

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Linz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Peter Binder und die fachkundigen Laienrichter Dr. Karl Penninger und Ing. Johannes Gruber in der Finanzstrafsache gegen 1. A, geb. xxxx, Hotelier und Geschäftsführer, whft. XXX, vertreten durch die KMR Rechtsanwaltssozietät Dr. Longin Josef Kempf & Dr. Josef Maier, Steegenstraße 3, 4722 Peuerbach, und 2. die B-GmbH FNbbb, als belangten Verband wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 8. Mai 2013 gegen den ihn betreffenden Bescheidteil des Erkenntnisses des Spruchsenates V beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde vom 7. November 2012, StrNr. 041/2011/00142-001, in der Sitzung am 16. Juni 2015 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, des Dr. Longin Josef Kempf, Rechtsanwalt, für die Verteidigerin, des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Johannes Stäudelmayer und der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführter mündlicher Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird Folge gegeben und der ihn betreffende Teil des Erkenntnisses des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass er zu lauten hat:

Das gegen A unter der StrNr. 041/2011/00142-001 wegen des Verdachtes, er habe als verantwortlicher Geschäftsführer der b-B-GmbH (B-GmbH) im Amtsbereich des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vorsätzlich Lohnabgaben betreffend die Lohnzahlungszeiträume März, April, Mai, Juli, September, Oktober November 2008, Jänner 2009 bis Dezember 2010 in Höhe von insgesamt € 124.957,00 nicht spätestens jeweils am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates V beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Braunau Ried Schärching als Finanzstrafbehörde vom 7. November 2012 war u.a. der Beschuldigte A schuldig gesprochen worden, weil er als steuerlich verantwortlicher Geschäftsführer der b-B-GmbH, nunmehr B-GmbH, im Amtsbereich des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vorsätzlich betreffend die Lohnzahlungszeiträume März, April, Mai, Juli, September, Oktober, November 2008, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 2009, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November und Dezember 2010 die im Unternehmen angefallenen Lohnsteuern in Höhe von insgesamt € 68.770,53, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt € 51.865,63 und Zuschläge zu letzteren in Höhe von insgesamt € 4.3226,61, somit im Gesamten € 124.958,77 (nach vorgenommenen Rundungen: € 124.957,00) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt [bzw. entrichtet] und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe, weswegen über ihn gemäß § 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe von € 10.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Wochen verhängt worden sind.

Überdies wurde dem Beschuldigten ein pauschaler Kostenersatz nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Der Entscheidung legte der Spruchsenat - neben Ausführungen zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten - folgende Feststellungen zugrunde:

Der Beschuldigte habe als steuerlich verantwortlicher Geschäftsführer und Wahrnehmender der abgabenrechtlichen Angelegenheiten der b-B-GmbH die im Spruch genannten Selbstbemessungsabgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und auch nicht die Höhe dieser geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Braunau Ried Schärching, bekannt gegeben. Das Verhalten des Beschuldigten sei von einem entsprechenden Willen getragen worden.

Zu seiner Beweiswürdigung führte der Spruchsenat aus:

Der festgestellte Gesamtverkürzungsbetrag von € 124.957,00 an Selbstbemessungsabgaben beruhe auf dem Ergebnis der im April 2011 stattgehabten GPLA-Prüfung. Weder im Rahmen dieser Prüfung noch jetzt während des Strafverfahrens sei dieser Gesamtbetrag in objektiver Hinsicht bestritten worden, sodass er verlässlich zugrunde gelegt werden könne.

Wie schon bei einer Vorsprache am 24. Mai 2011 beim Finanzamt, in einer schriftlichen Stellungnahme im Rahmen des Untersuchungsverfahrens und in

einer weiteren schriftlichen Stellungnahme vom 21. Mai 2012 als Replik auf die Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 22. Juli 2011 habe sich der Beschuldigte auch in der Spruchsenatsverhandlung nicht schuldig bekannt und die inkriminierten Finanzordnungswidrigkeiten bestritten.

Dabei habe er sich zusammengefasst dahingehend verantwortet, sich nicht erklären zu können, warum über den langen Zeitraum von 31 Monaten keine Lohnabgaben gemeldet und bezahlt worden seien. Im Prinzip sei aber der Angestellte C schuld. Ausschließlich dieser habe im Rahmen der GmbH Zahlungen per Telebanking vorgenommen, so auch in den Jahren 2008 bis 2010. C sei seit zehn Jahren in der Firma beschäftigt. Bis vor etwa vier Jahren habe er in ddd gewohnt; ab 2008 hätte er dann in verschiedenen Hotels gewohnt, in denen er im Rahmen der GmbH gearbeitet hätte: Ab diesem Zeitpunkt hätten die Probleme begonnen. C hätte ihm – A – nie mitgeteilt, dass es Probleme bei der Bezahlung der Lohnabgaben gäbe.

Diese seine Verantwortlichkeit leugnende Darstellung des Beschuldigten sei nach der Überzeugung des Spruchsenats aufgrund der Beweisergebnisse als widerlegt anzusehen:

Denn mit seiner oben zusammengefasst wiedergegebenen Verantwortung habe der Beschuldigte letztlich erfolglos versucht, die Verantwortung für die Nichtentrichtung der inkriminierten Selbstbemessungsabgaben auf einen Angestellten abzuwälzen. Faktisch und rechtlich sei vielmehr Tatsache, dass er als Geschäftsführer der GmbH der steuerlich Wahrnehmende unter anderem auch für die inkriminierten Selbstbemessungsabgaben gewesen wäre, woran sich nach den Beweisergebnissen auch für die Jahre 2008 bis 2010 nichts geändert habe. Weder aufgrund seiner eigenen Angaben noch durch die Aussagen des zeugenschaftlich einvernommenen C habe sich etwa ergeben, dass die Verantwortung bezüglich der Entrichtung der Lohnabgaben auf C übertragen worden wäre. Vielmehr habe die Aufgabe des Genannten als Angestellter im Rahmen der GmbH darin bestanden, Zahlungen von Verbindlichkeiten, welcher Art auch immer, vorzunehmen, ohne dass er etwa konkret vom Beschuldigten beauftragt worden wäre, vorrangig die monatlichen Lohnabgaben an das Finanzamt abzuführen.

Besonders bemerkenswert und überzeugend seien dem Spruchsenat die Aussagen des Zeugen C, wonach es immer finanzielle Probleme im Rahmen der GmbH gegeben habe und er nicht nachgedacht und mit dem vor Büroarbeit flüchtenden Beschuldigten auch nicht besprochen habe, welche Überweisungen wichtig gewesen seien. Wenn jemand aus dem Büro anrief und sagte, diese Überweisung sei wichtig, dann habe er – C – sie gemacht. Er habe dabei vorrangig Mahnungen bezahlt. Dabei habe der Beschuldigte gewusst, wie die finanzielle Situation gewesen sei. So habe er teilweise Faxmitteilungen an die Bank geschickt, dass Überweisungen dringend zu tätigen sind, wenn nicht genug Geld auf dem Konto vorhanden war. Er habe mit dem Beschuldigten nicht dezidiert über Lohnabgaben gesprochen; jedoch habe der Beschuldigte gewusst, dass kein Geld da war und viele Sachen nicht bezahlt werden konnten.

Der Spruchsenat bezweifle nicht, dass der Beschuldigte auch während des inkriminierten Zeitraums beruflich stark belastet und viel unterwegs gewesen wäre. Analysiere man aber die eben wiedergegebenen, als vollkommen plausibel einzustufenden Aussagen des Zeugen C und bedenke man weiters den doch beträchtlichen Tatzeitraum der Jahre 2008 bis 2010, wobei für die Jahre 2009 und 2010 überhaupt keine Lohnabgaben mehr bezahlt worden sind, so stehe nach der Überzeugung des Spruchsenats fest, dass der Beschuldigte Kenntnis von der Nichtentrichtung der Lohnabgaben hatte, sei es offensichtlich wegen der angespannten finanziellen Verhältnisse der GmbH doch darum gegangen, andere, wichtiger erscheinende Zahlungen gegenüber der Bezahlung von Lohnabgaben vorzuziehen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten und die vollständige Schadensgutmachung, als erschwerend die Wiederholung der Tathandlungen über einen langen Zeitraum.

Gegen diesen Teil des Spruchsenatserkenntnisses hat fristgerecht der Beschuldigte eine Berufung erhoben und eine Einstellung des diesbezüglichen Finanzstrafverfahren beantragt, in eventu solle das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die Finanzstrafbehörde (damals: erster Instanz) zurückverwiesen, in eventu die verhängte Geldstrafe und korrespondierend damit die festgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe erheblich herabgesetzt werden.

Als Berufungsgründe werden unrichtige Sachverhaltsfeststellung aufgrund unrichtiger Beweiswürdigung sowie – wohl daraus resultierend – unrichtiger rechtlicher Beurteilung geltend gemacht wie folgt:

Richtigerweise wären nachstehende Feststellungen zu treffen gewesen:

E sei als Steuerberater zumindest in den Jahren 2008 bis 2010 vom Beschuldigten mit der steuerlichen Vertretung beauftragt gewesen. Zu diesen Aufgaben habe auch gezählt, dass die Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlägen zu letzteren berechnet und innerhalb der gesetzlichen Frist dem Finanzamt bekannt gegeben werden und dafür Sorge getragen wird, dass der Beschuldigte bis zum fünften Tag nach Fälligkeit die Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen an das Finanzamt abführt.

Die Berechnung und Bekanntgabe sei durch Steuerberater E erfolgt.

Die Zahlscheine, welche für die Überweisung an das Finanzamt benötigt wurden, seien vom Steuerberater an den Sitz der b-B-GmbH nach ddd geschickt worden. Anfangs seien die Zahlscheine vom Beschuldigten unterfertigt worden und erfolgten auch entsprechend die Zahlungen. Die am Standort ddd angestellte Mitarbeiterin F wäre beauftragt gewesen, die Zahlscheine umgehend an den Zeugen C weiterzuleiten, zumal C für sämtliche Überweisungen zuständig war und diesbezüglich beauftragt war. Sämtliche Rechnungen und Vorschreibungen habe C, wenn auch teilweise verspätet,

geleistet. Ab 2008, nachdem C dann nicht mehr in ddd gewohnt hatte, sondern in den jeweiligen Hotels in ggg1 , ggg2 und ggg3 bzw. in der Nähe von ggg4 , wurden, wie sich dann im nachhinein herausgestellt habe, offensichtlich die Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen für die Monate 03-05, 07, 09-11/08, 01-12/09 und 01-12/10 nicht mehr bezahlt.

C habe gegenüber dem Beschuldigten auch niemals erwähnt, dass es bezüglich der Lohnabgaben Probleme geben würde. Betreffend die b-B-GmbH wäre im Winter die Liquidität im Gegensatz zum Sommer eher schlecht gewesen. Aus diesem Grund habe sich der Beschuldigte mit der Gebietskrankenkasse bzw. auch mit dem Finanzamt des Öfteren in Verbindung gesetzt, um zu erreichen, dass im Sommer ein höherer Teil der Abgaben als im Winter bezahlt werden kann.

In diesem Zusammenhang sei der Beschuldigte von der [zuständigen Beamtin] H vom Finanzamt Schärding niemals gefragt worden, warum Lohnabgaben nicht bezahlt worden wären. Der Beschuldigte habe im Zeitraum 2008- 2010 dreimal das Finanzamt Schärding bzw. H betreffend eine Ratenzahlungsvereinbarung auf. Es sei niemals davon die Rede gewesen, dass es Probleme bei den diesem Verfahren zu Grunde liegenden Lohnabgaben bzw. Abgaben zum Familienlastenausgleichsfonds geben würde bzw. hier Rückstände gegeben wären bzw., dass überhaupt keine Zahlungen erfolgt seien.

Es habe daher für den Beschuldigten keinerlei Anhaltspunkte, im Nachhinein betrachtet, gegeben, dass in den Jahren 2008 bis 2010 die Zahlung der Lohnabgaben nicht funktionieren würde, zumal dies im Zeitraum zuvor immer einwandfrei funktioniert habe.

Weiters war E damit beauftragt, die Lohnverrechnung monatlich in der Buchhaltung zu erfassen. Anhand der Buchhaltung hätte dieser zu überprüfen gehabt, ob die Lohnabgaben bezahlt wurden. Dies habe der Steuerberater offensichtlich unterlassen.

E sei seitens des Beschuldigten auch beauftragt gewesen, sich mit diesem in Verbindung zu setzen, sollte es bei der Zahlung von Lohnabgaben in zeitlicher Hinsicht Probleme geben.

Im Rahmen der Bilanzierung hätte auftragsgemäß E das Dienstgeberlohnkonto mit der Buchhaltung abzustimmen gehabt und hätte ihm dabei auffallen müssen, dass es, wie sich jetzt im Nachhinein herausgestellt habe, Probleme bei den Lohnabgaben gegeben hat.

Der gegenständliche Sachverhalt habe sich einzig und allein aufgrund eines, im Nachhinein herausgestellten, Organisationsverschuldens ergeben und könne dem Beschuldigten allenfalls fahrlässiges Verhalten zur Last gelegt werden.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Das oben angeführte Rechtsmittel des Beschuldigten ist gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG zu behandeln.

Dabei wurde am 16. Juni 2015 eine mündliche Verhandlung abgehalten, im Zuge derer der Beschuldigte ausführlich zum Sachverhalt vernommen worden ist:

Er habe keine Analyse der Geldströme in der b-B-GmbH (B-GmbH) gemacht.

Die gesamte Buchhaltung habe sein Steuerberater E erledigt, welcher auch alle Belege bekommen habe. Der genannte habe auch die Lohnverrechnung durchgeführt.

Ihm sei nicht aufgefallen, dass die strafrelevanten Lohnabgaben zu den Fälligkeitszeitpunkten und bis zum fünften Tag danach nicht entrichtet worden sind.

Die B-GmbH sei durch die I-GmbH quer finanziert worden, weil es finanzielle Engpässe gegeben habe.

Die Löhne seien vorrangig bezahlt worden.

C habe niemals von Lohnabgaben gesprochen, er habe das Wort Lohnsteuer nie in den Mund genommen. Wohl aber habe er dem Beschuldigten die Buchungsmitteilungen des Finanzamtes gezeigt. Wenn da ein größerer Rückstand vorhanden war, sei der Beschuldigte von selbst nach Schärding zum Finanzamt gefahren und habe dort bei der Zeugin H vorgesprochen. Mit dieser habe er über die Zahlungserleichterungen verhandelt. Er sei zumindest jedes zweite Jahr zu ihr gefahren, seit die Firma nicht mehr so liquide war. Er wäre zwei bis dreimal dort gewesen.

E oder jemand aus der Steuerberatungskanzlei hat ihn niemals darauf hingewiesen, dass Lohnabgaben zu bezahlen seien.

Auch vom Finanzamt habe er keine Erinnerungs- oder Mahnschreiben hinsichtlich der nicht entrichteten bzw. abgeführten Lohnabgaben [bezüglich der B-GmbH] erhalten.

Er sei auch von Bediensteten des Finanzamtes nicht in einem persönlichen Gespräch darauf aufmerksam gemacht, dass er ausständige Lohnabgaben für die GmbH zu begleichen hätte. Bei seinen Besprechungen hinsichtlich Zahlungserleichterungen wurde lediglich am Bildschirm nachgeschaut hinsichtlich der Abgabekonten betreffend die GmbH und seine eigene Person, welche Rückstände wo zu begleichen wären. Es hätten dann auch entsprechende Umbuchungen stattgefunden.

Vorgehalten wurde dem Beschuldigten ein Ausdruck aus dem Einbringungsakt betreffend die B-GmbH, in welchem die Finanzbeamtin H am 6. Juli 2010 vermerkt hat: "Lt. persönlicher Vorsprache v. GF: monatliche Raten von € 1.000,00 ab 7/10 + lfd. Abgaben.": Unter laufenden Abgaben habe er verstanden, dass die anfallenden laufenden Abgaben wie Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben, was eben oben stehe auf den Buchungsmitteilungen, zusätzlich bezahlt werden muss. Ihm sei aber nicht aufgefallen,

dass die B-GmbH einen Teil dieser laufenden Abgaben, nämlich die Lohnabgaben, nicht beglich, weil diese der GmbH nicht vorgeschrieben worden seien.

Wie denn vorgegangen worden sei, wenn nicht genug Geld da war, um alle laufenden Rechnungen zu bezahlen: In der Saison sei es durchaus vorgekommen, dass 100 Rechnungen offen waren und C zu ihm gekommen sei, wie er denn das zahlen soll. Der Beschuldigte habe eine eherne Regel gehabt, dass die Zahlungen an die Gebietskrankenkasse, das Finanzamt und an die Reisebusunternehmer vorrangig waren. Die anderen Rechnungen seien der Reihe nach letztendlich bezahlt worden.

Auf Vorhalt, wie es dann sein könne, dass die Lohnabgaben auf Dauer nicht entrichtet wurden, wenn zumindest eine Bezahlung der Reihe oder offenbar nach dem Eingang stattgefunden habe: Der Beschuldigte korrigierend: Eigentlich habe C nach Gutdünken bezahlt und nicht der Reihe nach bezahlt. Eigentlich habe er selber entschieden. Er sei nie mit einem Zahlschein betreffend Lohnabgaben daher gekommen. Wären die Zahlscheine dem Beschuldigten vorgelegt worden, hätte er gezahlt oder hätte um Ratenzahlung angesucht.

Dass eine bloße Anmeldung der Lohnabgaben strafbefreiende Wirkung gehabt hätte, wäre dem Beschuldigten nicht bekannt gewesen. Er sei aber von einer Anmeldung durch den Steuerberater ausgegangen.

Auf Befragen durch den Amtsbeauftragten und Vorhalt des Aktenvermerkes vom 24. Mai 2011, Finanzstrafakt Bl. 32, wonach die zu bezahlenden Lohnabgaben von der Steuerberatungskanzlei des E in Form einer Aufstellung nach ddd übermittelt und von dort im Faxwege nach ggg3 gesendet wurden: Die Lohnzettel wurden von Mitarbeiterinnen eingesehen aus Neugier, es gab da auch Streit, wie auch immer, wurde als Ausrede behauptet, dass die von der Kanzlei E ausgefüllten Überweisungsscheine in den Einzug des Faxgerätes nicht aufzunehmen waren, weil die kleinformatigen Papiere steckengeblieben wären, was aber nicht gestimmt habe. Dieser Streit habe praktisch schon immer seit C nicht mehr in ddd im Büro war, bestanden. Er habe ich davon erst erfahren, nachdem das gegenständliche Finanzstrafverfahren aufgetaucht ist, vorher habe ihn die Sache ja gar nicht interessiert.

Er wiederhole nochmals, C hat ihm die Unterlagen über die ausgerechneten Lohnabgaben von der Kanzlei E nicht gezeigt. Buchungsmitteilungen jedoch habe er ihm immer gezeigt.

Der als Zeuge vernommene Steuerberater E führte aus:

Er bzw. seine Kanzlei sei schon seit 1989 für die Familie des Beschuldigten als Steuerberater tätig und dabei mit allen steuerlichen Belangen betraut gewesen. Das heißt, aufgrund der übermittelten Belege wurde die Buchhaltung erstellt, die Jahresabschlüsse gemacht, die Jahressteuererklärungen eingereicht, die UVA's erstellt und übermittelt und auch die Lohnabgaben berechnet. Die Zahlscheine an das Finanzamt, an die GKK und die

Nettolöhne für die Dienstnehmer wurden von vom Steuerberater ausgedruckt und an die B-GmbH per Post übermittelt.

Das Abgabenkonto der B-GmbH wurde von der Steuerberatungskanzlei nicht überwacht, es wurde aber von ihr am Jahresende bei der Erstellung des Jahresabschlusses abgestimmt.

Auf die Frage, ob denn die Nichtentrichtung der Lohnabgaben beispielsweise bei Erstellung des Jahresabschlusses für 2008 nicht aufgefallen sei: Selbstverständlich sei aufgefallen, dass Lohnabgaben nicht entrichtet worden waren, weshalb dies als Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt ausgewiesen wurde. Es wäre aber nicht so einfach gewesen, denn damals habe es vier verschiedene Betriebe gegeben, für welche vier Bilanzen zu erstellen waren und so haben sich auch die Lohnabgaben auf vier Bilanzen verteilt.

Auf Vorhalt, dass ja für 2008 die Lohnabgaben nur für wenige Monate und zB für 2009 gar keine Lohnabgaben entrichtet worden waren und eine Verteilung von Null auf vier Betriebe noch immer Null ergibt: Es wurde in der Bilanz als Verbindlichkeit ausgewiesen.

Besprechungen mit dem Beschuldigten über die Jahresabschlüsse haben stattgefunden.

Der Steuerberater habe bei den Besprechungen auf die nicht bezahlten Lohnabgaben nicht dezidiert hingewiesen. Es habe ja in diesen Bilanzen einige Baustellen gegeben, die viel wichtiger waren. Verbindlichkeiten hatte ja die GmbH jede Menge.

Für 2009, wo gar keine Lohnabgaben bezahlt wurden, habe der Jahresabschluss erst im Juni 2011 stattgefunden, die Prüfung, mit welcher das Finanzamt die Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der Lohnabgaben festgestellt hat, habe bereits im April 2011 stattgefunden. So gesehen habe der Steuerberater auch keine entsprechende Belehrung mehr vornehmen können.

Während der Jahre 2008 bis 2010 habe der Steuerberater und seines Wissens auch niemand aus seiner Kanzlei den Beschuldigten aufmerksam gemacht, dass die Lohnabgaben fristgerecht zu entrichten bzw. abzuführen wären.

Es sei das Problem [wohl: die Relevanz des Problems] auch, wie dargestellt, den Mitarbeitern der Kanzlei nicht bewusst geworden.

Die Kanzlei habe auch die Lohnabgaben nicht gemeldet, wie es passiert, wenn ein ausdrücklicher diesbezüglicher Auftrag erteilt wird. Offenkundig sei aber im Ergebnis der Vorgang nicht aufgefallen, weil ein diesbezügliches Gespräch über eine Auftragserteilung nicht geführt worden ist.

Die Bilanz für 2008 wurde im Februar 2010 erstellt, die Bilanz für 2010 wurde im Oktober 2011 erstellt.

Seine Kanzlei habe in den Jahren 2008 bis 2010 die Abfrageberechtigung per FinanzOnline gehabt.

Richtig ist, dass es ganz einfach gewesen wäre, das Fehlen der Lohnabgaben zu erkennen. Konkret aber gab es viele Probleme, die Unterlagen waren ein einziges Chaos und so sei seines Wissens betreffend die Nichtabfuhr der Lohnabgaben nichts gesagt worden. Die Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei seien heilfroh gewesen, wenn sie die Umsatzsteuervoranmeldung erstellen konnten.

Seine Kanzlei hatte die Zustellvollmacht, sodass sie die Buchungsmitteilungen erhalten hat. Diese Buchungsmitteilungen wurden einfach abgelegt. Auch beim Jahresabschluss wurden sie nicht mehr angeschaut, weil es dann die Jahresübersichten gebe.

Hinsichtlich der Ratenzahlungen habe A selbst die Gespräche mit dem Finanzamt geführt. Er habe solcherart auch keine Veranlassung gesehen, sich das Abgabenkonto einmal anzuschauen.

Hinsichtlich der Lohnabgaben habe es auch keine Veranlassung gegeben, die Sache in Zweifel zu ziehen, weil sie vorher immer problemlos funktioniert habe.

Die B-GmbH habe auch bei seiner Kanzlei hohe Außenstände gehabt. Die Zahlungsprobleme habe es schon immer gegeben.

Ob Lohnabgaben bezahlt wurden, sei monatlich theoretisch in der Buchhaltung erkennbar, tatsächlich aber seien die Konten während des Jahres nicht abgestimmt worden.

Die Nachricht von der Feststellung des Finanzamtes über die fehlenden Lohnabgaben habe er dem Beschuldigten persönlich telefonisch mitgeteilt. Mein Eindruck wäre gewesen, dass er von dieser Feststellung völlig überrascht gewesen sei und gefragt habe, wie denn dies passieren habe können.

Die ebenfalls als Zeugin vernommene Finanzbeamtin H führte aus:

In den Jahren 2008 und 2009 habe sie mit dem Beschuldigten im Zuge ihrer beruflichen Tätigkeit keine persönlichen oder fernmündlichen Kontakte gehabt.

2010 habe es einen Kontakt insofern gegeben, als A am 6. Juli 2010 bei ihr persönlich vorgesprochen hat, nachdem ein Vertreter der GmbH von ihrer Kollegin vorgeladen worden war. In diesem Gespräch sei es um die Bezahlung eines Rückstandes von € 9.331,00 gegangen, wobei eine Ratenzahlung von € 1.000,00 und die Bezahlung der laufenden Abgaben vereinbart wurde. Dazu verweise sie auf den von ihr angelegten Aktenvermerk [siehe oben].

Unter laufenden Abgaben wären die Selbstbemessungsabgaben, wie Umsatzsteuer und Lohnabgaben, zu verstehen.

Auf die Frage, wie sie sich standardmäßig auf eine solche Besprechung vorbereite: Sie mache eine Kontoabfrage, schaue nach, ob Zahlungen eingehen, ob die Umsatzsteuervorauszahlungen beglichen werden, ob die gesetzten Signale korrekt sind oder verändert werden müssten.

Auf die Frage, ob auch nachgeschaut werde, ob Lohnabgaben beglichen werden:
Wenn ein A1-Signal gesetzt war, schaue sie nach, ob Lohnabgaben gemeldet und einbezahlt wurden. Wenn ein A3-Signal gesetzt war (nur gelegentliche Lohnabgaben), dann bespreche sie mit dem Pflichtigen, wann Lohnabgaben anfallen bzw. bei Sonderzahlungen.

Konkret jetzt bezogen auf die B-GmbH: Ihr sei bei der Vorbereitung der Besprechung ihrer Erinnerung nach hinsichtlich der Lohnabgaben nichts ungewöhnlich vorgekommen. Bis Februar 2008 seien ja die Lohnabgaben bezahlt und gemeldet worden und bei GmbH's sei es oft üblich, dass die Bezahlung der Lohnabgaben von neuen GmbH's übernommen werde.

Sie habe daher damals auch dem Beschuldigten nicht mitteilen können, dass für die Jahre 2008 bis 2010 schon fällige Lohnabgaben nicht entrichtet bzw. abgeführt worden sind.

Hinsichtlich der Lohnabgaben sei es standardmäßig so, dass mitgeteilt wird, dass dann, wenn solche anfallen und nicht bezahlt werden können, diese zumindest gemeldet werden müssen. Ob sie dazu konkret A etwas gesagt habe, wisse sie nach so langer Zeit natürlich nicht mehr.

Von besonderer Bedeutung ist somit die mehrfach erwähnte, vom Spruchsenat am 7. November 2012 vorgenommene Einvernahme des C gewesen, welcher trotz ausdrücklicher Belehrung über sein Entschlagungsrecht nach § 104 Abs. 1 lit. b FinStrG angegeben hat wie folgt (Finanzstrafakt Bl. 93 ff):

"Ich bin seit 1. Juli 1999 [bei der B-GmbH] angestellt.

Mit der Lohnverrechnung hatte ich nichts zu tun. Ich habe immer Überweisungen gemacht. Mit Internetbanking wurde schon vor 2008 begonnen, zuerst in Deutschland bei der Sparkasse ggg4, in Österreich wurde dann später begonnen. Ich habe groBteils die Überweisungen online gemacht. Wir hatten sieben verschiedene Konten. Ich habe generell Rechnungen überwiesen. Ich habe von dem Konto überwiesen, wo genug Geld vorhanden war.

Alles, was angefallen ist, habe ich überwiesen. Ich war eigentlich für alles zuständig, nur ich hatte den Zugang zum Internet-Banking. Früher haben die Überweisungsbelege verschiedene Angestellte zur Bank gebracht, die von Herrn A unterschrieben waren.

A hat nie in ddd gewohnt, er war immer irgendwo unterwegs. Er hat mit mir nie über einzelne Abgaben direkt gesprochen. Das Überweisen ist einfach von "manuell ausfüllen" auf "Onlinebanking" übergegangen, wir haben nie direkt darüber gesprochen.

Ich habe die Belege irgendwie bekommen, meistens wurden sie in Schachteln vom Chauffeur nach ggg2 oder ggg3 gebracht, je nachdem, wo ich gerade war. Kontrolle ist nie die Stärke von Herrn A gewesen. Er war selbst nie im Büro. [...]

Grund für die Überweisungen durch mich war, dass ich kontrollieren konnte, was bezahlt wird.

Es hat nie eine konkrete Besprechung gegeben, wer was macht.

A war ständig unterwegs, er ist vor der Büroarbeit regelrecht geflüchtet.

Es war einfach nicht genug Geld vorhanden. Was dringend war, auch Mahnungen, die habe ich zuerst überwiesen.

Ich hatte verschiedene Stapel zur Überweisung liegen. Finanzielle Probleme hat es eigentlich immer gegeben. Im Frühjahr 2008 ist wahrscheinlich die Situation schlimmer geworden. Ich habe nicht nachgedacht, welche Überweisungen wichtig sind. Wenn jemand aus dem Büro angerufen und gesagt hat, diese Überweisung ist wichtig, dann habe ich sie gemacht. Ich habe vorrangig Mahnungen bezahlt.

Herr A hat gewusst, wie die finanzielle Situation ist. Er hat teilweise Faxe an die Bank geschickt, dass dringend Überweisungen zu tätigen sind, wenn nicht genug Geld auf den Konten vorhanden war.

Ich habe vom Finanzamt keine Mahnungen gesehen. Wie die Abrechnung der Lohnabgaben mit dem Finanzamt geht, weiß ich nicht. Ich habe auch nicht darüber nachgedacht.

2008 wurde nur mehr zur Hälfte bezahlt, wahrscheinlich habe ich nur überwiesen, wenn Geld da war.

Ich weiß nicht, warum 2009 und 2010 keine Lohnabgaben mehr überwiesen wurden.

Ich habe auch öfters Listen aus dem Büro gesehen über auszustahlende Löhne, das habe ich dann auch gemacht.

Ich war nicht im Büro, sondern im Hotel. Ich war zuständig, die Überweisungen freizuschalten. Frau F hat selbst die Überweisungen eingegeben, freigeschaltet wurden sie dann von mir. Ich habe immer stapelweise Rechnungen bekommen, teilweise doppelt und dreifach in Kopie.

Die Organisation war ein großes Chaos. Ich weiß, dass Lohnabgaben wichtig und zu zahlen sind, aber es war einfach kein Geld da. Ich habe mit Herrn A nicht dezidiert über Lohnabgaben gesprochen. Er hat gewusst, dass kein Geld da war und viele Sachen nicht bezahlt werden können.

Ich habe nicht gewusst, dass bei den Überweisungen ein Verwendungszweck anzugeben ist, damit das Finanzamt weiß, für welche Abgaben der bezahlte Betrag zu verwenden ist.

Die Zahlscheine vom Steuerberater sind mir noch in Erinnerung. Ich habe die Belege irgendwann in Schachteln erhalten. Ich habe auch von vielen Belegen wieder Kopien erhalten, die ich dann entsorgt habe, die Originale waren eh im Büro vorhanden. Ich habe aufgrund der finanziellen Situation vorrangig auf Mahnungen reagiert. Ich habe dezidiert nicht gesagt, dass Lohnabgaben nicht bezahlt werden können.

Es waren jede Menge Rechnungen vorhanden, die auch nicht bezahlt wurden, ich habe immer nur allgemein über diese Zahlungsprobleme gesprochen. Aus dem Büro wurde ich verständigt, wenn z.B. ein Taxi nicht fahren wollte, weil nicht bezahlt worden ist.

Ich war [zuvor] nie im Büro tätig. Die Verantwortung ist bei mir gelegen, aber wenn kein Geld da ist, dann kann ich einfach nicht überweisen."

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 hatte der Arbeitgeber (hier: die b-B-GmbH) bzw. die Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen (hier: siehe sogleich) für diesen die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

In gleicher Weise waren die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und die Zuschläge zu diesen gemäß § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 iVm. § 43 Abs. 1 FLAG zu entrichten.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer als dafür Verantwortlicher vorsätzlich derartige Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

Einzigste Tatbestandsvoraussetzung des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist somit die vom Eventualvorsatz umfasste Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der Selbstbemessungsabgaben bis zum fünften Tag der Fälligkeit.

Strafbefreiend wirkt aber, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekanntgegeben wurde.

Bedingt vorsätzlich (mit *dolus eventualis*) handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Der für die Verwirklichung des Tatbildes des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erforderliche bedingte Vorsatz muss sich sohin nach ständiger Rechtsprechung nur auf die

tatbildmäßig relevante Versäumung des Termines für die Entrichtung oder Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben bzw. der fünftägigen Frist richten. Ob den dafür Verantwortlichen an der Unterlassung einer als strafbefreiend normierten Meldung der geschuldeten Beträge an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist irrelevant (z.B. VwGH 22.2.2007, 2005/14/0077; VwGH 5.4.2011, 2011/16/0080).

Lediglich fahrlässig handelt gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will. Hat im gegenständlichen Fall der Verantwortliche hinsichtlich der Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der Lohnabgaben lediglich wenngleich grob fahrlässig gehandelt, erfüllt diese Pflichtverletzung nicht den Tatbestand einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Als unmittelbarer Täter einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG kommt vorerst diejenige natürliche Person in Betracht, welcher die diesbezügliche abgabenrechtliche Verpflichtung per Gesetz auferlegt ist, hier also eine natürliche Person, so sie Arbeitgeber wäre. Der so Verpflichtete ist hier aber die B-GmbH, vormals b-B-GmbH, eine juristische Person.

Als unmittelbare Täter kommen aber auch alle Personen in Betracht, die aufgrund rechtlicher oder vertraglicher Verpflichtung die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Abgabe- oder Abfuhrpflichtigen wahrzunehmen haben oder diese allenfalls auch bloß faktisch wahrnehmen. Ein Wahrnehmender substituiert den Abgabepflichtigen voll und ganz (bereits OGH 10.2.1972, 12 Os 226/71; siehe zum Begriff und Bedeutungsumfeld *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Das Finanzstrafgesetz I⁴ Rz. 5 ff zu § 33, sowie die im Judikatteil angeführten Entscheidungen E 28, 38, 47, 60, 105, 118, 123 - anderer Ansicht OGH 25.5.1993, 14 Os 74/93 [E 59], wonach der Wahrnehmende nur als Beitragstäter handle; Winkler in *Tannert/Kotschnigg*, Finanzstrafgesetz, § 11 Rz 38 ff; *Fellner*, FinStrG Band I Rz. 15 zu § 33 mit zahlreichen Judikatzitaten; wie auch viele andere).

Eine Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Abgabepflichtigen und die daraus resultierende Aufgabe, für ihn der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht zu entsprechen, verlangt also keineswegs eine formelle Vertretungsbefugnis im Abgabenverfahren. Unmittelbarer Täter kann folglich *jedermann* sein, der für den Abgabepflichtigen steuerliche Angelegenheiten besorgt, die sich spezifisch auf die abgabenrechtlichen Pflichten des Steuerpflichtigen, bspw. auf die Verpflichtung zur Abfuhr bzw. Entrichtung der Lohnabgaben bis zum fünften Tag nach

Fälligkeit, erstrecken. Tut er dies, übernimmt er eine entsprechende Garantenstellung und hat die dem Abgabepflichtigen auferlegten Pflichten ebenso zu beachten.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde und gemäß § 157 Satz 1 FinStrG in gleicher Weise das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden.

Für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens ist nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch der subjektiven Tatseite den Nachweis zu führen; bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Im gegenständlichen Fall erschließt sich nun aus der Aussage des C die durchaus realistische These, dass dem Angestellten aufgrund der Organisation der betrieblichen Abläufe in der b-B-GmbH eine eigenständige Kompetenz bezüglich der Frage eingeräumt gewesen ist, wann und ob überhaupt die Forderungen der Gläubiger der GmbH beglichen werden sollen. Der Angestellte - und nicht der die Büroarbeit fliehende Geschäftsführer und Beschuldigte A - hat die Geldflüsse kontrolliert und entschieden, was bezahlt worden ist, indem er Eingaben der Mitarbeiterin F im Internet-Banking freigeschaltet hat. Die Zahlscheine der Steuerberatungskanzlei des E sind ihm zwar zugegangen, wurden aber von ihm nicht verwendet. C hat vielmehr die Rechnungen derjenigen Gläubiger bezahlt, die energisch angedrängt haben - und dazu hat die Abgabenbehörde, welche die Begleichung der Lohnabgaben nicht überwachte, solche nicht festsetzte und solcherart auch nicht die Aufmerksamkeit des Angestellten erregte, nicht gehört.

Weil C für die b-B-GmbH die Aufgabe und die Entscheidung übernommen hat, die Zahlungen an die Gläubiger, darunter das Finanzamt Braunau Ried Schärding hinsichtlich der ihm bekannten fälligen Lohnabgaben, zu veranlassen, hat er diesbezüglich auch als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der GmbH agiert und wäre seine Säumnis wohl als von ihm begangene Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu qualifizieren gewesen. Lediglich eine ausdrückliche Anordnung des Geschäftsführers in dieser Angelegenheit (womit ihm die eigene Befugnis zur Wahrnehmung entzogen gewesen wäre), hätte ihn gegebenenfalls vor einer finanzstrafrechtlichen Verfolgung bewahren können. Der Sachverhalt wurde von der Finanzstrafbehörde jedoch nicht aufgegriffen.

C hat verneint, mit dem Geschäftsführer dezidiert (ausdrücklich) über die verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben gesprochen zu haben (siehe oben).

Die ausgearbeiteten Zahlscheine, in denen die fälligen Lohnabgaben angeführt waren, hat C einfach abgelegt (siehe ebenfalls Zeugenaussage C).

Auch der Steuerberater der GmbH will mit dem Beschuldigten über die fehlende Entrichtung bzw. Abfuhr nicht gesprochen haben, weder er noch ein Mitarbeiter seiner Kanzlei soll A auf die Verpflichtung zur Entrichtung bzw. Abfuhr der Lohnabgaben belehrt haben (Zeugenaussage E).

Die Buchungsmittelungen des Finanzamtes, aus welchen das Fehlen der Lohnabgaben ersichtlich gewesen wäre, wurden unbearbeitet in der Steuerberatungskanzlei abgelegt (Zeugenaussage E).

Auch die Vollstreckungsbeamtin H hat den Beschuldigten nicht auf das Fehlen der Lohnabgaben angesprochen (Zeugenaussage H).

Wenngleich dem Beschuldigten im Allgemeinen das Fehlen ausreichender Mittel zur Begleichung sämtlicher fälliger Verbindlichkeiten der GmbH im strafrelevanten Zeitraum bekannt gewesen ist (Aussage C), ist somit im Ergebnis der durchaus lebensnahe Verdacht, A habe - in Anbetracht der ihm geläufigen schlechten Finanzlage des Unternehmens - es zu den strafrelevanten Fälligkeitszeitpunkten bzw. bis jeweils zum fünften Tag danach für ernstlich möglich gehalten, dass die Begleichung der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben von C nicht veranlasst werden würde, zwar realistisch und nachvollziehbar, jedoch mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit - im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten - nicht erweislich:

Trotzdem er als Geschäftsführer Regeln zur Begleichung der fälligen Schulden aufgestellt hat (so seine eigene Aussage), sich also intellektuell im Allgemeinen mit dem Problem der schwierigen Finanzlage auseinandersetzen musste, ist der sichere Beweis nicht gelungen, dass ihm konkret auch der Umstand der fälligen Lohnabgaben zur Kenntnis gelangt ist, weil die Möglichkeit verbleibt, dass der die Zahlungen des Unternehmens konkret veranlassende Angestellte C - die Bedeutsamkeit des Sachverhaltes verkennend - darüber dem Geschäftsführer nicht berichtet hatte und dieser darüber auch nicht auf andere Weise Kenntnis erlangt hatte.

Das gegen den Beschuldigten eröffnete Finanzstrafverfahren war daher spruchgemäß einzustellen.

Zur Zulässigkeit 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. Entscheidungsrelevant war vielmehr - siehe oben - die Würdigung der vor dem Bundesfinanzgericht ergänzten Beweislage.

