



## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat (Wien) 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofräatin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und KomzlR. Gottfried Hochhauser als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Dr. H.S., geb. XXX, Adr., wegen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 18. Juli 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Waldviertel vom 17. April 2007, SpS XY, nach der am 20. Mai 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftührerin M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wie folgt neu gefasst:

Der Berufungswerber (Bw.) ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes X. (Y.) vorsätzlich I) unter Steuernummer xx/xx (Dr. H.S.) laut Lohnsteuerprüfung vom 9. März 2005 Lohnsteuer für 6-12/2003 in Höhe von € 4.784,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6-12/2003 in Höhe von € 2.826,00, Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 141,00 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 366,00; und weiters

II) unter Steuernummer xy/xy (Dr. SD-KEG i.L.) laut Lohnsteuerprüfung vom 24. Jänner 2005 als für die steuerlichen Angelegenheiten der Fa. Dr. SD-KEG i.L. verantwortlicher

Gesellschafter Lohnsteuer für 2003 in Höhe von € 2.544,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2003 in Höhe von € 1.115,00, Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 5.288,00 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 3.038,00; und weiters

III) unter der Steuernummer xxx (Dr. SDL-KEG) als der für die steuerlichen Angelegenheiten der Fa. Dr. SDL-KEG verantwortliche Beteiligte

a) laut Lohnsteuerprüfung vom 24. Juni 2005 Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 656,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 450,00, Lohnsteuer für 1-5/2005 in Höhe von € 2.127,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 1-5/2005 in Höhe von € 1.126,00 und

b) laut Lohnsteuerprüfung vom 8. November 2005 Lohnsteuer für 6,7/2005 in Höhe von € 2.127,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6,7/2005 in Höhe von € 450,00; und weiters

IV) unter der Steuernummer zz/zz (A-KEG) als der für die steuerlichen Angelegenheiten der Fa. A-KEG verantwortliche Beteiligte

a) laut Lohnsteuerprüfung vom 24. Juni 2005 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 244,00 und für 1-5/2005 in Höhe von € 532,00 und

b) laut Lohnsteuerprüfung vom 8. November 2005 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6,7/2005 in Höhe von € 213,00

Er hat hierdurch die Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 6.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 15 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die vom Bw. zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Hingegen wird das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG geführte Finanzstrafverfahren hinsichtlich folgender Differenzbeträge eingestellt:

Zu Spruchpunkt I) des erstinstanzlichen Erkenntnisses:

Lohnsteuer für 6-12/2003 in Höhe von € 2.700,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6-12/2003 in Höhe von € 450,00, Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 4.050,00 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 675,00; und weiters

Zu Spruchpunkt III) des erstinstanzlichen Erkenntnisses:

a) Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 1.350,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 225,00, Lohnsteuer für 1-5/2005 in Höhe von € 6.750,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 1-5/2005 in Höhe von € 1.125,00 und

b) Lohnsteuer für 6,7/2005 in Höhe von € 2.700,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6,7/2005 in Höhe von € 450,00; und weiters

Zu Spruchpunkt IV) des erstinstanzlichen Erkenntnisses:

a) Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 810,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 135,00, Lohnsteuer für 1-5/2005 in Höhe von € 4.050,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 1-5/2005 in Höhe von € 675,00 und

b) Lohnsteuer für 6,7/2005 in Höhe von € 1.620,00 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6,7/2005 in Höhe von € 270,00

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 17. April 2007, SpS XY , wurde der Bw. der Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich

I) unter Steuernummer xx/xx (Dr. H.S.) laut Lohnsteuerprüfung vom 9. März 2005 Lohnsteuer für 6-12/2003 in Höhe von € 7.484,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6-12/2003 in Höhe von € 3.276,00, Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 4.191,00 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 1.041,00; und weiters

II) unter Steuernummer xy/xy (Dr. SD-KEG i.L.) laut Lohnsteuerprüfung vom 24. Jänner 2005 als für die steuerlichen Angelegenheiten der Fa. Dr. SD-KEG i.L. verantwortlicher Gesellschafter Lohnsteuer für 2003 in Höhe von € 2.544,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2003 in Höhe von € 1.115,00, Lohnsteuer für 2004 in

Höhe von € 5.288,00 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 3.038,00; und weiters

III) unter der Steuernummer xxx (Dr. SDL-KEG) als der für die steuerlichen Angelegenheiten der Fa. Dr. SDL-KEG verantwortliche Beteiligte

a) laut Lohnsteuerprüfung vom 24. Juni 2005 Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 2.006,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 675,00, Lohnsteuer für 1-5/2005 in Höhe von € 8.877,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 1-5/2005 in Höhe von € 2.251,00 und

b) laut Lohnsteuerprüfung vom 8. November 2005 Lohnsteuer für 6,7/2005 in Höhe von € 4.827,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6,7/2005 in Höhe von € 900,00; und weiters

IV) unter der Steuernummer zz/zz (A-KEG) als der für die steuerlichen Angelegenheiten der Fa. A-KEG verantwortliche Beteiligte

a) laut Lohnsteuerprüfung vom 24. Juni 2005 Lohnsteuer für 2004 in Höhe von € 810,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 2004 in Höhe von € 379,00, Lohnsteuer für 1-5/2005 in Höhe von € 4.050,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 1-5/2005 in Höhe von € 1.207,00 und

b) laut Lohnsteuerprüfung vom 8. November 2005 Lohnsteuer für 6,7/2005 in Höhe von € 1.620,00 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für 6,7/2005 in Höhe von € 483,00

(Gesamtsumme strafbestimmender Wertbetrag € 56.062,00)

nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet habe.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wurde über den Bw. unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. Jänner 2005, SpS.GZ. (rechtskräftig am 27. Juni 2006), eine Zusatzgeldstrafe in Höhe von € 12.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 30 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. ohne Beschäftigung sei, über ein monatliches Nettoeinkommen von ca. € 350,00 und über kein Vermögen verfüge. Er sei geschieden und sorgepflichtig für drei Kinder. Der Bw. weise zwei

einschlägige finanzbehördliche Vorverurteilungen auf. Zusätzlich sei er mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. Jänner 2005 wegen § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von € 14.000,00, im Fall der Uneinbringlichkeit zu 35 Tagen Ersatzfreiheitsstrafe, verurteilt worden (SpS.GZ.). Da diese Vorverurteilung erst am 27. Juni 2006 rechtskräftig geworden sei, sei auf diese Entscheidung Bedacht zu nehmen.

Der Bw. habe in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen an den Standorten A., W., B., G. und H. Zahnarztpraxen bzw. Zahnlabors betrieben. Er habe dies als Einzelunternehmer (I. des Spruches) als Verantwortlicher persönlich haftender Gesellschafter der Fa. Dr. SD-KEG (II. des Spruches) sowie als Verantwortlicher der Fa. Dr. SDL-KEG (III. des Spruches) und als Verantwortlicher der Fa. A-KEG (IV. des Spruches) getan. Hinsichtlich sämtlicher Unternehmen sei er für die steuerlichen Agenden verantwortlich gewesen. Trotz einschlägiger finanzstrafrechtlicher Vorverurteilungen habe es der Bw. weiterhin beharrlich unterlassen, lohnabhängige Abgaben für seine Dienstnehmer zu entrichten. Die damit zusammenhängenden Abgabenverkürzungen seien durchaus von einem Vorsatz umfasst gewesen. Das Motiv in seinem Verhalten sei nicht ganz nachvollziehbar, aus seinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat sei ableitbar, dass sein Handeln aus einem gewissen "Frust" aufgrund vom Finanzamt veranlasster Pfändungen resultiere. Insgesamt seien die aus dem Spruch ersichtlichen lohnabhängigen Abgaben vorsätzlich vom Bw. verkürzt worden. Seine steuerlichen Verpflichtungen habe er durchaus gekannt (das vorhergehende Finanzstrafverfahren sei wegen einschlägiger Bestimmungen am 22. Dezember 2001 eingeleitet worden).

Die nunmehrigen Abgabenverkürzungen hätten sich anlässlich von durchgeführten Lohnsteuerprüfungen herausgestellt. Es sei festgestellt worden, dass für die jeweils angeführten Zeiträume keine Lohnsteueranmeldungen abgegeben worden seien. Die Bemessungsgrundlagen seien vom Lohnsteuerprüfer anhand der bei der Gebietskrankenkasse vorgelegten Unterlagen bzw. in weiterer Folge im Schätzungswege ermittelt worden.

Der Bw. habe sich in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat zumindest teilweise schuldig erkannt. Er habe zugegeben, die bezughabenden lohnabhängigen Abgaben nicht ordnungsgemäß gemeldet bzw. entrichtet zu haben. Auf das Motiv befragt, habe der Bw. keine befriedigende Antwort gegeben. Ein durchaus immer wieder aufkeimender aggressiver Ton lasse darauf schließen, dass er über seinerzeitige Pfändungen durch das Finanzamt verärgert sei. Im Gegensatz zu dem Verfahren SpS.GZ. habe der Bw. diesmal keinerlei psychische Beeinträchtigung im verfahrensgegenständlichen Zeitraum geltend gemacht.

Der Bw. habe sich insbesonders gegen die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages gewährt und in den Raum gestellt, Wiederaufnahmeanträge zu stellen. Festgehalten werde, dass die bezughabenden Bescheide allesamt rechtskräftig seien und ein Wiederaufnahmeverfahren noch nicht anhängig sei. Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages gründe sich im Übrigen auf die nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen seien. Die Schätzungen seien schlüssig und nachvollziehbar fast durchgehend anhand der bei der Gebietskrankenkasse vorgenommenen Anmeldungen der Dienstnehmer erfolgt.

Rechtlich ergebe sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass der Bw. sowohl objektiv als auch subjektiv die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu vertreten habe.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd das teilweise Geständnis, als erschwerend hingegen zwei einschlägige Vorverurteilungen an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 17. Juli 2007, mit welcher die vollständige Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass die diversen Schätzungen offensichtlich falsch seien. Die Angaben der Gebietskrankenkasse seien offensichtlich unrichtig.

Der Bw. sei seiner Ansicht nach seit 1. April 2004 als Arbeitsmediziner bei der AUVA beschäftigt (und zwar als begünstigter Invalider). Es laufe ein diesbezügliches Verfahren bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten. Laut Urteil des Landesgerichtes K. vom 23. Februar 2006 sei der Bw. zumindest freier Dienstnehmer gewesen. Die von der AUVA zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge seien bis heute nicht von der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse eingefordert worden. Darauf habe der Bw. gegen die AUVA eine Anzeige wegen des Verdachtes der Hinterziehung von Sozialversicherungsabgaben und Lohnsteuer im Gesamtausmaß von etwa € 50 Millionen eingebbracht. Die Anzeige habe eine Steuerprüfung bei der AUVA zur Folge gehabt. Nach Auskunft des Steuerprüfers wird die Prüfung sich noch bis in das nächste Jahr erstrecken.

Die Forderungen des Bw. an Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer, die sich aus diesem Verfahren ergeben würden, schätzt er auf etwa € 400.000,00.

Mittlerweile seien obendrein alle Steuerbescheide des Bw. bis zum Jahre 1997 zurück vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben worden. Ob irgendwelche Pfändungen zu Recht bestünden, müsste noch überprüft werden.

Die Vorsitzende des Spruchsenates scheine den Bw. völlig missverstanden zu haben. So werde im Erkenntnis ausgeführt, er habe dieses Mal keinerlei psychische Beeinträchtigung geltend gemacht. Der Bw. sei begünstigter Invalide und lege den diesbezüglichen Bescheid in Kopie bei. Wenn Nachweise bezüglich seiner Erkrankungen und Unfallfolgen benötigt würden, lege er die Nachweise bei der Berufungsverhandlung vor (schweres Schädel-Hirn-Trauma 1987, schwerer Unfall mit Beckenzertrümmerung etc. 1999). Der Gesundheitszustand des Bw. habe sich seit dem Vorverfahren keineswegs gebessert.

Der Bw. erachte es für unfair, wenn ein 100% Invalide im Erkenntnis offensichtlich persönlich angegriffen werde und verweise dazu auf die Ausführungen des Spruchsenates dahingehend, dass ein durchaus immer wieder aufkeimender aggressiver Ton vom Bw. an den Tag gelegt worden sei.

Abgesehen davon, dass medizinische Feststellungen in diesem Verfahren nur zugelassenen Fachärzten zustünden, sei er gerne bereit, den Sachverhalt aufzuklären.

Der Bw. sei leider ausgesprochen schwerhörig und habe der Verhandlung genauso wie der Vorverhandlung (SpS.GZ.) gar nicht folgen können. Aufgrund seiner derzeitigen finanziellen Situation könne er sich kein Hörgerät leisten.

Er habe keineswegs ein "teilweises Geständnis" abgelegt.

Der Bw. ersuche den UFS seinen Gesundheitszustand, seine Verhandlungsfähigkeit und Schuldfähigkeit von Amts wegen feststellen zu lassen, falls die hier beigeschlossenen Unterlagen nicht genügen sollten.

Mit Schreiben vom 18. September 2007 ersuchte der nach der Geschäftsverteilung befasste Vorsitzende des Unabhängigen Finanzsenates den zuständigen Amtsarzt Befund und Gutachten darüber abzugeben, ob der Bw. gesundheitlich dazu in der Lage sei, im Rahmen einer Berufungsverhandlung in der Dauer von ca. einer Stunde als Beschuldigter einvernommen werden zu können und sich zu rechtfertigen (Feststellung der Verhandlungsfähigkeit bzw. –unfähigkeit).

Nach durchgeführter amtsärztlicher Untersuchung bestätigte der zuständige Amtsarzt mit Schreiben vom 8. Oktober 2007 die Verhandlungsfähigkeit des Bw.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn,*

*dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.*

*Gemäß § 7 Abs. 1 FinStrG handelt nicht schulhaft, wer zur Zeit der Tat wegen einer Geisteskrankheit, wegen Schwachsinns, wegen einer tiefgreifenden Bewußtseinsstörung oder wegen einer anderen schweren, einen dieser Zustände gleichwertigen seelischen Störung unfähig ist, das Unrecht seiner Tat einzusehen und dieser Einsicht nach zu handeln.*

Der Bw. wendet in der gegenständlichen Berufung zur objektiven Tatseite zunächst ein, dass die diversen Schätzungen und auch die Angaben der Gebietskrankenkasse offensichtlich falsch seien, ohne dies näher auszuführen und zu begründen. Die Höhe der erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Beträge an Lohnabgaben seien aus meiner Sicht unrichtig und zu hoch festgestellt wurden. Er selbst sei im Zeitpunkt der Prüfungen ab 1. Februar 2005 auf Grund des Konkurses rechtlich handlungsunfähig und die Prüfungen, gegen welche der Bw. selbst keine Rechtsmittelmöglichkeit gehabt habe, seien in Abstimmung mit dem Masseverwalter abgehalten.

Es kann seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht erkannt werden, dass irgend ein Zusammenhang mit dem vom Bw. ins Treffen geführten Gerichtsverfahren, welches der Bw. gegenüber der AUVA angestrengt hat, mit dem gegenständlichen Verfahren bestehen könnte. Gegenstand dieses Verfahrens ist ausschließlich die Nichtabfuhr von Lohnabgaben bis zum 5. Tag nach Fälligkeit für Dienstnehmer des Bw. bzw. der im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses bezeichneten Personengesellschaften. Die Nichtabfuhr von Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträgen durch die AUVA und ein eventueller zivilrechtlicher Anspruch des Bw. gegen diese betreffen das gegenständliche Verfahren nicht.

Auch entspricht es nicht der Tatsache, dass mittlerweile alle Steuerbescheide des Bw. bis zum Jahre 1997 zurück vom VwGH aufgehoben worden seien. Vielmehr liegen nach der Aktenlage dem gegenständlichen Verfahren rechtskräftige Festsetzungen der Lohnabgaben zugrunde, welche höchstgerichtlich nicht angefochten wurden.

Eine aus Anlass der Berufung vorgenommene Überprüfung der Höhe der erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Lohnabgaben, welche im Rahmen von durchgeföhrten Lohnsteuerprüfungen festgesetzt wurden, ergab, dass der Bw. als Einzelunternehmer und als verantwortlicher Gesellschafter bzw. Beteiligter der im Spruch bezeichneten Personengesellschaften der Abgabenbehörde trotz wiederholter Aufforderungen keinerlei Unterlagen (Lohnkonten, Buchhaltung, Kassabücher, Reisekostenabrechnungen von Dienstnehmern etc.) vorgelegt hat, weswegen die verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben teilweise auf Grund der Dienstnehmeranmeldungen bei der Niederösterreichischen

Gebietskrankenkasse (NÖ-GKK) teilweise aber auch im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt werden mussten.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert eine Finanzstrafbehörde nicht an der Annahme einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG. Anders als im Abgabenverfahren, in dem der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft aber im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcher Art übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.1989, 88/14/0222, VwGH 22.2.1996, 93/15/0194).

Soweit die der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Festsetzungen der Lohnabgaben auf den Dienstnehmeranmeldungen bei der NÖ-GKK beruhen, hegt der Unabhängige Finanzsenat keine wie immer gearteten Zweifel hinsichtlich der finanzstrafrechtlichen Nachweisbarkeit in Bezug auf die Höhe der verkürzten Lohnabgaben.

Insoweit dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren allerdings pauschale Schätzungen im Sinne des § 86 Abs. 2 EStG in der Form zugrunde gelegt wurden, dass seitens der Lohnsteuerprüfung die Bemessungsgrundlagen für die Lohnabgaben in runden Tausenderbeträgen geschätzt wurden, kann nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates der Nachweis einer Verkürzung von Lohnabgaben (L, DB) nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden. Eine derartige pauschale Hinzurechnung ist von den Unsicherheitsmerkmalen einer notwendigerweise groben Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gekennzeichnet. Sie kann daher für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens nicht als taugliche Basis für einen Nachweis einer Abgabenverkürzung angesehen werden. Für eine finanzstrafrechtliche Verurteilung ist es vielmehr erforderlich, den Nachweis zu erbringen, auf Grund welcher Tathandlungen welche betraglich genau bestimmmbaren Abgabenverkürzungen erfolgt sind.

Es waren daher vom Unabhängigen Finanzsenates nur jene nicht bis zum 5. Tag nach Fälligkeit entrichteten Lohnabgaben zugrunde zu legen, für welche der gesicherte Nachweis anhand der im Verantwortungsbereich des Bw. erfolgten Dienstnehmeranmeldungen erbracht werden konnte. Insoweit sich die der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde liegenden Verkürzungsbeträge aus pauschalen Zuschätzungen zur Lohnsteuerbemessungsgrundlage herleiten, war mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG, wie aus der in den

nachfolgenden Tabellen dargestellten Neuberechnung des strafbestimmenden Wertbetrages ersichtlich, vorzugehen:

I) als Abgabepflichtiger, StNr. xx/xx, laut Lohnsteuerprüfungsbericht vom 9. März 2005

Abgabenart/Zeitraum	Abgabenbetrag laut Anmeldungen bei der NÖ-GKK	Abgabenbetrag laut pauschaler Zuschätzung (Verfahrenseinstellung)
L 6-12/2003	4.784,00	2.700,00
DB 6-12/2003	2.826,00	450,00
L 2004	141,00	4.050,00
DB 2004	366,00	675,00

II) als verantwortlicher Gesellschafter der Fa. Dr. SD-KEG i.L., StNr. xy/xy, laut Lohnsteuerprüfungsbericht vom 24. Jänner 2005

Abgabenart/Zeitraum	Abgabenbetrag laut Anmeldungen bei der NÖ-GKK	Abgabenbetrag laut pauschaler Zuschätzung
L 2003	2.544,00	0,00
DB 2003	1.115,00	0,00
L 2004	5.288,00	0,00
DB 2004	3.038,00	0,00

III) als verantwortlicher Beteiligter der Gesellschafter der Dr. SDL-KEG, StNr. xxx laut Lohnsteuerprüfungsberichten vom 1. August 2005 u. 11. November 2005

Abgabenart/Zeitraum	Abgabenbetrag laut Anmeldungen bei der NÖ-GKK	Abgabenbetrag laut pauschaler Zuschätzung
L 2004	656,00	1.350,00
DB 2004	450,00	225,00
L 1-5/2005	2.127,00	6.750,00
DB 1-5/2005	1.126,00	1.125,00
L 6,7/2005	2.127,00	2.700,00
DB 6,7/2005	450,00	450,00

IV) als verantwortlicher Beteiligter der Fa. A-KEG, StNr. zz/zz, laut Lohnsteuerprüfungsberichten vom 24. Juni 2005 u. 8. November 2005

Abgabenart/Zeitraum	Abgabenbetrag laut Anmeldungen bei der NÖ-GKK	Abgabenbetrag laut pauschaler Zuschätzung
L 2004	0,00	810,00
DB 2004	244,00	135,00
L 1-5/2005	0,00	4.050,00
DB 1-5/2005	532,00	675,00
L 6,7/2005	0,00	1.620,00
DB 6,7/2005	213,00	270,00

Zur subjektiven Tatseite bringt der Bw. vor, er sei von der Vorsitzenden des Spruchsenates völlig missverstanden worden, wenn im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt werde, dass er im Gegensatz zum Verfahren SpS 511/04-II im gegenständlichen Verfahren keinerlei

psychische Beeinträchtigung geltend mache. Er sei begünstigter Invalide und lege den diesbezüglichen Bescheid des Bundessozialamtes vom 8. Jänner 2001 vor, mit welchem ein Grad der Behinderung von 100% bestätigt werde. Sein Gesundheitszustand habe sich seit dem Vorverfahren keineswegs gebessert. Abgesehen davon, dass medizinische Feststellungen in diesem Verfahren nur zugelassenen Fachärzten zustehen würden, stehe er gerne bereit, den Sachverhalt aufzuklären. Keineswegs habe er ein teilweises Geständnis abgelegt.

Im Rahmen des bezeichneten Vorverfahrens, gemeint das Berufungsverfahren gegen das vorangegangene Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. Jänner 2005, SpS 511/04-II, machte der Bw. seine Schuldunfähigkeit im Bezug auf das angeschuldigte Delikt der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG geltend und begründete dies im Wesentlichen damit, dass er im März 1987 bei einem schweren Autounfall ein Schädel-Hirn-Trauma erlitten habe und er seither regelmäßig an Temporallappenanfällen leide, die sich oft in Dämmerzustände ausweiten würden, die mehrere Tage andauern könnten, die nicht vorhersehbar auftreten würden und daher erst im nachhinein beurteilt werden könnten. In diesem Zustand bestehe Amnesie.

Entsprechend der Bestimmung des § 7 Abs. 1 FinStrG handelt nicht schuldhaft, wer zur Zeit der Tat wegen einer Geisteskrankheit, wegen Schwachsins, wegen einer tiefgreifenden Bewusstseinstörung oder wegen einer anderen schweren, einer dieser Zustände gleichwertigen seelischen Störung unfähig ist, das Unrecht seiner Tat einzusehen und nach dieser Einsicht zu handeln.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann eine das Verschulden ausschließende Unzurechnungsfähigkeit im Sinne des § 7 Abs. 1 FinStrG nur dann angenommen werden, wenn die Diskretions- und Dispositionsfähigkeit der betreffenden Person ausgeschlossen gewesen ist (VwGH 2.7.2002, 2002/14/0052). Entgegen dem Berufungsvorbringen des Bw. ist die Frage der Zurechnungsfähigkeit eine Tatfrage, deren Beurteilung Ergebnis der freien Beweiswürdigung ist und die nicht nur medizinisch, sondern auch rechtlich – unter dem Blickwinkel der Sinnhaftigkeit strafrechtlicher Reaktionen – zu erfolgen hat (VwGH 31.1.1995, 90/14/0223). Der durch eine Geisteskrankheit oder andere schwere seelische Störung hervorgerufene Ausnahmezustand muss dabei so intensiv und ausgeprägt sein, dass das Persönlichkeitsbild des Betroffenen im Tatzeitpunkt völlig zerstört war. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der aus der Aktenlage der Vorverfahren ersichtlichen medizinischen Befunde und Gutachten und insbesondere des Berufungsvorbringens des Bw. ist der Berufungssenat in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass beim Bw. eine ein schuldhaftes Verhalten ausschließende

Zurechnungsunfähigkeit im Sinne des § 7 Abs. 1 FinStrG zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben nicht gegeben war. Führt man sich vor Augen, dass der Bw. als Verantwortlicher von vier verschiedenen Dienstgeberfirmen im gegenständlichen Tatzeitraum von ca. 2 1/2 Jahren keine einzige Lohnabgabe bis zum 5. Tag nach Fälligkeit gemeldet und entrichtet hat, so kann diese Vielzahl der Tathandlungen nicht mit zeitweiligen Dämmerzuständen auf Grund von Temporallappenanfällen entschuldigt werden. Der Bw. hat im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht behauptet, dass diese Dämmerzustände monatlich gerade zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben eingetreten wären. Selbst wenn dies zu den einzelnen Fälligkeitstagen der Tatzeiträume der Fall gewesen wäre, so sieht das im gegenständlichen Fall der Bestrafung zugrunde gelegte Delikt der Finanzordnungswidrigkeit des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG eine gesetzliche Toleranzfrist von 5 Tagen für eine noch zeitgerechte Meldung und Entrichtung der Lohnabgaben im Sinne dieser Bestimmung vor. Der Bw. hat im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht vorgebracht und es ist auch aus den vorgelegten ärztlichen Unterlagen und medizinischen Befunden nicht ableitbar, dass derartige Dämmerzustände länger als 5 Tage gedauert hätten. Auch kann zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass sich der Bw. seiner schon seit langem bestehenden Krankheit und seiner regelmäßigen aber unvorhersehbar eintretenden Anfälle bewusst war und er für derartige Fälle durch Veranlassung einer entsprechenden steuerlichen Vertretung Vorsorge treffen hätte können. Führt man sich weiter vor Augen, dass der Bw. in den gesamten Tatzeiträumen den hoch qualifizierten Beruf eines Zahnarztes tatsächlich ausgeübt hat, er im Vorverfahren selbst seine Zurechnungsfähigkeit bestätigt, jedoch seine Schuldfähigkeit in Abrede gestellt hat und mit Gutachten des zuständigen Amtsarztes vom 8. Oktober 2007 seine Verhandlungs- und Vernehmungsfähigkeit bestätigt wurde, so kann keinesfalls eine ausschließende Zurechnungsunfähigkeit zu den einzelnen Tatzeitpunkten gegeben gewesen sein.

Macht man sich weiter bewusst, dass der Bw. in einem Zeitraum von 2 1/2 Jahren seine steuerlichen Verpflichtungen zur Meldung und Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben völlig negiert hat, so kann dieses Verhalten bei festgestellter Schuldfähigkeit nur mir vorsätzlicher Vorgangsweise erklärt werden.

Der Bw. hat im Vorverfahren im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vom 27. Juni 2006 (FSRV) eingestanden, dass ihm seine Verpflichtung zur Berechnung und Abfuhr der Lohnabgaben im Prinzip bekannt gewesen ist. Da ihm jedoch das Betriebskapital durch Pfändungen des Finanzamtes laufend entzogen worden sei, habe er

resigniert (wörtliche Aussage im Vorverfahren: "Einen Pfeif drauf bekommen") und keine Meldungen und Zahlungen mehr durchgeführt, da das Finanzamt ohnehin alles kassiert habe.

Im gegenständlichen Verfahren rechtfertigte sich der Bw. dahingehend, ihm sei seine Verpflichtung, Lohnabgaben zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu bezahlen auf Grund seiner langjährigen selbstständigen Tätigkeit durchaus bekannt gewesen, jedoch sei ihm nach seinem Unfall auf Grund der eingeschränkten Arbeitsfähigkeit sehr bald das Geld ausgegangen.

Die subjektive Tatseite der zugrunde liegenden Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist daher zweifelsfrei verwirklicht.

Dies umso mehr, als der Bw. drei (davon zwei einschlägige) Vorverurteilungen aufweist.

So wurde über ihn mit Strafverfügung des FA vom 11. Februar 1999 (rechtskräftig am 15. März 1999), SN Y-Y, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend Lohnabgaben (L, DB, DZ) 1995-1996 eine Geldstrafe in Höhe von S 30.000,00 (30 tägige Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt.

Mit weiterer Strafverfügung des FA vom 20. Mai 1999 (rechtskräftig am 28. Juni 1999), SN Z-Z, wurde über den Bw. wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 eine Geldstrafe in Höhe von S 70.000,00 (42 tägige Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. Jänner 2005, SpS.GZ. (SN X/Y), wurde der Bw. der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG wegen vorsätzlicher Nichtentrichtung der Lohnabgaben (L, DB, DZ) 1/2000-5/2003 für schuldig erkannt und über ihn eine Geldstrafe in Höhe von € 14.000,00 (35-tägige Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt. Dieses Erkenntnis wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Juni 2006, FSrv, bestätigt und ist am 27. Juli 2006 in Rechtskraft erwachsen.

Auf Grund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegen einander abzuwägen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auch auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. Rücksicht zu nehmen ist.

Zunächst ist Seitens des Unabhängigen Finanzsenates festzustellen, dass die Strafbemessung durch den Spruchsenat insofern an einem rechtlichen Mangel leidet, als die erstinstanzlich

ausgesprochene Strafe als Zusatzstrafe zum Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. Jänner 2005, SpS.GZ., ausgesprochen wurde.

Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist, wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft, für das er nach der Zeit der Begehung schon in den früheren Verfahren bestraft hätte werden können, so ist gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG eine Zusatzstrafe zu verhängen.

Im gegenständlichen Finanzstrafverfahren sind Tatzeiträume betreffend Lohnabgaben bis Juli 2005 (fällig am 15. August 2005) zu beurteilen. Die Zusatzstrafe hätte durch den Spruchsenat rechtens allerdings nur dann verhängt werden können, wenn alle im gegenständlichen Finanzstrafverfahren zu beurteilenden Finanzvergehen vor der früheren Entscheidung, also vor dem Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. Jänner 2005, SpS.GZ., begangen worden wären. Dies trifft jedoch im gegenständlichen Fall nicht zu, weswegen von drei erschwerenden Vorstrafen bei der Strafbemessung auszugehen ist.

Ausgehend von einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bw. sah der Unabhängige Finanzsenat die offene Verantwortung des Bw. vor dem Berufungssenat als mildernd an.

Neben drei Vorstrafen war als weiterer Erschwerungsgrund der oftmalige Tatentschluss über einen längeren Tatzeitraum zu Lasten des Bw. bei der Strafbemessung ins Kalkül zu ziehen.

Unter Berücksichtigung der in der Berufung geschilderten äußerst eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bw. (monatliche Rente in Höhe von € 660,00, hohe Rückstände bei der Finanzverwaltung) und seines schwer beeinträchtigten Gesundheitszustandes (100%ige Invalidität) erscheint die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe tätergerecht und schuldangemessen.

Auch die auf das im Spruch der gegenständlichen Entscheidung ersichtliche Ausmaß herabgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe entspricht dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der genannten Erschwerungsgründe.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Mai 2008