



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat Linz 2

GZ. FSRV/0029-L/08

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde 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 DI Christoph Bauer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen AB, ehem. Geschäftsführerin, geb. X, in Adresse, vertreten durch Mag. Johann Aschauer, Wirtschaftstreuhänder in 4060 Leonding, Hochstraße 1, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Amtsbeauftragten vom 31. März 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. November 2007, StrNr. 1, nach der am 27. April 2011 in Anwesenheit der Beschuldigten, ihres Verteidigers, der Amtsbeauftragten AR Brigitte Burgstaller sowie der Schriftührerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung der Amtsbeauftragten wird Folge gegeben, die bekämpfte Entscheidung des Erstsenates aufgehoben und die Finanzstrafsache gemäß [§ 161 Abs. 4 FinStrG](#) zur Durchführung ergänzender Erhebungen an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zurückverwiesen, bei welcher die Angelegenheit in einem hinsichtlich der weiteren Beschuldigten Ing. CD und MB gemäß [§ 61 Abs. 1 FinStrG](#) verbundenen Verfahren zu klären sein wird.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschuldigte war handelsrechtliche Geschäftsführerin der mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Februar 2005 gegründeten G GmbH. Gesellschafter waren die Beschuldigte (65 %) und die H GmbH (35 %).

Geschäftsführer der H GmbH sind EF und Ing. CD, wobei letzterer in der G GmbH die Funktion eines Prokuristen inne hatte.

Ein wegen drohender Insolvenz gefasster Gesellschafterbeschluss vom 15. Mai 2006 sieht in Punkt 2.d) vor, dass Zahlungen sowie Kassaausgang ausdrücklich nur nach schriftlicher Bestätigung (Mail) durch Ing. CD durchzuführen seien.

Mit Beschluss des Landesgerichtes K vom 6. März 2007 wurde über das Vermögen der G GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Beschluss vom 23. April 2009 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Aus der Aktenlage bzw. dem Abgabenkonto der GmbH ergibt sich, dass die eine Nachforderung von 6.192,35 € ausweisende Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2006 verspätet am 15. November 2006 bei der Abgabenbehörde eingereicht wurde. Eine entsprechende Zahlung unterblieb. Die Finanzstrafbehörde erster Instanz rechnete die sich aus der gleichzeitig abgegebenen Voranmeldung für August 2006 ergebende Gutschrift von 375,65 € auf die Nachforderung an und legte dem Einleitungsbescheid nur die reduzierte Nachforderung von 5.816,70 € zu Grunde.

Die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Oktober 2006 (3.124,88 €) und November 2006 (6.156,36 €) wurden wegen der Nichtbekanntgabe bzw. Nichtentrichtung der geschuldeten Beträge am 17. April 2007 festgesetzt (Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 12. April 2007, ABNr. 2, Tz 1 und 2).

Hinsichtlich der Lohnsteuern und der Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu letzteren für die Monate Februar bis April 2006 und in der Folge betreffend Mai bis Juli 2006 unterblieb ebenfalls eine fristgerechte Meldung bzw. Abfuhr der geschuldeten Beträge, sodass die Abgabenbehörde am 19. Juni 2006 für die Lohnzahlungszeiträume Februar bis April 2006 die Lohnsteuern mit 8.924,39 €, die Dienstgeberbeiträge mit 2.880,14 € und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen mit 230,41 € festsetzte. Ebenso wurden betreffend die Monate Mai bis Juli 2006 mit Bescheid vom

30. August 2006 die Lohnsteuern mit 4.689,93 €, die Dienstgeberbeiträge mit 1.992,50 € und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen mit 159,39 € festgesetzt.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 16. November 2007, StrNr. 1, wurde das gegen AB am 24. Jänner 2007 wegen des Verdachtes der Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Juli, Oktober und November 2006 sowie der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für die Monate Februar bis Juli 2006 eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 82 Abs. 3 lit. b FinStrG eingestellt.

Der Entscheidung des Erstsenates wurden folgende Feststellungen zu Grunde gelegt:

Die Beschuldigte war im strafrelevanten Zeitraum Geschäftsführerin der G GmbH.

Nachdem am 3. Februar 2005 über das Vermögen der L GmbH, in der der Vater der Beschuldigten, MB, und deren Onkel Geschäftsführer gewesen seien, das Konkursverfahren eröffnet wurde, sei die G GmbH am 5. Februar 2005 gegründet worden. Der Vater der Beschuldigten habe in diesem Unternehmen nicht mehr als Geschäftsführer agieren können, sodass eben die volljährige Beschuldigte für diese Funktion ausgesucht worden sei.

Am 6. März 2007 wurde auch über das Vermögen dieses Unternehmens das Konkursverfahren eröffnet.

Die Geldgeberin, die H GmbH, sei Gesellschafterin der G GmbH gewesen, nicht aber Geschäftsführerin; vielmehr sei die H GmbH durch den Einzelprokuristen Ing. CD vertreten gewesen. Dieser habe als Prokurist zwar umfassende Einsicht in das Firmengeschehen der G GmbH gehabt, doch habe ihn keine Haftung getroffen. Haften würde einzig und allein die Geschäftsführerin, die aber durch den Gesellschafterbeschluss vom 15. Juni 2006 rechtlich entmündigt gewesen sei. Nach diesem Beschluss hätten nämlich Zahlungen ausdrücklich nur nach schriftlicher Bestätigung durch Ing. CD durchgeführt werden können.

Objektiv stehe fest, dass weder die Umsatzsteuern noch die Lohnabgaben entrichtet oder gemeldet worden seien.

Der Beschuldigte sei vorzuwerfen, dass sie sich bei mangelnder fachlicher Kenntnis als Geschäftsführerin ins Firmenbuch habe eintragen lassen; ein vorsätzliches Handeln sei aber nicht erweislich.

Beweiswürdigend argumentierte der Erstsenat, dass das von der Beschuldigten besuchte Gymnasium einen sprachlichen Schwerpunkt gehabt habe, sich aber kein Hinweis finde, dass dort kaufmännische Fächer gelehrt würden. Man habe die Beschuldigte in eine Gefahr hineinmanövriert, die auch seitens des Elternhauses unverantwortlich gewesen sei.

Zur rechtlichen Beurteilung wurde ausgeführt, dass der gegenständliche Fall ein Schulbeispiel für die rechtliche Konstruktion der Übernahmsfahrlässigkeit sei. Der Vorwurf bestehe darin, dass sich der Täter trotz fehlender fachlicher Eignung auf die steuerliche Vertretung eingelassen habe, ohne sich die dafür notwendigen Kenntnisse zu verschaffen. Im konkreten Fall habe die Beschuldigte auch eine familiäre Verpflichtung gesehen, für den Vater einen Wirtschaftsbetrieb zu halten, damit dieser seinen Lebensunterhalt beziehen könne.

Die Finanzvergehen nach §§ 33 Abs. 2 lit. a und 49 Abs. 1 lit. a FinStrG könnten nur vorsätzlich begangen werden, weshalb das gesamte Finanzstrafverfahren einzustellen gewesen sei.

In der durch die Amtsbeauftragte gegen dieses Erkenntnis fristgerecht erhobenen Berufung vom 31. März 2008 wurde im Wesentlichen eingewendet, dass derzeit in derselben Angelegenheit zwei verbundene Fälle offen seien, die sich beide noch im Stadium des Untersuchungsverfahrens befänden. Es handle sich dabei um die StrNr. 3, Ing. CD, und StrNr. 4, MB, die beide als faktische Geschäftsführer der G GmbH in Frage kämen. Nach derzeitigem Verfahrensstand stehe noch nicht fest, wer für die begangenen Vergehen tatsächlich zur Verantwortung zu ziehen sei. Eine Verantwortlichkeit der Beschuldigten sei nicht auszuschließen, sei es als unmittelbare Täterin oder auch als Beitragstäterin.

In der Berufungsverhandlung vom 27. April 2011 bestritt die Beschuldigte weiterhin jegliche finanzstrafrechtliche Verantwortung. Sie sei damals nicht zuletzt auf Grund ihrer Jugend und Unerfahrenheit in ihrer Entscheidungsfreiheit als Geschäftsführerin derart eingeschränkt gewesen, dass sie nicht anders habe handeln können. Der tatsächliche Entscheidungsträger im Unternehmen sei Ing. CD gewesen. Ihr Vater, MB, habe mit der Nichtentrichtung der Selbstbemessungsabgaben nichts zu tun gehabt. Hinsichtlich der strafrelevanten Zeiträume sei sie davon ausgegangen, dass sich der Steuerberater um die Erstellung der Voranmeldungen kümmere.

Dem gegenüber hatte Ing. CD im Zuge des gegen ihn eingeleiteten Finanzstrafverfahrens bestritten, Geschäftsführertätigkeiten für die G GmbH entfaltet zu haben; die Geschäfte hätten vielmehr die Beschuldigte und offensichtlich als faktischer Geschäftsführer deren Vater

MB geführt. Er habe sich erst eingeschaltet, als er erfahren habe, dass es dem Unternehmen schlecht gehe und finanzielle Nachteile für die H GmbH zu befürchten gewesen seien.

MB wiederum gab in dem gegen ihn eingeleiteten Finanzstrafverfahren an, in der G GmbH lediglich die Funktion eines Bauleiters inne gehabt zu haben. Die wirtschaftliche Leitung habe der Finanzier und Prokurist Ing. CD übernommen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 119 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. insbesondere Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1994) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Eine Abgabenverkürzung bei Selbstberechnungsabgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) gilt bereits dann bewirkt (objektive Deliktvollendung), wenn diese Abgaben zum gesetzlichen Fälligkeitstermin überhaupt nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet werden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG).

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen. (...)

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, dass in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt.

In der entsprechenden Verordnung betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen (BGBl. II 206/1998 idF BGBl. II 462/2002) war die beschwerdegegenständlichen Zeiträume betreffend in § 1 festgelegt, dass dann, wenn die

errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben, entfällt.

Wurden daher die zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen zu zahlenden Umsatzsteuerbeträge nicht fristgerecht entrichtet, war jedenfalls eine Voranmeldung einzureichen.

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich dagegen schuldig, wer vorsätzlich 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 bekannt gegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermins für sich allein nicht strafbar.

Nach [§ 61 Abs. 1 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde, wenn einem Täter mehrere Taten zur Last liegen oder sich an derselben Tat mehrere Personen beteiligt haben oder die Taten mehrerer Personen sonst in einem engen Zusammenhang stehen und in allen diesen Fällen dieselbe Finanzstrafbehörde erster Instanz zur Durchführung des Strafverfahrens zuständig ist, die Strafverfahren wegen aller Taten zu verbinden.

Nach [§ 161 Abs. 1 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden.

Gemäß [§ 161 Abs. 4 FinStrG](#) kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz aber auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Bescheides) unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält.

Die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht trifft in erster Linie den Abgabepflichtigen.

Handelt es sich bei dem Abgabepflichtigen um eine juristische Person, so haben gemäß § 80 Abs. 1 BAO die zur Vertretung juristischer Personen berufenen natürlichen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen.

Als unmittelbare Täter einer Abgabenhinterziehung kommen aber nicht nur alle Personen in Betracht, die auf Grund rechtlicher oder vertraglicher Verpflichtung die abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Abgabepflichtigen wahrzunehmen haben, sondern auch solche, die diese Pflichten bloß faktisch wahrnehmen.

Der Begriff der Wahrnehmung von Angelegenheiten eines Abgabepflichtigen ist ein weiterer als der der Vertretung, weil die Wahrnehmung kein Hervortreten nach außen verlangt. Zur rechtlichen Figur des Wahrnehmenden siehe für viele *Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz I*<sup>3</sup> Rz 5 zu § 33.

Laut gegebener Aktenlage besteht der Verdacht, dass die Beschuldigte als Geschäftsführerin der G GmbH und 65%ige Gesellschafterin vorsätzlich zu den ihr im gegenständlichen Finanzstrafverfahren zum Vorwurf gemachten Versäumnissen zumindest beigetragen hat, indem sie, allenfalls auf Anordnung des Ing. CD oder infolge des Ausbleibens dessen schriftlicher Zustimmung, die Veranlassungen, zu denen sie in Ausübung ihrer Geschäftsführerfunktion verpflichtet gewesen wäre, unterlassen hat. Allenfalls hat ihr Beitrag auch darin bestanden, dass sie bei Feststellung der drohenden Abgabenunredlichkeiten ihre Funktion als Geschäftsführerin nicht zurückgelegt hat.

Entgegen der Ansicht des Erstsenates war die Beschuldigte, die Wirtschaftsinformatik studierte, auch konkret und nach ihrem eigenen Wunsch in die diesbezüglichen Entscheidungsprozesse des Unternehmens eingebunden und war offenkundig, da sie vorher bereits den diesbezüglichen abgabenrechtlichen Pflichten entsprochen hat, zu den Tatzeitpunkten in Kenntnis zumindest eines abgabenrechtlichen Basiswissens, wonach Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben spätestens zu bestimmten Fälligkeitstagen zu entrichten und entsprechende Voranmeldungen einzureichen sind (vgl. die Feststellungen des Landesgerichtes K im Urteil zu 5 sowie die an Ing. CD gerichtete E-Mail der Beschuldigten vom 20. Juni 2006, worin sie ersuchte, diverse Termine so zu legen, dass sie daran teilnehmen könne).

Welches Ausmaß eine Einflussnahme des Mitbeschuldigten Ing. CD bzw. allenfalls auch ihres Vaters MB auf ihr Fehlverhalten gehabt hat bzw. welche Person (Personen) in den verfahrensgegenständlichen Tatzeiträumen für die Melde- und Abfuhrverpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde letztlich verantwortlich war (waren), vermag der Berufungssenat bei Wahrung des Instanzenzuges zu Gunsten dieser Mitbeschuldigten jedoch nicht ausreichend zu klären.

Es war daher antragsgemäß das einstellende Erkenntnis des Erstsenates zu beheben, damit die Verfahren gegen sämtliche in der verfahrensgegenständlichen Angelegenheit Beschuldigte als im Sinne des [§ 61 Abs. 1 FinStrG](#) verbunden abgewickelt werden können. Dadurch wird der Finanzstrafbehörde erster Instanz die Gelegenheit zur gemeinsamen Befragung der drei Verdächtigen in einem verbundenen Finanzstrafverfahren gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. April 2011