

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerda Pramhas sowie die Laienbeisitzer Dr. Ernst Grafenhofer und Dr. Karl Penninger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen AD, ehemalige Geschäftsführerin, geb. X, Adresse, vertreten durch Dr. Günter Geusau, Rechtsanwalt, 4600 Wels, Kaiser-Josef-Platz 48, wegen der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. b iVm 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG sowie der Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufung der Beschuldigten vom 2. Februar 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 26. September 2008, StrNr. 1, nach der am 10. Dezember 2009 in Anwesenheit der Beschuldigten, ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Kurt Brühwasser sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung der Beschuldigten wird dahingehend Folge gegeben, als die gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 38 Abs. 1 lit. a, 34 Abs. 4 und 49 Abs. 2 iVm 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf **60.000,00 €** und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben vorzuschreibende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf **sechs Wochen** abgemildert werden.

Entscheidungsgründe

Die Fa. D GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16. April 2003 gegründet. Mit Wirkung vom 15. November 2004 war die Berufungswerberin (Bw) handelsrechtliche Geschäftsführerin des Unternehmens; zuvor hatte ihr Gatte, A, die Geschäftsführung inne gehabt. Mit Beschluss des Landesgerichtes B wurde am 29. Oktober 2007 das Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet. Mit Beschluss vom 19. Dezember 2008 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Mit Erkenntnis vom 26. September 2008, StrNr. 1, erkannte der Spruchsenat die Bw. nach §§ 33 Abs. 2 lit. b iVm 38 Abs. 1 lit. a, 34 Abs. 1 und 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig, weil sie als abgabenrechtlich Verantwortliche der Fa. D GmbH

1) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2006 und 2007 in Höhe von insgesamt 55.392,04 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat, wobei es ihr darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen;

2) fahrlässig durch Nichteinbehaltung und Nichterklärung der Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Abzugsteuer für das Jahr 2006 in Höhe von 58.270,50 € bewirkt hat;

3) vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen, für die Monate Jänner bis Dezember 2006 sowie Jänner bis August 2007 in Höhe von insgesamt 3.949,22 € nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt hat, wodurch sie

zu 1) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG bei gewerbsmäßiger Begehungsweise im Sinne des § 38 Abs. 1 FinStrG;

zu 2) das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG;

zu 3) die Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen hat.

Aus diesem Grund wurde über sie gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 38 Abs. 1, 34 Abs. 4 und 49 Abs. 2 iVm. 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 80.000,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von acht Wochen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 363,00 € bestimmt.

Die Bw hatte durch ihren Verteidiger die Erklärung abgegeben, im Sinne des Vorlageberichtes geständig zu sein, und auf die Durchführung der mündlichen Spruchsenatsverhandlung verzichtet.

Der Spruchsenat ging in seiner Begründung davon aus, dass die Bw Mitgesellschafterin und im Firmenbuch eingetragene, handelsrechtliche Geschäftsführerin der Fa. D GmbH gewesen sei. Sie habe als steuerlich Verantwortliche Arbeitnehmer ohne Führung eines Lohnkontos beschäftigt. Diese seien offiziell Arbeitnehmer der Fa. C GmbH gewesen, wobei diese aber keine Lohnabgaben bezahlt habe. Die tatsächliche Lohnzahlung sei durch die Fa. D GmbH erfolgt, und zur Deckung der "Schwarzausgaben" der Fa. D GmbH habe die Fa. C GmbH für die Fa. D GmbH Scheinrechnungen erstellt. Durch diese Eingangsrechnungen habe die Fa. D GmbH die schwarz bezahlten Löhne plausibel als Aufwand erklären können. Dabei habe es sich im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 um Lohnsteuern in Höhe von 1.710,00 € und um Dienstgeberbeiträge in Höhe von 405,00 € gehandelt. Zwischen 1. Jänner und 31. Mai 2007 seien Lohnsteuern in Höhe von 39.473,31 € und Dienstgeberbeiträge in Höhe von 9.348,94 € verkürzt worden.

Für eigene Arbeitskräfte der Fa. D GmbH sei in der Zeit von 1. April bis 30. Juni 2007 teilweise keine Verrechnung erfolgt. Dies betreffe Lohnsteuern in Höhe von 3.198,74 € und Dienstgeberbeiträge in Höhe von 1.256,05 €. Bemerkt worden sei dieser Umstand erst auf Grund der Meldungen zum Insolvenzausgleichsfonds.

Die Gesamtsumme der Verkürzungen belaufe sich auf 55.392,04 €.

Weiters habe die Fa. D GmbH im Zeitraum Jänner bis Dezember 2006 Leiharbeitskräfte eines deutschen Unternehmens beschäftigt, wodurch Abzugsteuer in Höhe von 58.270,50 € zu entrichten gewesen wäre. Die Bw habe die Gestellung der Arbeitskräfte aber nicht gemeldet, und der Steuerabzug sei unterblieben. Sie hätte sich erkundigen müssen, ob bei Gestellung von ausländischen Arbeitskräften Lohnabgaben fällig seien und wer diese zu entrichten habe. Da sie sich nicht erkundigt habe, sei ihr Fahrlässigkeit vorzuwerfen.

Die Bw habe darüber hinaus Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt. Konkret handle es sich dabei um Dienstgeberzuschläge von 32,40 € im Jahr 2006 und 747,92 € im Jahr 2007 sowie 100,48 € für die Zeit von 1. April bis 30. Juni 2007 auf Grund der Meldungen zum Insolvenzausgleichsfonds. An Abfuhrdifferenzen hätten sich ergeben: April 2007: L: 303,61 €; DB: 95,49 €; DZ: 7,64 €; Juli 2007: L: 741,77 €; DB: 1.019,58 €; DZ: 81,57 €; August 2007: L: 460,41 €; DB: 331,81 €; DZ: 26,54 €.

Der gesamte strafbestimmende Wertbetrag belaufe sich auf 226.421,00 €.

Zur Beweiswürdigung führte der Senat aus, dass die Bw sich in vollem Umfang geständig gezeigt habe. Die Fa. C GmbH sei als Scheinfirma zu qualifizieren, die eine größere Anzahl von Dienstnehmern bei der Sozialversicherung zur Pflichtversicherung gemeldet, aber keine Lohnabgaben entrichtet habe. Mangels Vermögens sei eine Exekution zwecklos. Die Fa. D GmbH habe sich die Lohnabgaben erspart, die Löhne schwarz ausbezahlt und hohe Eingangsrechnungen von der Fa. C GmbH bekommen, um buchhalterisch einen Aufwand beweisen zu können. Obwohl die Arbeitnehmer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Fa. D GmbH zuzurechnen gewesen seien, zahle das Unternehmen keine Lohnabgaben und brauche – nach Konkursanmeldung und Löschung – nur einen neuen Missing Trader, um das System fortzuführen. Aus diesem Umstand sei auch die Gewerbsmäßigkeit des Handelns der Bw abzuleiten.

Die Frage der Abzugsteuer bei Gestellungsverträgen mit ausländischen Unternehmen sei zwar keine einfach zu lösende Frage, doch sei es Grundwissen, dass jemand die Lohnabgaben zu entrichten habe. Die Bw hätte sich deshalb bei der Abgabenbehörde erkundigen müssen, wie die Lohnabgabenberechnung bei diesen Personen vorzunehmen sei.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat als mildernd das Geständnis und die Unbescholtenheit, als erschwerend den langen Deliktszeitraum.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Beschuldigten vom 2. Februar 2009. Das Erkenntnis werde in dem Umfang angefochten, als die verhängte Geldstrafe von 80.000,00 € zu hoch bemessen worden sei. Die erkennende Behörde hätte den Milderungsgründen in Form des umfassenden Geständnisses und der Unbescholtenheit bei der Strafbemessung mehr Bedeutung beimessen müssen. Größeres Augenmerk wäre nicht zuletzt auf die Tatsache zu richten gewesen, dass die Bw für die Geschäftsführertätigkeit keinerlei

Erfahrung gehabt habe und ihr jegliche Branchenkenntnis gefehlt habe. All diese Umstände hätten die Verhängung einer geringeren Geldstrafe gerechtfertigt. Die bekämpfte Strafhöhe werde dem Unrechtsgehalt ihrer Tat und ihrem als gering einzustufenden Verschulden in keiner Weise gerecht.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Schuldspruch der Finanzstrafbehörde I. Instanz mangels Erhebung eines Rechtsmittels in (Teil)Rechtskraft erwachsen ist (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223) und die Berufungsbehörde bindend sowohl von den im erstinstanzlichen Schuldspruch umschriebenen Taten als auch von den festgestellten Verkürzungsbeträgen auszugehen hatte. Gegenstand des Berufungsverfahrens war daher lediglich die vom Vertreter der Bw mittels Berufung angefochtene Strafbemessung durch den Spruchsenat.

Ihren Angaben vor dem Berufungssenat zufolge ist die Bw zurzeit teilzeitbeschäftigt und bezieht Einkünfte als Friseurin in Höhe von netto 375,00 €. Sie ist verheiratet und sorgepflichtig für zwei Kinder im Alter von fünf und neun Jahren. Ihr Ehegatte, A, der seit Gründung der Fa. D GmbH bis November 2004, als die Geschäftsführung durch die Bw übernommen wurde, Geschäftsführer der GmbH gewesen ist, ist als kaufmännischer Angestellter ebenfalls nichtselbstständig beschäftigt. Zu ihrem Schuldenstand gab die Bw an, dass sie dessen Höhe nicht genau beziffern könne; dieser sei aber jedenfalls höher als 100.000,00 €.

Sie habe die Pflicht- und Berufsschule besucht und eine Lehre als Friseurin abgeschlossen. Eine auf Bürotätigkeit ausgerichtete Ausbildung habe sie nicht. Sie habe zwischenzeitig jegliche Tätigkeit als Entscheidungsträgerin in kaufmännischer und buchhalterischer Hinsicht eingestellt und werde in Zukunft keine derartigen Funktionen mehr übernehmen. Sie habe sich für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten zur Verfügung gestellt, habe aber selbst keine Initiative ergriffen. Die Pläne für die gegenständlichen Verfehlungen hätten andere Personen in ihrem Umfeld ausgearbeitet und umgesetzt.

Gegen die Bw und ihren Ehegatten ist beim Landesgericht B ein Strafverfahren wegen Sozialbetrugs anhängig; die Verhandlung werde voraussichtlich im Frühjahr 2010 stattfinden.

Nach § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Nach herrschender Auffassung ist bei der Strafbemessung auch auf general- und spezialpräventive Überlegungen Bedacht zu nehmen. Die verhängte Strafe soll sowohl den Beschuldigten als auch die Allgemeinheit von der Begehung künftiger Straftaten abhalten.

Wird auf eine Geldstrafe erkannt, so ist gleichzeitig die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen. Diese darf bei Finanzvergehen, deren Ahndung wegen der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages (§ 58 Abs. 2 lit. a FinStrG) dem Spruchsenat vorbehalten ist, das Höchstausmaß von drei Monaten nicht überschreiten.

Nach § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Wer eine Abgabenhinterziehung gewerbsmäßig begeht, ist mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, zu bestrafen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG).

Die fahrlässige Abgabenverkürzung wird dagegen mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet (§ 34 Abs. 4 FinStrG).

Nach § 49 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten Abgabenbetrages beträgt.

Infolge des mit Berufung der Bw bekämpften Strafausmaßes und der infolgedessen eingetretenen Teilrechtskraft war der solcherart sich ergebende Strafraum von 226.421,23 € für das Berufungsverfahren unverändert zu übernehmen.

Die Strafausmessung innerhalb des gesetzlichen Rahmens – unter Abwägung der angeführten Strafzumessungsgründe – ist eine Ermessensentscheidung.

Die Befragung der Bw ergab, dass sie alleine auf Grund ihrer Ausbildung nicht in der Lage gewesen wäre, die ihr zum Vorwurf gemachten gewerbsmäßigen Hinterziehungen an Lohnabgaben, denen umfangreiche Täuschungshandlungen sowie die Verwendung von Scheinurkunden und Scheinfirmen zu Grunde lagen, eigeninitiativ zu begehen. Der tatsächliche Entscheidungsträger im Hintergrund könnte ihr Ehegatte gewesen sein, gegen den ebenfalls die Eröffnung eines Finanzstrafverfahrens in Betracht zu ziehen sein wird.

Die strafrechtliche Verantwortung der Bw lag – wie von ihr selbst eingeräumt – darin, die Wahrnehmung der steuerlichen Interessen der Fa. D GmbH pro forma übernommen zu haben und die Manipulationen des bzw. der tatsächlichen Entscheidungsträger(s) hingenommen zu haben.

Hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und wäre von durchschnittlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen bei der Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre somit eine Geldstrafe von etwa 113.000,00 € zu verhängen gewesen.

Den Erschwerungsgründen der vielfachen deliktischen Angriffe über einen mehrjährigen Zeitraum stehen aber die Milderungsgründe der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit der Bw, des Geständnisses sowie der finanziellen Zwangslage des Unternehmens bzw. ihrer Familie im Begehungszeitraum gegenüber.

Zu Gunsten der Bw ist ferner zu bedenken, dass sie bei Begehung der Finanzstraftaten durch andere beeinflusst wurde und anderen Personen als Werkzeug diente.

Erschwerend wiegt jedoch die hinsichtlich der Abgabenhinterziehungen an den Tag gelegte besondere deliktische Energie im Rahmen eines offenbar zwischen mehreren Personen abgesprochenen umfangreichen Tatplans unter Vortäuschung von Geschäftsbeziehungen und Arbeitsverhältnissen sowie unter Erstellung zahlreicher Scheinrechnungen. Auf Grund des Überhandnehmens ähnlicher qualifizierter Lohnabgabenbetrügereien mit großem Schadenspotential ist in Fällen wie dem vorliegenden aus generalpräventiven Gründen an sich eine empfindliche Strafe zu verhängen.

In Abwägung dieser Argumente ist der obgenannte Ausgangswert auf 180.000,00 € zu erhöhen.

Das Fehlen der Führerschaft und die Beeinflusstheit der Täterin bei Begehung der Finanzstraftaten schlagen mit einer Verringerung des Betrages auf 140.000,00 € zu Buche.

Die Sorgepflichten der Beschuldigten rechtfertigen eine Abmilderung auf 120.000,00 €

Nimmt man überdies auf die äußerst schlechte wirtschaftliche Situation der Bw bei ihrem geringfügigem Einkommen Bedacht, erscheint in gesamthafter Abwägung eine Verringerung der verhängten Geldstrafe auf 60.000,00 € als tat- und schuldangemessen und den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der Bw entsprechend.

Eine weitergehende Reduktion ist jedoch zumal auch unter Berücksichtigung der Generalprävention dem Berufungssenat verwehrt.

Die obigen Abwägungen gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Umstand der schlechten Finanzlage der Bw außer

Ansatz zu lassen ist, weil eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

An sich wäre bei der durch den Spruchsenat – unter Beachtung der absoluten Strafobergrenze von drei Monaten (§ 20 Abs. 2 FinStrG) – verhängten Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von etwa zehn Wochen angemessen erschienen. So gesehen wäre die von der Finanzstrafbehörde erster Instanz ausgesprochene Ersatzfreiheitsstrafe von acht Wochen eher beizubehalten gewesen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es aber unter Bedachtnahme auf das Verböserungsverbot im Sinne des § 161 Abs. 3 FinStrG unzulässig, im Falle der Verringerung einer Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe unverändert zu belassen.

Die Ersatzfreiheitsstrafe war somit ebenfalls anteilig zu vermindern.

In Abwägung aller Argumente erweist sich daher im gegenständlichen Fall eine Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Wochen als angemessen.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach die Bestrafte einen pauschalen Kostenersatz in Höhe von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber einen Betrag von 363,00 € zu leisten hat, und waren daher unverändert beizubehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Dezember 2009