

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxxx, ehem. Geschäftsführer, wohnhaft XXX, vertreten durch die PZP Steuerberatung GmbH, Am Burgfried 14, 4910 Ried im Innkreis, wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), Finanzamt Braunau Ried Schärching, StrNr. 041/2011/00217-002, Amtsbeauftragter nunmehr Hofrat Dr. Walter Dax, im Vorverfahren über die Beschwerde des Beschuldigten vom 20. Mai 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates VII beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Braunau Ried Schärching als Finanzstrafbehörde vom 4. Dezember 2012 den Beschluss gefasst:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird Folge gegeben und - unter Einfassung der bereits durch den Spruchsenat erfolgten teilweisen Verfahrenseinstellungen - das Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

Das gegen A beim Finanzamt Braunau Ried Schärching unter der StrNr.

041/2011/00217-002 wegen des Verdachtes,

er habe als Geschäftsführer der B-GmbH (ein Transportunternehmen) in den Jahren 2006 bis 2010 im Amtsbereich des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vorsätzlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 entsprechenden Lohnkonten betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner 2006 bis Dezember 2009 eine Verkürzung von Lohnabgaben in Höhe von insgesamt € 40.723,53, nämlich von Lohnsteuern in Höhe von € 37.073,60 (2006 € 13.435,70 + 2007 € 12.148,43 + 2008 € 14.416,22 + 2009 € 7.073,25), von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen in Höhe von € 3.331,57 (2007 € 1.235,16 + 2008 € 1.775,65 + 2009 € 320,76), sowie von Zuschlägen zu letzteren in Höhe von € 318,36 (2007 € 118,03 + 2008 € 169,68 + 2009 € 30,65) bewirkt, indem er veranlasst habe, dass in der Lohnverrechnung

a.) das arbeitnehmerähnliche Dienstverhältnis für die Arbeitnehmer C und D trotz nichtselbständiger Tätigkeit als selbständige Tätigkeit dargestellt wurde (Verkürzungen: C: L 2007 € 7.318,20 + 2008 € 5.482,20 + 2009 € 1.125,04 + DB 2007 € 1.235,16 + 2008 € 1.141,60 + 2009 € 320,76 + DZ 2007 € 118,03 + 2008 € 109,09 + 2009 € 30,65 zuzüglich D: L 2008 € 3.353,82 + DB 2008 € 634,05 + DZ 2008 € 60,59),

b.) eine Lohnzahlung an den Arbeitnehmer E nicht erfasst wurde (Verkürzung: L 2007 € 574,04),  
c.) für den Disponenten F zu Unrecht Gehaltsteile als Entgelt für Nachtüberstunden behandelt wurden (Verkürzungen: L 2006 € 1.376,52 + 2007 € 1.658,40 + 2008 € 1.689,72 + 2009 € 2.056,20), sowie  
d.) auch für die Fahrer des Transportunternehmens laut Auswertung von sichergestellten Tachoscheiben zu Unrecht Lohnbestandteile als Entgelt für Nachtüberstunden behandelt wurden (Verkürzungen L 2006 € 2.059,18 + 2007 € 2.597,79 + 2008 € 3.890,48 + 2009 € 3.892,01),  
und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren wird mangels Tatbestandserfüllung gemäß § 136 Abs. 1 iVm § 82 Abs. 3 lit. b FinStrG (Fakten a., die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen betreffend), wegen eingetretener Verjährung gemäß § 136 Abs. 1 iVm § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG (Fakten a., Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge für die Lohnzahlungszeiträume 2007, Faktum b. sowie Faktum c. für die Lohnzahlungszeiträume 2006 und 2007), sowie im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG (Fakten a., Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge für die Lohnzahlungszeiträume 2008 und 2009, Faktum c., Lohnzahlungszeiträume 2008 und 2009, Fakten d.), eingestellt.

II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Begründung**

1. Am 16. Mai 2012 war gegen A ein Einleitungsbescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching als Finanzstrafbehörde ergangen, in welchem im Ergebnis der Verdacht erhoben wurde, der Genannte habe als Geschäftsführer der B-GmbH (ein Transportunternehmen) in den Jahren 2006 bis 2010 im Amtsbereich des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vorsätzlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 entsprechenden Lohnkonten betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner 2006 bis Dezember 2009 eine Verkürzung von Lohnabgaben in Höhe von insgesamt € 40.723,53, nämlich von Lohnsteuern in Höhe von € 37.073,60 (2006 € 13.435,70 + 2007 € 12.148,43 + 2008 € 14.416,22 + 2009 € 7.073,25), von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen in Höhe von € 3.331,57 (2007 € 1.235,16 + 2008 € 1.775,65 + 2009 € 320,76), sowie von Zuschlägen zu letzteren in Höhe von € 318,36 (2007 € 118,03 + 2008 € 169,68 + 2009 € 30,65) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen (Finanzstrafakt betreffend den Beschuldigten, StrNr. 041/2011/00217-001, Bl. 68 ff).

Inhaltlich wurde A aufgrund der Feststellungen anlässlich einer Gemeinsamen Prüfung hinsichtlich der Lohnabgaben (GPLA) der Salzburger Gebietskrankenkasse zu ABNr. xxxx, Bericht vom 25. Juli 2011 (Finanzstrafakt betreffend den Beschuldigten, Bl. 11 bis 36), Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Juni 2011 (genannter Finanzstrafakt, Bl. 39 f), unter anderem auf Basis von Auswertungen von durch die Salzburger Staatsanwaltschaft strafgerichtlich beschlagnahmten Tachoscheiben und des Vergleiches der Auswertungsergebnisse mit der durchgeführten korrespondierenden betrieblichen Lohnverrechnung im Ergebnis verdächtigt, er habe veranlasst, dass in dieser Lohnverrechnung

- a.) das arbeitnehmerähnliche Dienstverhältnis für die Arbeitnehmer C und D trotz nichtselbständiger Tätigkeit als selbständige Tätigkeit dargestellt wurde (Stichwort: Scheinselbständigkeit; Verkürzungen: C: L 2007 € 7.318,20 + 2008 € 5.482,20 + 2009 € 1.125,04 + DB 2007 € 1.235,16 + 2008 € 1.141,60 + 2009 € 320,76 + DZ 2007 € 118,03 + 2008 € 109,09 + 2009 € 30,65 zuzüglich D: L 2008 € 3.353,82 + DB 2008 € 634,05 + DZ 2008 € 60,59),
- b.) eine Lohnzahlung an den Arbeitnehmer E in Höhe von € 1.500,00 nicht erfasst worden ist (Verkürzung: L 2007 € 574,04),
- c.) für den Disponenten F zu Unrecht Gehaltsteile als Entgelt für Nachtüberstunden behandelt wurden (Verkürzungen: L 2006 € 1.376,52 + 2007 € 1.658,40 + 2008 € 1.689,72 + 2009 € 2.056,20), sowie
- d.) auch für die Fahrer des Transportunternehmens laut Auswertung von sichergestellten Tachoscheiben zu Unrecht Lohnbestandteile als Entgelt für Nachtüberstunden behandelt wurden (Verkürzungen L 2006 € 2.059,18 + 2007 € 2.597,79 + 2008 € 3.890,48 + 2009 € 3.892,01).

2. In der von der Verteidigerin für den Beschuldigten verfassten schriftlichen Rechtsfertigung vom 11. Juli 2012 wird unter anderem ausgeführt, dass die Berechnung der Überstunden bzw. Überstundenzuschläge unter Ermittlung aus den täglichen Tachoscheiben jedes einzelnen Fahrers bei rund 70 Fahrern ein sehr zeitaufwendiges, umständliches und auch mit Fehlern behaftetes Verfahren gewesen wäre, weswegen die vom letzten GPLA-Prüfer vorgenommene prozentuelle Aufteilung der 50- bzw. 100-%igen Überstundenzuschläge 2006 bis 2009 weitergeführt worden sei. Da mit der Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlagen ein Steuerbüro betraut gewesen sei, könne dem Beschuldigten kein Vorsatz vorgeworfen werden. Auch die Selbständigkeit der Fahrer C und D sei für den Beschuldigten nicht erkennbar gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 76). In diesem Sinne auch die knappe Einlassung des Beschuldigten vor dem Spruchsenat (Finanzstrafakt Bl. 124 verso).

3. Im Sinne des Einleitungsbescheides ist am 5. November 2012 eine Stellungnahme des vormaligen Amtsbeauftragten an den Spruchsenat ergangen mit der Einschränkung,

dass zwischenzeitlich bereits die für den Tatzeitraum noch fehlende Tatbestandsmäßigkeit einer Hinterziehung von Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG erkannt worden war (Finanzstrafakt Bl. 114 ff).

3. Nach durchgeführter mündlicher Verhandlung hat der Vorsitzende des Spruchsenates dessen Entscheidung verkündet, wonach A offensichtlich in Bezug auf die Fakten a. bis c. der Hinterziehung von Lohnsteuer in Höhe von insgesamt € 24.634,14 und von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt € 3.331,57 nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG, indem "die lohnabhängigen Abgaben (Lohnsteuer) zu niedrig ermittelt wurden" (offenkundig in Bezug auf den Disponenten F), "das arbeitnehmerähnliche Dienstverhältnis für zwei Arbeitnehmer (Fahrer) trotz nichtselbständiger als selbständige Tätigkeit dargestellt (Scheinselbständigkeit) wurde" (offenkundig in Bezug auf die Fahrer C und D, wenngleich ohne Anführung der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen) und weiters "Lohnbestandteile in Höhe von € 1.500,00 für einen Arbeitnehmer (Fahrer) nicht in das Lohnkonto aufgenommen wurden" (offenkundig bezogen auf E), schuldig gesprochen werde und über ihn aus diesem Grunde gemäß § 33 Abs. 5 [iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 16.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von zehn Wochen verhängt werde (siehe weder vom Vorsitzenden noch von der Schriftführerin unterfertigtes Verhandlungsprotokoll, Finanzstrafakt Bl. 125).

An pauschalen Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden dem Beschuldigten € 500,00 vorgeschrieben (siehe Finanzstrafakt aaO).

4. Hinsichtlich "das weitere Verfahren betreffend Lohnsteuer für 2006 bis 2009 in der Höhe von € 12.439,46" (offenkundig betreffend den Vorwurf hinsichtlich der Fakten zu d.) hat der Spruchsenatsvorsitzende eine Verfahrenseinstellung verkündet (siehe wiederum das weder vom Vorsitzenden noch von der Schriftführerin unterfertigte Verhandlungsprotokoll, Finanzstrafakt Bl. 125).

An der verkündeten Verfahrenseinstellung ist in Anbetracht der betraglichen Übereinstimmungen nicht zu zweifeln, auch wenn das vom Spruchsenatsvorsitzenden nicht unterfertigte Beratungsprotokoll einen Schuldspruch im Sinne der Stellungnahme des Amtsbeauftragten dokumentiert.

5. In der irrtümlich dem Beschuldigten selbst direkt am 3. Februar 2014, nicht aber der Verteidigerin zugegangenen schriftlichen Ausfertigung des Straferkenntnisses wird der Schuldspruch hinsichtlich der sich aus den Fakten a. bis c. ergebenden Hinterziehungen an Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen wiederholt (wie die Übereinstimmung der einzelnen Verkürzungsbeträge zeigt) und ein mit der mündlichen Verkündung übereinstimmender Ausspruch über Strafe und Kosten formuliert (Finanzstrafakt Bl. 129 f).

6. Überraschenderweise findet sich dann aber im Spruch der schriftlichen Ausfertigung offensichtlich in Bezug auf die Verfahrenseinstellung der folgender Text: "Gem. § 136 (1) FinStrG wird das weitere Verfahren betreffend DB samt Zuschlägen zum

Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für den Zeitraum 2007 bis 2009 im Betrag von € 318,36 eingestellt." (Finanzstrafakt Bl. 130).

Die mündlich verkündete Einstellung des Verfahrens hinsichtlich des Faktums d. fehlt hingegen im Spruch (Finanzstrafakt Bl. 130), nicht hingegen in der Begründung: "Anders ist die Situation, was die Abrechnung der Überstunden bei den übrigen Fahrern im Unternehmen betrifft. Die vorgenommene Prüfung hat zu einer erheblichen Nachforderung wegen unrichtiger Abrechnung der Überstunden geführt. Diese große Summe ergibt sich aber daraus, dass bei einer Fülle von Fahrern recht geringfügige Nachforderungsbeträge ermittelt worden sind. Nun, auch was diese Lohnverrechnung betrifft, einen zumindest bedingten Vorsatz festzustellen, ist im Zweifel nicht möglich." (Finanzstrafakt Bl. 132).

Die lediglich in der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses formulierte, inhaltlich richtige Einstellung des Verfahrens in Bezug auf die vorgeworfenen Hinterziehungen an Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen ist für sich ein schriftlicher Bescheid der Finanzstrafbehörde, welcher zusätzlich zum - mittels Verkündung durch den Vorsitzenden wirksam gewordenen - mündlichen Bescheid in den Rechtsbestand tritt.

Die Formulierung einer Einstellung des "weiteren Verfahrens betreffend DB" geht ins Leere, weil es ein solches Verfahren nicht gibt.

Der Umstand, dass in der schriftlichen Ausfertigung die durch Verkündung wirksam gewordene Verfahrenseinstellung betreffend die Fakten zu Pkt. d. nicht ausgeführt ist, ändert nichts an dieser bereits rechtswirksam gewordenen verfahrensleitenden Verfügung.

7. Erkennbar gegen den Ausspruch über Schuld und Strafe des Erkenntnisses des Spruchsenates hat innerhalb offener Frist der Beschuldigte mit Schriftsatz seiner Verteidigerin vom 29. April 2014 Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben (Finanzstrafakt Bl. 137 ff) und sein Vorbringen noch in einem weiteren Schreiben vom 20. Mai 2014 ergänzt (Finanzstrafakt Bl. 175 ff).

8. Von Seite des damaligen Amtsbeauftragten wurde kein Rechtsmittel erhoben (Finanzstrafakt).

9. Eine Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erfolgte erst am 13. April 2016 (!); eine Analyse des nunmehr am 6. Februar 2018 vorgelegten Finanzstrafaktes betreffend den Beschuldigten durch den Vorsitzenden des Finanzstrafsenates bringt folgendes Ergebnis:

9.1. Betreffend die vorgeworfenen Hinterziehungen an Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG für die Lohnzahlungszeiträume der Jahre 2006 und 2007 (Fakten a. betreffend C 2007, b. E 2007 und c. F 2006 und 2007) ist zwischenzeitig eine absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten.

9.2. Betreffend die vorgeworfenen Hinterziehungen an Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG für die Lohnzahlungszeiträume der Jahre 2008 und 2009 bezüglich der Fakten a. C und D und c. F ist auszuführen:

Es gilt im Finanzstrafverfahren der Zweifelsgrundsatz des § 98 Abs 3 FinStrG: Die Finanzstrafbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse der Beweisaufnahme nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden; dies gilt auch für die subjektive Tatseite.

Aus der Aktenlage ist aber nun mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht erkennbar, weshalb der Beschuldigte selbst wissentlich bzw vorsätzlich gehandelt haben soll.

Der Spruchsenat verweist in seiner Begründung zur subjektiven Tatseite auf die im Erkenntnis des Unabhängigen Verwaltungssenates (UVS) Salzburg vom 27. Mai 2010, Finanzstrafakt Bl. 49 verso ff, wörtlich wiedergegebene Einvernahme des C.

Dort aber hat der Genannte angegeben: "[zu seinen UVAs:] ... *Mein Chef, f, ich glaube er heisst noch F, er ist Disponent beim A, sagt mir jedes Monat, wieviel ich zahlen muss. Ich glaube bei dem Betrag handelt es sich um 20 % meines Lohnes. Aber wie gesagt, den Fixbetrag sagt mir f. ...*

[zur Kontaktaufnahme mit der B-GmbH:] *Ich habe dort angerufen und f hat mir gesagt, dass ich jederzeit anfangen könnte. Es wurde mündlich vereinbart, dass ich ein Fixum erhalte. ...*

[zur Rechnungslegung an die B-GmbH:] *Der Disponent hat mir gesagt, dass ich nicht gut Deutsch kann und mir erklärt, dass dies mein Steuerberater für mich erledigen solle. Da ich für den Steuerberater aber immer zahlen muss, haben wir dann vereinbart, dass dies die Fa. A [für] mich erledigt. ...*

[zu der nicht zulässigen Beschäftigung seines Sohnes:] *Ich habe vorige Woche f, dem Disponierer der Fa. A, mitgeteilt, dass ich meinen Sohn mitnehme ..."*

Auch die Einvernahme des Disponenten F ist dort dargestellt (Finanzstrafakt Bl. 51 verso ff: „... *Ich bin verantwortlicher Disponent und auch für das Personal und den Fuhrpark zuständig. ... Ich habe so kalkuliert, dass er den Nettogehalt, den er bei uns als Unselbständiger bekommen hätte, ausbezahlt bekommen hat, zuzüglich der Sozial- und Steuerkosten, die er selber tragen hat müssen ...*“

Vom UVS wurde A lediglich ein fahrlässiges Verhalten im Form eines Überwachungsverschuldens angelastet: „Der Beschuldigte hat vorliegend seinen verantwortlichen Disponenten ohne weitere Kontrolle die Einstellung von Fahrern bzw die Gestaltung von Verträgen mit ‚Subfrächtern‘ überlassen. Das höchstgerichtlich geforderte ‚wirksame Kontrollsystem‘ kann bereits aus dieser Sicht nicht bestanden haben ...“ (Finanzstrafakt Bl. 54).

Eine Einvernahme des F oder des Beschuldigten selbst in Bezug auf den hier vorgeworfenen Sachverhalt hat mit Ausnahme einer Äußerung des A vor dem Spruchsenat mit dem Satz „Ich schließe mich meinem Verteidiger an“ nicht stattgefunden.

Eine bestimmte Person, und dies ist wohl nicht der Beschuldigte selbst gewesen, hat bei der Lohnverrechnung im Unternehmen oder extern bei einem Lohnbuchhalter jeweils die Entscheidung getroffen, den gegenständlichen Lebenssachverhalt in Zusammenhang mit der Beschäftigung des C und des D in einer bestimmten Weise steuerlich zu behandeln. Warum, von wem ist allenfalls eine diesbezügliche Weisung gekommen? Ist der Weisungsgeber nicht der Beschuldigte, sondern allenfalls sein Disponent F, wie schließt sich die Handlungskette zum Beschuldigten selbst? Dieser Aspekt wurde nicht erhellt und wird jetzt nach so langer Zeit auch schwerlich mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nachvollziehbar sein.

Gleiches gilt im Ergebnis auch für die steuerschonende Lohnverrechnung betreffend den Disponenten F selbst.

Da eine weitere Aufklärung des Sachverhaltes zumal in Anbetracht des Zeitablaufes nicht mehr zu erwarten ist, liegen die Voraussetzungen für eine Verfahrenseinstellung nach § 136 Abs. 1 FinStrG vor.

10. Diese Entscheidung konnte gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG - nach zuvor dem Amtsbeauftragten gewährtem Parteigehör - bereits im Vorverfahren ohne Befassung eines Senates getroffen werden.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Verfahrenseinstellung ist vielmehr die Rechtsfolge des Ergebnisses einer Beweiswürdigung auf Basis einer eindeutigen Rechtslage.

Linz, am 2. Juni 2018