



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0169-W/07

## 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 Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 24. Oktober 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 4. Juli 2007, SpS XY, nach der am 9. September 2008 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers Mag. Dr. H., des Amtsbeauftragten AB AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufgehoben und das gegen die Berufungswerberin (Bw.) wegen des Verdachtes der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG geführte Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 4. Juli 2007, SpS XY, wurde die Bw. der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil sie im Bereich des Finanzamtes Wien 12/13/14/Purkersdorf als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Fa. W-GmbH verantwortliche Geschäftsführerin vorsätzlich Lohnsteuer für 1-12/2003 in Höhe von €°14.084,32 und für 01-12/2004 in Höhe von €°24.183,01 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für 01-12/2003 in Höhe von €°3.218,52 sowie für 01-12/2004 in Höhe von €°11.381,77 nicht spätestens am 5. Tag nach jeweils eingetretener Fälligkeit entrichtet habe.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 23 Abs. 3 FinStrG, wurde über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in der 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 FinStrG wurden die von der Bw. zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahrens in der Höhe von €°363,00 bestimmt.

Zu Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass die finanzstrafrechtlich bereits in Erscheinung getretene Bw. für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten verantwortliche Geschäftsführerin der Fa. W-GmbH gewesen sei.

Im September 2006 habe bei der Gesellschaft eine die Jahre 2003 und 2004 umfassende abgabenbehördliche Prüfung der lohnabhängigen Abgaben stattgefunden. Bei dieser Prüfung seien die verfahrensgegenständlichen Abfuhr- und Entrichtungsdifferenzen festgestellt worden. Die Bw. habe die im Spruch angeführten Abgabenbeträge nicht spätestens am 5. Tag nach jeweils eingetretener Fälligkeit entrichtet, wobei sie dies ernstlich für möglich gehalten habe und sich auch damit abgefunden habe.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren habe die Beschuldigte von der ihr im Zuge des Untersuchungsverfahrens gebotenen Möglichkeit zur Rechtfertigung keinen Gebrauch gemacht.

In der mündlichen Verhandlung habe sie sich nicht schuldig bekannt und vorgebracht, dass vor der gegenständlichen Prüfung bereits eine Lohnsteuerprüfung stattgefunden hätte, die ein Guthaben ergeben habe.

Wie der als Zeuge in der mündlichen Verhandlung vernommene Betriebsprüfer K. aber lebensnah deponiert habe, seien einerseits die sich im Zuge der ersten Prüfung ergebenden Gutschriften bereits durch die laufenden Abgaben verbraucht worden und die im Zuge der zweiten Prüfung errechneten Rückstände konkret aus den durch die Dienstnehmer vorgelegten Lohnbestätigungen bzw. aus deren Angaben errechnet worden.

Es habe daher für den Spruchsenat kein vernünftiger Grund bestanden, an der Richtigkeit der Ergebnisse des Prüfberichtes zu zweifeln.

Nach Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen stellte der Spruchsenat fest, dass das Verhalten der Bw. das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat keinen Umstand als mildernd, als erschwerend hingegen die Vorstrafen an.

Gegen das Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw., mit welcher die Aufhebung des Schulterspruches und des Strafausspruches beantragt und die Einstellung des Finanzstrafverfahrens beantragt wird.

Zur objektiven Tatseite führt die Bw. aus, dass sich bereits aus dem Gesetzestext ergebe, dass sich der Vorsatz von vornherein auf die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termins für die Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben richten müsse.

Die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG sei kein Dauerdelikt, weshalb ein „dolus superveniens“ bei der genannten Finanzordnungswidrigkeit daher zu keiner Strafbarkeit führe.

Im konkreten Fall seien die Lohnabgaben (L, DB und DZ) für den Zeitraum 1-12/2003 und 1-12/2004 in nachfolgendem Ausmaß am Fälligkeitstag bzw. fristgemäß im Sinne des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG („spätestens am 5. Tag nach der Fälligkeit“) entrichtet bzw. jedenfalls der Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt bekannt gegeben worden.

	1-12/2003	1-12/2004
Lohnsteuer	€ 21.847,71	€ 23.074,10
DB	€ 9.774,57	€ 9.758,69
DZ	€ 0,00	€ 0,00

Am 16. Jänner 2006 sei mittels Schlussbesprechung eine Lohnsteuerprüfung abgeschlossen worden, in deren Rahmen vom Lohnsteuerprüfer K. persönlich handschriftlich

Lohnsteueranmeldungen mit nachfolgenden Gutschriften für die hier gegenständlichen Zeiträume ausgestellt und der Bw. zur Unterschrift vorgelegt worden seien. Aufgrund verschiedenster Umstände sei der Lohnsteuerprüfer nämlich zu dem Ergebnis gekommen, dass „*zuviel LSt und DB abgeführt wurde*“, was auch auf den Lohnsteueranmeldungen vermerkt worden sei:

	1-12/2003	1-12/2004
Lohnsteuer	€ -12.384,50	€ -13.800,83
DB	€ -3.308,15	€ -5.590,73
DZ	€ 0,00	€ 0,00

Ferner sei aufgrund dieser Lohnsteuerprüfung noch eine Nachverrechnung eines „nachbezahlten Gehaltes“ erfolgt“:

	1-12/2003	1-12/2004
Lohnsteuer	€ 0,00	€ 3.786,87
DB	€ 122,02	€ 0,00
DZ	€ 11,93	€ 0,00

Die Bw. sei bei dieser Lohnsteuerprüfung, worauf nachfolgend hingewiesen werde, in keiner Weise eingebunden gewesen. Vielmehr habe der Lohnsteuerprüfer die Lohnverrechnungsunterlagen geprüft, Rücksprache bei der die Lohnverrechnung durchführenden Mitarbeiterin (Frau S.) gehalten, selbst im Rahmen der Lohnsteuerprüfung noch einen zweiten, offensichtlich erfahreneren Prüfer beigezogen, die korrigierte Lohnsteuerbemessungsgrundlage selbst berechnet und in weiterer Folge eben die Lohnsteueranmeldungen ausgefüllt. Diese seien von der Bw. unterfertigt worden, wobei seitens des Lohnsteuerprüfers und der Mitarbeiterin S. der Bw. gegenüber lediglich die Aussage erfolgt sei, dass eben zuviel an Lohnabgaben abgeführt worden und insgesamt eine Gutschrift zu erwarten sei. Für die Bw. sei dies aufgrund der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden finanziellen Schwierigkeiten der Gesellschaft und der deshalb erfolgen Lohn- und Gehaltskürzungen (bzw. der zum Teil erfolgten Akontierungen) grundsätzlich auch nachvollziehbar gewesen. Einen Verdacht, dass dies nicht stimmen könnte, habe die Bw., der auch die Größenordnung der Gutschriften aufgrund der gleichzeitigen Nachverrechnungen nicht bewusst gewesen sei, nicht gehabt.

Im September 2006 sei es zu einer neuerlichen Lohnsteuerprüfung gekommen, wobei diesmal auch eine Mitarbeiterin der WGKK miteinbezogen worden sei. Diese Lohnsteuerüberprüfung habe zu folgenden Lohnsteuerfestsetzungen geführt:

	1-12/2003	1-12/2004
Lohnsteuer	€ 17.007,84	€ 25.950,48
DB	€ 3.421,02	€ 11.381,77
DZ	€ 0,00	€ 0,00

Mit dem angefochtenen Erkenntnis sei die Bw. für schuldig bekannt worden, im Wesentlichen die im Rahmen der letzten Lohnsteuerprüfung festgesetzten Lohnabgaben (lediglich unter Außerachtlassung pauschaler bzw. aufgrund eines Zahlensturzes erfolgter Nachverrechnungen) vorsätzlich nicht am Fälligkeitstag entrichtet zu haben.

Der gesamte strafbestimmende Wertbetrag belaufe sich laut Erkenntnis auf € 52.867,62.

Da sich der von § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG geforderte Vorsatz von vornherein auf die Terminversäumnis richten müsse, könne im konkreten Fall höchstens eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich der Differenz der ursprünglich entrichteten bzw. fristgemäß gemeldeten Lohnabgaben und der Festsetzung laut Lohnsteuerprüfung vom September 2006 vorliegen. Eine Finanzordnungswidrigkeit hinsichtlich der auf die Gutschriften vom Jänner 2006 zurückzuführenden Festsetzungen (gesamt € 35.084,21) lasse sich mit dem Gesetzestext nicht in Einklang bringen, womit der gegenständliche Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet sei.

Dies lasse sich auch damit begründen, dass das Delikt der vorsätzlichen Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG – wie sich insbesondere aus dem letzten Halbsatz dieser Gesetzesstelle klar ableiten lasse – vom Grundsatz beherrscht sei, „dass die an sich nicht pönalisierte Versäumung eines Zahlungstermins gerade in den von der zitierten Bestimmung genannten Fällen unter Strafe gestellt werde, um zu verhindern, dass der Vertrauensvorschuss, den Abgabengesetze dem Steuerpflichtigen durch die Selbstberechnung einräumen, missbraucht wird“. Im konkreten Fall sei eben – zumindest hinsichtlich der Gutschriften – keine Selbstberechnung, sondern vielmehr eine nachträgliche Lohnsteueranmeldung erfolgt, welche darüber hinaus nicht einmal von der Bw., sondern vielmehr vom Lohnsteuerprüfer selbst ausgefertigt worden sei. Der Gesetzeszweck, nämlich die Pönalisierung der Versäumnis eines Zahlungstermins aufgrund des möglichen Missbrauches des Vertrauensvorschusses bei selbst zu berechnenden Abgaben träfe somit im

konkreten Fall – zumindest hinsichtlich der auf die Gutschriften zurückzuführenden Festsetzungen – nicht zu. Diese Intention des Gesetzgebers, nämlich die Pönalisierung eines Missbrauches des Votrauensvorschusses bei Nichtentrichtung von Selbstberechnungsabgaben kann auch den EB zum FinStrG entnommen werden.

Während für unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen in § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG ein eigener Straftatbestand vorgesehen sei, kenne das Finanzstrafgesetz keine Bestimmungen, die sich auf – aus welchen Gründen auch immer – ungerechtfertigte Abgabengutschriften im Zusammenhang mit Lohnsteueranmeldungen beziehen würden. Im konkreten Fall komme noch hinzu, dass die Gesellschaft nicht zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen nach § 80 EStG verpflichtet gewesen sei. Obgleich der Täterkreis nach § 49 Abs. 1 FinStrG unbestimmt sei, könne nur derjenige Täter sein, der zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet sei. Die Gesellschaft der Bw. sei dazu nicht verpflichtet gewesen.

Für den Fall einer Bestrafung der Bw. nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG könnten daher die auf Basis der Niederschrift vom 16. Jänner 2006 erfolgten Gutschriften nicht in den strafbestimmenden Wertbetrag einfließen:

	Niederschrift 16. 1. 2006	Bericht 25.°1.°2006	gesamt	Bericht 20. 9. 2006 pauschale Nachverrechnung bzw. Zahlensturz	strafbestimmender Wertbetrag (auf Basis Bericht 20. 9. 2006)
Lohnsteuer°2004	-13.800,83	3.786,87	25.950,48	-1.767,47	10.382,18
DB 2004	-5.590,73	0,00	11.381,77	-2.923,52	5.791,04
DZ 2004	0,00	0,00	0,00	-202,50	0,00
Lohnsteuer°2003	-12.384,50	0,00	17.007,84	0,00	1.699,82
DB 2003	-3.308,15	122,02	3.421,02		-89,63
DZ 2003	0,00	11,93	0,00		0,00
	-35.084,21	3.920,82	57.561,11	-4.893,49	17.783,41

Entscheidend für die Prüfung der subjektiven Tatseite sei der Zeitpunkt der Tat, nämlich spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit der entsprechenden Lohnabgaben. Ein nachfolgender Vorsatz, der laut der Bw. im konkreten Fall nicht gegeben sei, wäre nur für die strafrechtliche Beurteilung von Dauerdelikten von Relevanz, wozu § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht zu zählen sei.

Im konkreten Fall sei der Zeitpunkt der Fälligkeit jeweils der 15. des nachfolgenden Monats gewesen und zwar für die Abgaben 1-12/2003 sowie 1-12/2004.

Wie bereits oben erwähnt, habe sich die Fa. W-GmbH zu diesem Zeitpunkt in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden, was auch dem Lohnsteuerprüfer zur Kenntnis gebracht worden sei. Außerdem sei die Lohnverrechnung der Gesellschaft aufgrund von verschiedenen Umständen fehlerhaft gewesen:

Die Lohnverrechnung sei erst vor einiger Zeit von einer neuen Mitarbeiterin, Frau S., übernommen worden, welche zuvor nur mit der Buchhaltung und der Aboverwaltung beschäftigt gewesen sei. Im Jahre 2002 habe dies allerdings bestens funktioniert, weshalb sich die Bw. auch auf die ordnungsgemäße Vornahme der Abrechnungen in den Jahren 2003 und 2004 durch Frau Kuplik verlassen habe können.

Außerdem habe es laufend EDV-Probleme mit dem Lohnverrechnungsprogramm gegeben, welche zum Teil händische Eingaben bei den Berechnungen (und nicht nur bei den Bemessungsgrundlagen) erforderlich gemacht hätten.

Zudem sei es nachweislich zu Gehalts- und Lohnkürzungen gekommen, da die Gesellschaft nicht über die erforderlichen Mittel zur Begleichung aller offenen Löhne und Gehälter verfügt habe. Zum Teil sei es zu Monatskürzungen und zum Teil zur Nichtauszahlung der Sonderzahlungen gekommen.

Deswegen wären auch teilweise nur Akontozahlungen geleistet worden.

Mangels Kenntnis dieser EDV-technisch bestehenden Eingabemöglichkeit, seien diese Akontozahlungen nicht in die EDV-Lohnverrechnung eingetragen worden; so sei es dazu gekommen, dass die Lohnverrechnerin auch den Überblick über die tatsächlich noch offenen Löhne und Gehälter verloren habe. Dieses Problem sei dadurch verschärft worden, dass zum Teil Nachzahlungen erst in den Folgejahren erfolgt seien und es somit zu Jahresüberschneidungen gekommen sei.

Ferner sei Ende 2002 eine Umstellung der Lohnverrechnung in Bezug auf die anzuwendenden Kollektivverträge erfolgt. Ausgangspunkt sei ein Arbeitsgerichtsprozess mit einer freiberuflichen Mitarbeiterin gewesen, welchen die Gesellschaft verloren habe. Gemeinsam mit dem Rechtsvertreter Dr. P. sei man dabei zum Ergebnis gekommen, dass man zukünftig zwischen dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte und jenem für Journalisten differenzieren müsse. So seien ab 2003 einige Mitarbeiter nach dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte und einige Mitarbeiter nach dem Kollektivvertrag für Journalisten abgerechnet worden. Bei dieser Umstellung – die äußerst schwierig gewesen sei – hätten

Umrechnungen vorgenommen werden müssen (etwa 14 auf 15 Monatsgehälter), bei denen es zu Fehlern gekommen sei.

Die Änderung der Kollektivverträge habe auch dazu geführt, dass einige Dienstnehmer (KV Journalisten) im Vorhinein und einige Dienstnehmer (KV Handel) im Nachhinein ihren Lohn bzw. ihr Gehalt erhalten hätten. Bei der Abrechnung sei dadurch ein absolutes Durcheinander entstanden, da die Lohnverrechnerin händisch aus den einzelnen Abrechnungen ermittelt habe.

Weiters seien in der Lohnverrechnung ursprünglich Überstundenpauschalen vorgesehen gewesen. Mit den Lohn- und Gehaltskürzungen hätten auch hier Änderungen vorgenommen werden müssen, welche die gesamte Lohnverrechnung verkompliziert hätten. Nicht gerechnete Überstunden seien ursprünglich in der Bemessungsgrundlage verblieben.

Die Bw. bringt vor, dass sie, sofern sie gewusst hätte, dass zu wenig Lohnsteuer entrichtet bzw. gemeldet werde, jedenfalls die korrekten Beträge am Fälligkeitstag entrichtet bzw. gemeldet hätte. Der Bw. sei hier lediglich ein Irrtum unterlaufen, dessen Ursache in fehlerhafter Lohnverrechnung, der aufgrund von Lohn- und Gehaltskürzungen komplizierten Abrechnung und der damaligen Unerfahrenheit der Lohnverrechnerin zu suchen sei.

Die Bw. führt an, sie hätte die ihr vom Lohnsteuerprüfer vorgelegten Lohnsteueranmeldungen nicht unterschrieben, wenn sie gewusst hätte, dass diese zu ungerechtfertigten Gutschriften führten.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung sei auch der Lohnsteuerprüfer K. als Zeuge befragt worden, der angegeben habe, dass in der Gesellschaft „zwei Lohnkonten“ geführt worden seien und zwar „eines mit den tatsächlich ausbezahlten Löhnen und eines mit der Berücksichtigung der Kürzungen“. Ferner habe er angegeben, dass „tatsächlich keinerlei Gehaltskürzungen durchgeführt“ worden seien und es diese „nur auf dem Papier“ gegeben habe. Diese beiden Aussagen könnten von der Bw. und der zuständigen Lohnverrechnerin nicht nachvollzogen werden. Man hätte sehr wohl die Kürzungen in das Lohnverrechnungsprogramm eingegeben, allein um zu schauen, wie sich der Nettobezug bei einer Kürzung ändern würde. Dass Gehaltskürzungen endgültig in die Lohnverrechnung übernommen worden seien, stimme allerdings immer nur insofern, als es zu keiner Nachzahlung der ursprünglich nicht ausgezahlten Beträge gekommen sei. Hier seien zusätzlich Fehler passiert: Nachzahlungen seien in die ursprünglichen Perioden aufgenommen worden, anstatt nach dem für die Lohnsteuer geltenden Zuflussprinzip (nach § 78 EStG) versteuert zu werden. Dies gelte sowohl für laufende Bezüge als auch Sonderzahlungen. Zudem liege die Vermutung nahe, dass selbst der Lohnsteuerprüfer dieses Zuflussprinzip nicht beachtet habe

und das in Form eines Prüfungsprotokolls abgefasste Ergebnis der Prüferin der WGKK, welche nach dem Anspruchslohnprinzip vorgegangen sei, übernommen habe.

Der bereits in der mündlichen Verhandlung gestellte Beweisantrag zur zeugenschaftlichen Einvernahme der Lohnverrechnerin S. werde aufrecht erhalten, um zu beweisen, dass nicht gleichzeitig zwei Lohnkonten geführt worden seien und dass es zu Gehalts- und Lohnkürzungen sowie reduzierten Akontozahlungen gekommen sei. Die Lohnverrechnerin sei zudem zum Entstehen der Gutschriften im Rahmen der Lohnsteuerprüfung sowie zur Rolle der Bw. während der Prüfungen zu befragen.

Es sei noch einmal hervorgehoben, dass es bei Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG irrelevant sei, ob den Geschäftsführer der GmbH an der Unterlassung der fristgerechten (und gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG strafbefreienden) Bekanntgabe der Höhe der seitens der Gesellschaft geschuldeten Beträge ein Verschulden treffe, da der Vorsatz nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nur auf die Versäumung des Termins für die Entrichtung von Selbstbemessungsangaben und somit ausschließlich auf die Nichtentrichtung gerichtet sei.

Zudem sei noch darauf zu verweisen, dass der Vorsatz spätestens im Zeitpunkt der Tat (d.h., spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit) vorliegen müsse und ein nachträglicher Vorsatz nicht schade. Im konkreten Fall sei selbst ein von der Finanzstrafbehörde angenommener Vorsatz der Bw. im Zusammenhang mit den im Rahmen der Lohnsteuerprüfung offensichtlich zu Unrecht erfolgten Gutschriften nicht strafbar, da er vom Gesetzeswortlaut des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht umfasst sei. Dies sei typisch für die Abgrenzung der Finanzordnungswidrigkeiten zur Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG, wo neben der Nichtentrichtung von selbst zu berechnenden Abgaben noch eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht hinzutreten müsse (siehe z.B. Fellner, FinStrG<sup>6</sup>, § 49 Rz 2).

Zusammenfassend sei es für die Bw. daher in keiner Weise nachvollziehbar, weshalb sie eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG treffen solle. Es könne von ihr ihrer Meinung nach nicht mehr verlangt werden, als die Lohnverrechnung einer Lohnverrechnerin anzuertrauen und – im Zusammenhang mit den erfolgten Gutschriften – das Ergebnis eines Lohnsteuerprüfers zu übernehmen. Sie selbst sei schließlich nie in die Durchführung der Lohnsteuerprüfung eingebunden gewesen. Ein wie auch immer geartetes Auswahl- oder Überwachungsverschulden sei der Bw. hierbei ebenfalls nicht zuzurechnen, zumal sie ja zunächst selbst für die ordnungsgemäße und laufende Entrichtung Sorge getragen habe und sowohl auf die Richtigkeit der vom Lohnsteuerprüfer vorgenommenen und zu den

Gutschriften führenden Berechnungen als auch auf die Richtigkeit der von Frau Kupilik ursprünglich geführten Lohnverrechnung vertrauen habe können.

Die Bw. habe sich somit vollkommen sozialadäquat verhalten, es könne ihr kein Unrecht vorgeworfen bzw. keine objektiv schuldhafte Handlung zugerechnet werden.

Die Abweisung des in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrages sei zu Unrecht erfolgt, insbesondere sei die Begründung, nach der feststehen würde, „dass Lohnkonten geführt wurden“ verfehlt. Strittig sei ja, ob gleichzeitig zwei Lohnkonten geführt worden seien und vorsätzlich nicht die tatsächlich abzuführenden Lohnabgaben zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet worden seien.

Bei der Strafbemessung durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz sei weiters unberücksichtigt geblieben, dass – wie auch der Amtsbeauftragte im Rahmen der mündlichen Verhandlung festgehalten habe – volle Schadensgutmachung erfolgt sei. Hierbei handle es sich um einen wesentlichen Milderungsgrund nach § 34 Z 14 StGB. Selbiges gelte für die Tatsache, dass eben die Angaben der Bw. im Rahmen der zweiten Lohnsteuerprüfung wesentlich zur Wahrheitsfindung beigetragen hätten.

Im Hinblick auf den aufgezeigten Sachverhalt (insbesondere des fehlenden Vorsatzes zum Zeitpunkt der Tat sowie der deutlichen Relativierung des strafbestimmenden Wertbetrages) und der erfolgten Schadenswiedergutmachung sei letztlich auch eine Verwarnung im Sinne des § 25 FinStrG sowohl unter dem Gesichtspunkt der General- als auch der Spezialprävention als ausreichend einzustufen gewesen. Insbesondere auch deshalb, da ein etwaiges Verschulden der Bw. schlussendlich nur als geringfügig einzustufen wäre.

### ***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.*

Zunächst ist den Ausführungen der Bw. zur objektiven Tatseite und ihrer Darstellung der Verfahrensschritte, welche für den Unabhängigen Finanzsenat anhand der Aktenlage deckungsgleich nachvollziehbar sind, zu folgen.

Zutreffend wird in der gegenständlichen Berufung vorgebracht, dass eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG objektiv nur in der Differenz zwischen den von der Bw. bis zum 5. Tag nach Fälligkeit entrichteten bzw. gemeldeten

Lohnabgaben und den letztlich auf Grund der Lohnsteuerprüfung mit Bescheid vom 19. September 2006 festgestellten und festgesetzten Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträgen vorliegen kann.

Den Tatsachen entsprechend wird dazu ausgeführt, dass die Bw. Lohnsteuer 2003 in Höhe von € 21.847,71, Dienstgeberbeiträge 2003 in Höhe von € 9.774,57, Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 23.074,09 und Dienstgeberbeiträge 2004 in Höhe von € 9.758,69 bis zum 5. Tag. nach jeweiliger Fälligkeit gemeldet bzw. entrichtet hat.

Demgegenüber ergibt sich eine Gesamtzahllast laut Lohnsteuerprüfung (Bericht vom 20. September 2006) an Lohnsteuer 2003 in Höhe von 26.471,05, Dienstgeberbeiträgen 2003 in Höhe von € 10.009,46, Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 39.010,61, und Dienstgeberbeiträgen 2004 in Höhe von € 15.549,73, sodass richtigerweise maximal die Differenz an Lohnsteuer 2003 in Höhe von € 4.623,24, Dienstgeberbeiträgen 2003 in Höhe von € 234,89, Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 15.936,52 und Dienstgeberbeiträgen 2004 in Höhe von € 5.791,04 der Bestrafung zugrunde gelegt hätte werden dürfen.

Die aus der gegenständlichen Berufung ersichtliche Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages an Lohnsteuer 2003 in Höhe con € 1.699,82, Lohnsteuer 2004 2003 in Höhe von € 10.382,18 und Dienstgeberbeiträgen 2004 in Höhe von € 5.791,04 (insgesamt € 17.873,14) stellt die Differenz zwischen den von der Bw. monatlich laufend bis zum 5. Tag nach Fälligkeit gemeldeten zu den von der Abgabenbehörde im Prüfungsweg letztendlich festgestellten Beträgen abzüglich der Lohnabgaben dar, die sich aus der Nachverrechnung des nachbezahlten Gehaltes X. nach Korrektur des Zahlensturzes (Bescheide vom 24. Jänner 2006 und 19. September 2006) sowie aus der pauschalen Nachverrechnung von Überstunden ergeben.

Dazu ist auszuführen, dass entsprechend dem Bericht der Lohnsteuerprüfung vom 20. September 2006 eine pauschale Nachverrechnung der als steuerbar gewerteten 100%igen Überstunden derart erfolgte, dass von diesen 20% der Bemessungsgrundlage für die Lohnabgaben 2003 und 2004 hinzugerechnet und mit einem pauschalen Lohnsteuersatz von 30% pro Jahr einer Besteuerung unterzogen wurden. Eine derartige pauschale Zurechnung zu den Bemessungsgrundlagen entspricht nicht den Anforderungen einer Schätzung für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens, zumal hier eine Nachweisbarkeit aufgrund welcher konkret gesetzter Tathandlungen der Bw welche beträchtlich nachweisbaren Verkürzungen an Lohnabgaben durch die Bw. durch Nichtmeldung bzw. Entrichtung verkürzt wurden, nicht gegeben ist.

Auch die nach dem Zufallsprinzip im Jahr 2003 erfolgte Nachversteuerung des nachbezahnten Gehaltes X. wurde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Bw. herausgenommen, da insoweit eine vorsätzliche Handlungsweise der Bw. aus den unten nachfolgenden Erwägungen zur subjektiven Tatseite nicht nachweisbar ist.

Die in der gegenständlichen Berufung nachvollziehbar erfolgte Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages in Höhe von insgesamt € 17.843,14 ergibt sich laut Aussage des Prüfers in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 4. Juli 2007 und Stellungnahme der Finanzstrafbehörde erster Instanz zur gegenständlichen Berufung daraus, dass die auf vermindert ausbezahlten Löhnen basierenden Lohnsteueranmeldungen (Gutschriften) vom 16. Jänner 2006 letztlich im Rahmen der im September 2006 durchgeführten Lohnsteuerprüfung nicht anerkannt wurden, da auf Grund der Anzeige einer ehemaligen Dienstnehmerin bei der Wiener Gebietskrankenkasse, wonach zwar der Lohn laut Gehaltszettel ausbezahlt worden wäre, die Meldung zur Sozialversicherung aber mit weitaus geringeren Beträgen erfolgt wäre, eine Nachversteuerung der vereinbarten Gehälter durch die Abgabenbehörde erster Instanz erfolgt ist.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat brachte die Bw. in Übereinstimmung mit der Buchhalterin und Lohnverrechnerin, S., glaubhaft und unwiderlegbar vor, dass ihr die in den Tatzeiträumen monatlich errechneten Lohnabgaben von der Lohnverrechnerin vorgelegt worden seien. Diese Beträge habe sie zeitgerecht gemeldet und in der Folge an die Abgabenbehörde entrichtet. Frau S. habe die Lohnverrechnung im Jahr 2002 übernommen und es habe im ersten Jahr ihrer Tätigkeit keine Probleme mit der Berechnung der Lohnabgaben gegeben, weswegen die Bw. aufgrund der von ihr monatlich vorgenommenen Plausibilitätsprüfung davon ausgegangen sei, dass die errechneten Beträge auch richtig wären. Nach Maßgabe der wirtschaftlichen Möglichkeiten (Liquiditätsprobleme aufgrund verringelter Werbeeinnahmen nach dem 9. September 2002) seien verringerte Auszahlungen der Gehälter vorgenommen und die Sonderzahlungen mit Einverständnis der Mitarbeiter auf einen späteren Zeitpunkt verlagert worden. Frau S. sei über die Geschehnisse des Betriebes voll informiert gewesen und habe auf Basis dieser Informationen die Lohnverrechnung vorgenommen. Sie sei von der Richtigkeit der durch die Lohnverrechnerin monatlich berechneten Lohnabgaben ausgegangen und habe ihr volles Vertrauen entgegen gebracht.

Doppelte Lohnkonten seien im Rahmen der GmbH keinesfalls geführt worden. Dies wäre auch aufgrund des lizenzierten Lohnverrechnungsprogramms gar nicht möglich gewesen. Es habe

sicherlich Musterabrechnungen für die jeweiligen Dienstnehmer gegeben und von der Lohnverrechnerin seien auch Nebenaufzeichnungen hinsichtlich der an die jeweiligen Arbeitnehmer verringert ausbezahlten Gehälter und die noch offenen Lohnzahlungen geführt worden.

Wesentliche Tatbestandsvoraussetzung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist die vorsätzliche Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben, im gegenständlichen Fall von Lohnabgaben, bis zum fünften Tag nach jeweiliger Fälligkeit. Ob der Bw. ein Verschulden an der Unterlassung der fristgerechten Meldung, welche einen Strafausschließungsgrund dargestellt hätte, vorwerfbar ist, ist irrelevant.

Völlig zutreffend wird in der gegenständlichen Berufung zur subjektiven Tatseite vorgebracht, dass sich der Vorsatz der Bw. auf die jeweiligen Tatzeitpunkte beziehen muss und es war daher im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob die Bw. in Kenntnis des Umstandes der Vollauszahlung der Gehälter vorsätzlich verringerte Lohnabgaben bis zum 5. Tag nach jeweiliger Fälligkeit abgeführt bzw. gemeldet hat.

Für eine derartige Annahme bieten die Ergebnisse des erst- und zweitinstanzlichen Untersuchungsverfahrens keine ausreichenden Anhaltspunkte. Vielmehr geht der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der Verfahrensergebnisse zugunsten der Bw. davon aus, dass diese zu den Fälligkeitstagen der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben auf die Richtigkeit der von der Lohnverrechnerin S. errechneten Beträge, welche von ihr sodann zeitgerecht gemeldet und in der Folge auch entrichtet wurden, vertraut hat.

Auch für das Vorliegen eines im Fahrlässigkeitsbereich ohnehin nicht mit Strafe bedrohten Auswahl- bzw. Überwachungsverschuldens der Bw. im Bezug auf die Lohnverrechnerin ergaben sich keine Hinweise.

Es war daher mit mangels Erweisbarkeit der Taten mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen.

Wien, am 9. September 2008