der Annahme eines Nachweises einer vorsätzlichen Vorgangsweise des Beschuldigten, lauten, dieser sei schuldig, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs in der Zeit [etwa monatlich zu benennende Tatzeiträume] als Geschäftsführer der B-GmbH, sohin als Wahrnehmender deren steuerlichen Interessen, vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht infolge unterbliebener Kapitalertragsteueranmeldungen nach § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine Verkürzung von Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt € 88.292,77 (davon angefallen in den Monaten [denkbare, aber nicht notwendige monatliche Aufschlüsselung]) bewirkt, indem er entgegen er die aus verdeckten Ausschüttungen laut [einer zu erstellenden Liste] angefallenen Kapitalertragsteuern entgegen § 96 Abs. 2 EStG 1988 nicht binnen Wochenfrist abgeführt und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat. – Die strafrelevant verbleibenden Vorgänge könnten zwecks besserer Lesbarkeit in der erwähnten beigeschlossenen Liste unter Benennung der beschriebenen Merkmale separat dargestellt werden.

18. Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern eine Beschwerde gegen ein Erkenntnis eines Spruchsenates nicht zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst, sei es im Vorverfahren (§ 62 Abs. 2 Satz 3 FinStrG) durch den Vorsitzenden oder im Hauptverfahren durch den Senat, zu entscheiden. Gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG kann jedoch der Vorsitzende des Finanzstrafsenates des Bundesfinanzgerichtes bzw. nach Einberufung des Finanzstrafsenates auch dieser mit Beschluss das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates

aufheben und die Zurückweisung der Finanzstrafsache an die Finanzstrafbehörde verfügen, wenn eine umfangreiche Ergänzung des Untersuchungsverfahrens erforderlich ist, hier in der Form, dass unter Bedachtnahme auf tatsächlich zur Verfügung stehende Tatbestandsbilder der gesamte dem Beschuldigten zum Vorwurf gemachte Lebenssachverhalt einer finanzstrafrechtlichen Würdigung unterzogen wird.

19. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese verfahrensleitende Verfügung einer Aufhebung und Zurückverweisung einer Finanzstrafsache ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 25a Abs. 3 VwGG nicht zulässig. Der Beschluss könnte insoweit erst in einer Revision gegen das die Rechtssache erledigende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes angefochten werden.

Linz, am 22. April 2022