

weitere GZ: RV/5300028/2013

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Linz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert , den Richter Dr. Alois Winklbauer und die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Finanzstrafsache gegen Ing.A, geb. xxxx, Angestellter, Inhaber eines technischen Büros und ehem. Prokurist, whft. XXX vertreten durch Rechtsanwalt, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Beschwerden des Beschuldigten vom 15. Juli 2013 und der Amtsbeauftragten vom 23. Juli 2013 gegen den den Beschuldigten betreffenden Teil des Erkenntnisses des Spruchsenates III beim Finanzamt xxx als Organ des Finanzamtes FA als Finanzstrafbehörde vom 8. März 2012, StrNr. 1234, in der Sitzung am 1. Oktober 2015 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten Amtsdirektorin Brigitte Burgstaller BA sowie des Schriftführers Mag. MG durchgeföhrter mündlicher Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

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

I.1. Ing.A ist schuldig, er hat als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der B-GmbH im Amtsbereich des Finanzamtes FA vorsätzlich betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli, Oktober und November 2006 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 14.036,66 (07/06 € 5.407,79 + 10/06 € 2.905,20 + 11/06 € 5.723,57) und betreffend die Lohnzahlungszeiträume Februar bis Juli 2006 Lohnsteuern in Höhe von insgesamt € 10.927,08 (02/06 bis 04/06 jeweils € 2.079,05 und 05/06 bis 07/06 jeweils € 1.563,31), Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt € 4.872,64 (02/06 bis 04/06 jeweils € 960,05 und 05/06 bis 07/06 jeweils € 664,17) sowie Zuschläge zu diesen in Höhe von insgesamt € 389,80 (02/06 bis 04/06 jeweils € 76,80 und 05/06 bis 07/06 jeweils € 53,13) nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt

und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach € 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen,

weshalb über ihn gemäß § 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 2.500,00

(in Worten: Euro zweitausenfünfhundert)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

fünf Tagen

verhängt werden.

Ing.A hat überdies pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 250,00 und die Kosten eines Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden, zu tragen.

I.2. Das gegen Ing.A unter der StrNr. 1234 überdies anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, er habe hinsichtlich der unter Pkt. I.1. genannten Voranmeldungszeiträume auch eine vorsätzliche Versäumung der Fristen zur Übersendung der Voranmeldungen zu verantworten, wird im Zweifel zu seinen Gunsten gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

II. Die Beschwerde der Amtsbeauftragten bezüglich das Strafausmaß betreffend Ing.A wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Nach Behebung eines (ersten) Spruchsenatserkenntnisses vom 16. November 2007 gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG betreffend die Mitbeschuldigte Mag.C (vormals D) mit Berufungsentscheidung des Finanzstrafsenates Linz 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als (damalige) Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 27. April 2011, FSRV/0029-L/08, Einleitung von finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahren auch gegen den Mitbeschuldigten E und gegen den vom gegenständlichen Beschwerdeverfahren erfassten Mitbeschuldigten Ing.A, Verbindung der gegen die Genannten geführten Finanzstrafverfahren nach § 61 Abs. 1 FinStrG und gemeinsamer Verhandlung vor dem Spruchsenat III beim Finanzamt xxx als Organ des Finanzamtes FA am 8. März 2012 erging unter anderem gegen Ing.A zu StrNr. 5678 ein Straferkenntnis, wonach er schuldig sei,

er habe als Verantwortlicher der Agenden der B-GmbH, sohin als deren faktischer Geschäftsführer, im Amtsbereich des Finanzamtes FA vorsätzlich

1) betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli, Oktober und November 2006 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 14.036,66 [laut Aktenlage, nach Vornahme eines Abschlages von € 1.061,28 ursprüngliche Werte gleichmäßig verkürzt: 07/06 € 5.407,79 + 10/06 € 2.905,20 + 11/06 € 5.723,57] bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

2) betreffend die Lohnzahlungszeiträume Februar bis Juli 2006 Lohnsteuern in Höhe von insgesamt € 10.927,08 [laut Aktenlage: 02/06 bis 04/06 jeweils € 2.079,05 und 05/06 bis 07/06 jeweils € 1.563,31], Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt € 4.872,64 [laut Aktenlage: 02/06 bis 04/06 jeweils € 960,05 und 05/06 bis 07/06 jeweils € 664,17] sowie Zuschläge zu diesen in Höhe von insgesamt € 389,80 [laut Aktenlage: 02/06 bis 04/06 jeweils € 76,80 und 05/06 bis 07/06 jeweils € 53,13] nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt

und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Fakten Pkt.1) und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (Fakten Pkt.2) begangen, weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 6.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwölf Tagen verhängt wurden.

Zusätzlich wurden Ing.A gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der Beschuldigte Ing.A wurde am xxxx in xxx geboren, er lebt in yyy und ist vom Beruf Geschäftsführer. Er ist verheirateter Vater zweier erwachsener Kinder. Seine Ehefrau verfügt über ein eigenes Einkommen. Ihm fallen keine Schulden zur Last, er besitzt ein Einfamilienhaus (Spruchsenatsverhandlung).

Die im verbundenen Verfahren beschuldigte Mag.C [vormals D] war seit Gründung der B-GmbH im Februar 2005 als deren Geschäftsführerin bestellt. Gesellschafter [der genannten GmbH] waren die Beschuldigte Mag.C mit einem Anteil von 65 Prozent und die F-GmbH mit 35 Prozent.

Geschäftsführer der F-GmbH sind G und Ing.A, wobei Letzterer in der B-GmbH die Funktion eines Prokuristen innehatte.

Ein wegen drohender Insolvenz gefasster Gesellschafterbeschluss vom 15. Mai 2006 sah im Punkt 2d vor, dass Zahlungen sowie Kasseausgang ausdrücklich nur nach schriftlicher Bestätigung (E-Mail) durch Ing.A durchzuführen seien.

Mit 6. März 2007 wurde über das Vermögen der B-GmbH das Konkursverfahren eröffnet; mit 23. April 2009 wieder aufgehoben.

Es wurde eine USO-Prüfung mit Bericht vom 12. April 2007 durchgeführt, ebenso eine Lohnsteueraußprüfung mit Bericht vom 16. Juni 2006; es kam zu einer Festsetzung durch das BV-Team sowie zu finanzstrafbehördlichen Ermittlungen.

Demnach wurde für den Monat Juli 2006 die Umsatzsteuervoranmeldung erst am 15. November 2006, also zwei Monate verspätet, elektronisch beim Finanzamt eingereicht. Dies wäre – so der Spruchsenat – als Selbstanzeige zu werten, die jedoch in Ermangelung einer unverzüglichen Entrichtung gemäß § 29 FinStrG keine strafbefreiende Wirkung entfaltet habe. Lediglich die aus der gleichzeitig eingereichten UVA für August 2006 resultierende Gutschrift von € 375,65 Euro hätte angerechnet werden können, weshalb sich der strafbestimmende Wertbetrag für Juli 2006 nicht in der Höhe der gesamten Zahllast, sondern auf € 5.816,70 Euro [unter Einbeziehung eines zusätzlich straffrei gestellten Betrages, siehe unten: € 5.407,79] belaufe.

Hinsichtlich der Monate ab Oktober 2006 [gemeint: die Voranmeldungszeiträume Oktober und November 2006] wurde wiederum der Verpflichtung zur [zeitgerechten] Einrechnung [Einreichung] von monatlichen Voranmeldungen nicht nachgekommen. Es wurden bis zur Einleitung des Finanzstrafverfahrens [gegen Mag.C] weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen geleistet, weshalb [sie] die Finanzstrafbehörde aufforderte, die Höhe der Umsatzsteuer-Zahllasten für die fehlenden Monate bekanntzugeben.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 6. März 2007 wurde über die B-GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Im Zuge der daraufhin durchgeföhrten USO-Sonderprüfung wurden die fehlenden Zahllisten für Oktober (€ 3.124,88) [unter Einbeziehung eines zusätzlich straffrei gestellten Betrages, siehe unten: € 2.905,20] und November 2006 (€ 6.156,36 [unter Einbeziehung eines zusätzlich straffrei gestellten Betrages, siehe unten: € 5.723,57]) ermittelt; ab Dezember 2006 war keine Geschäftstätigkeit mehr feststellbar. [

Im Zuge der Umsatzsteuerveranlagung für 2006 betreffend die B-GmbH ergab sich eine Gutschrift von € 1.061,28; der strafbestimmende Wertbetrag habe sich damit auf insgesamt € 14.036,66 vermindert. [Da sich das Rechtsmittel der Amtsbeauftragten – siehe nachfolgend – nicht gegen den Schulterspruch betreffend Ing.A richtete, ist dem Bundesfinanzgericht die vom Spruchsenat festgestellte strafrelevante Höhe der Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen überbunden, wobei mangels weiterer Anhaltspunkte der straffrei gestellte Betrag anteilig auf die einzelnen als strafrelevant erachteten Voranmeldungszeiträume zu verteilen war.]

Für die Monate Februar bis April 2006 wurden keine Lohnabgaben abgeführt. Bei der daraufhin durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde eine Abfuhrdifferenz von € 6.237,15

an Lohnsteuer, von € 2.880,14 an Dienstgeberbeiträgen und von € 230,41 an Zuschlägen zu diesen festgestellt. Die Ursache dafür lag darin, dass das Steuerbüro für die Firma aufgrund von Nichtentrichtung von Honorarnoten keine Leistungen mehr erbrachte.

Auch in weiterer Folge wurde den steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen und ab Mai 2006 wiederum weder fristgerecht Lohnabgaben abgeführt noch deren Höhe bekannt gegeben. Vom Steuerbüro wurde für die B-GmbH ab Juli 2006 keine Lohnverrechnung mehr durchgeführt. Im Juli 2006 wurden fast alle Arbeitnehmer abgemeldet.

Hinsichtlich früherer Zeiträume wurden die Umsatzsteuervorauszahlungen sowie Lohnabgaben rechtzeitig entrichtet. Die Firma hatte sich aber zuletzt in einer äußerst schlechten wirtschaftlichen Lage befunden, was letztendlich auch zur Konkursöffnung führte.

E , der Vater von Mag.C , hatte in dem am 5. Februar 2005 gegründeten Unternehmen nicht mehr als Geschäftsführer agieren können, sodass die [gerade] volljährige Beschuldigte Mag.C für diese Funktion ausgesucht wurde.

Tatsächlich führte die Genannte in der Firma Sekretariatsarbeit durch und machte die Buchhaltung.

Die tatsächlichen Überweisungen hat sie nach Absprache mit Ing.A vorgenommen. Sie wäre tatsächlich nicht abgabenrechtlich verantwortlich gewesen. Diese Verantwortlichkeit sei primär Ing.A zugekommen.

Demnach habe Ing.A als Verantwortlicher der abgabenrechtlichen Agenden der B-GmbH , somit als deren faktischer Geschäftsführer, im Amtsbereich des Finanzamtes FA 1) vorsätzlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Juli, Oktober und November 2006 in Höhe von € 14.036,66 bewirkt sowie 2) für Februar bis Juli 2006 vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich Lohnsteuern in Höhe von € 10.927,08, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu diesen in Höhe von € 5.262,44 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben.

Ing.A habe es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er diese Verpflichtung [zur fristgerechten Abgabe der Voranmeldungen] verletzt. Er habe gewusst, dass er "durch die Nichtentrichtung der fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen eine Abgabenverkürzung bewirke". Er fand sich damit ab und handelte trotzdem.

Der Beschuldigte habe es weiters zumindest ernstlich für möglich gehalten, dass er die selbst zu berechnenden Abgaben nicht fristgerecht entrichtet oder abgeführt; er habe sich damit abgefunden und sich trotzdem auf die beschriebene Weise verhalten.

Hinsichtlich seiner Beweiswürdigung legte der Spruchsenat dar, dass es sich aus den Angaben der Mag.C in der Spruchsenatsverhandlung und den Angaben ihres ebenso beschuldigten Vaters E eindeutig ergeben habe, dass Mag.C zwar „formell“ Geschäftsführerin war, tatsächlich aber weder die Geschicke der Firma lenkte noch die abgabenrechtlich Verantwortliche der Firma gewesen war. Die Genannte habe im persönlichen Eindruck überaus überzeugend gewirkt und war gerade eben nicht darum bemüht, von vornherein jede Verantwortung von sich zu weisen.

Ing.A habe ausgeführt, dass ihm nicht klar gewesen wäre, dass er verantwortlich gewesen wäre, die Meldungen durchzuführen. Mit diesen Ausführungen überzeugte er aber nicht. Aus den Aussagen von Mag.C und E lasse sich für das Gericht die Verantwortlichenstellung von Ing.A eindeutig ableiten. So berichtete etwa E eindeutig, dass Ing.A der steuerlich Verantwortlicher der Firma gewesen sei. Ing.A habe auch zugebilligt, dass ihm klar gewesen wäre, dass nicht bezahlt worden sei.

Die Feststellungen zu den subjektiven Tatbestandselementen gründeten sich schließlich auch darauf, dass in den früheren Zeiträumen die Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben rechtzeitig entrichtet wurden; woraus sich bereits alleine für den Senat das Wissen um die einschlägigen abgabenrechtlichen Verpflichtungen ableite.

Gegen diesen den Beschuldigten Ing.A betreffenden Teil des Spruchsenatserkenntnisses haben innerhalb offener Frist sowohl der Beschuldigte selbst als auch die Amtsbeauftragte Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat erhoben.

Diese Rechtsmittel sind durch das Bundesfinanzgericht gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG zu behandeln.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht hat der Beschuldigte sein zuvor gegen den ihn betreffenden Teil des Spruchsenatserkenntnisses in seiner Gesamtheit erhobenes Rechtsmittel insoweit eingeschränkt, als ein Schulterspruch betreffend eine jeweils nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit erfolgte bedingt vorsätzliche Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der verfahrensgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben, also eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit wegen begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, außer Streit gestellt wurde.

Hinsichtlich des Fakts einer vorsätzlichen Nichteinreichung der verfahrensgegenständlichen Voranmeldungen wurde die Schuldbeschwerde jedoch aufrecht erhalten:

Ing.A bestreitet, mit der Frage der Einreichung der diesbezüglichen Voranmeldungen befasst gewesen zu sein; dies sei nicht in seine Zuständigkeit gefallen. Er habe sich zwar die Entscheidung über die Bezahlungen von Rechnungen vorbehalten, nicht aber über die Frage, ob Voranmeldungen erstellt und der Abgabenbehörde übersendet werden

sollten. Er sei vielmehr davon ausgegangen, dass die Voranmeldungen dem Finanzamt übermittelt werden würden.

Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung auf Befragen ausgeführt wie folgt:

Er sei zwischenzeitlich nicht mehr als Geschäftsführer oder Prokurist tätig.

Er habe seit 1996, damals neben seinen anderen Tätigkeiten, die Leitung einer Abteilung für Arbeitssicherheit im HHH übernommen, er beziehe dort einen Gehalt von monatlich netto € 1.400,00.

Zusätzlich führe er als Einzelunternehmer ein technisches Büro für Elektrotechnik, welches sich ebenfalls mit Arbeitssicherheit und Brandschutz beschäftigt. Aus dieser Betätigung erziele er geschätzt monatlich etwa € 900,00 bis 1.000,00, welche ihm für private Zwecke zur Verfügung stünden.

Er habe keine Sorgepflichten, seine Gattin erziele eigene Einkünfte als nnnnn (als mmmm).

Gemeinsam mit seiner Gattin besitze er ein Einfamilienhaus an der Ladungadresse.

Er habe keine Schulden. In grober Übersicht besitze er an Vermögen ein gewißes Polster, aber kein Riesenvermögen. Er sei aber kein Millionär.

Gesundheitlich gehe es ihm jetzt wieder besser, nachdem er mit der Doppelbelastung in seinem Berufsleben aufgehört habe.

Das Rechtsmittel der Amtsbeauftragten richtet sich ausschließlich gegen die Höhe der durch den Spruchsenat über den Beschuldigten verhängten Geldstrafe. Im Konkreten seien die Milderungs- und Erschwerungsgründe falsch gewichtet worden und sei der Umstand der wiederholten Tatbegehung nicht als erschwerend berücksichtigt worden.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 hatte der Arbeitgeber (hier: die B-GmbH) bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen (hier: Ing.A) 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 (konkret: durch Freigabe des diesbezüglichen Betrages die Abfuhr zu veranlassen).

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 der geschuldeten Beträge bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

Einige 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 wirkte aber, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekanntgegeben wurde, was laut Aktenlage eben nicht geschehen ist.

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (siehe bereits VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 - ÖStZB 1987, 206).

Ist somit der erstinstanzliche Schulterspruch in Teilrechtskraft erwachsen (weil von Seite des Beschuldigten ein Schulterspruch wegen vorsätzlicher Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der verfahrensgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben außer Streit gestellt wurde und von Seite der Amtsbeauftragten lediglich gegen die Höhe der Strafe berufen wurde), steht für das Bundesfinanzgericht vorerst bindend fest, dass die im finanzstrafbehördlichen Schulterspruch bereits umschriebenen Taten entsprechender Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG tatsächlich begangen wurden. Der einschreitende Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes hat daher bei der Strafbemessung auch von den in der diesbezüglichen Tatumschreibung genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe bereits VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 - ÖStZB 1999, 210; UFS 13.11.2003, FS/0055-L/03).

Hinsichtlich der vorgeworfenen Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist anzumerken:

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde 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 haben die Finanzstrafbehörden nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch der subjektiven Tatseite den Nachweis zu führen; bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (hier: die B-GmbH) bzw. die Wahrnehmenden deren steuerlichen Interessen (hier in wechselndem

Zusammenwirken: E, Ing.A und möglicherweise auch Mag.C als Entscheidungsträger in der genannten GmbH) für den Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatten im strafrelevanten Zeitraum der Unternehmer bzw. deren Wahrnehmende für diesen spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer (die B-GmbH) bzw. die Wahrnehmenden seiner diesbezüglichen steuerlichen Interessen (hier: Ing.A) hatten eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat.

Die Verletzung der o.a. Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung kann beispielsweise derart erfolgen, dass sie verspätet oder gar nicht beim Finanzamt eingereicht wird. Diese abgabenrechtliche Pflicht ist auch verletzt, wenn zwar eine Voranmeldung rechtzeitig, aber mit falschem oder unvollständigem Inhalt übermittelt wird, indem beispielsweise der Umsatz - und damit in weiterer Folge die geschuldete Zahllast - zu niedrig erklärt wird oder zu Unrecht Steuerbefreiungen oder Steuerbefreiungen in überhöhtem Ausmaß geltend gemacht werden.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG fordert zu seiner Erfüllung also bedingten Vorsatz hinsichtlich der Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsgemäßen Voranmeldung und Wissentlichkeit hinsichtlich der Nichtentrichtung einer geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlung bis zum Ablauf der Fälligkeit. Beide

Aspekte der subjektiven Tatseite müssen zum Fälligkeitszeitpunkt gegeben sein; durch ein später hinzutretendes Wissen wird der Tatbestand nicht erfüllt.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit ebenfalls schuldig, wer vorsätzlich derartige selbst zu berechnenden Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet, es sei denn wiederum, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben worden sei.

Eine Strafbarkeit nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG konsumiert eine mögliche Bestrafung wegen § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (hinsichtlich der zumindest bedingt vorsätzlich Unterlassung der zeitgerechten Einreichung einer ordnungsgemäßen Voranmeldung) und - wie erwähnt - wegen § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (hinsichtlich einer zumindest bedingt vorsätzlich nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit erfolgten Entrichtung der diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlung) bzw. § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG (hinsichtlich einer zumindest bedingt vorsätzlichen Geltendmachung einer nicht zustehenden Abgabengutschrift mittels eingereichter Umsatzsteuervoranmeldung).

Diese Tatbestände des § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG kommen also dann zum Tragen, wenn weder eine (versuchte) vorsätzliche Verkürzung von Jahresumsatzsteuer im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG (siehe sogleich) noch eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a leg.cit. in Frage kommt (letzteres beispielsweise, weil lediglich eine bedingt vorsätzliche Nichtentrichtung spätestens am Fälligkeitstag bzw. bis zum fünften Tag nach Fälligkeit bzw. die Geltendmachung eines nicht zustehenden Guthabens lediglich bedingt vorsätzlich, nicht aber eine wissentliche Nichtentrichtung bzw. eine wissentliche Geltendmachung im Zweifel erweislich sind).

Entfällt eine Strafbarkeit nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, lebt solcherart gegebenenfalls die Strafbarkeit wegen begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 FinStrG wieder auf.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG machen sich Wahrnehmende der steuerlichen Interessen einer GmbH einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der sie infolge ihrer ausgeübten Funktion treffenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen eine Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirken, indem sie beispielsweise die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstreben und zu diesem Zwecke in der Jahressteuererklärung den Ansatz bestimmter durchgeföhrter steuerpflichtiger Umsätze unterlassen in der Hoffnung, das Finanzamt würde ihren Angaben Glauben schenken, was auch geschieht (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. die Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen vorsätzlich solcherart unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das

Veranlagungsjahr lediglich zu bewirken versuchen, wobei gemäß § 13 Abs. 2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er bspw. eine falsche Steuererklärung mit zu niedrigen Bemessungsgrundlagen einreicht).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen zumindest versuchten derartigen Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und wegen begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter bzw. nicht zeitgerecht entrichteter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Eine zumindest versuchte Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, weil einerseits die Voranmeldung für Juli 2006 laut den vorgelegten Akten bereits am 15. November 2006 nachgereicht worden war und andererseits auch die Verkürzung betreffend Oktober und November 2006 bereits in der erwähnten Außenprüfung vom 19. April 2007 zu ABNr.X festgestellt worden waren, also noch weit vor Ablauf der Frist zur Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung, und überdies zwischenzeitlich die diesbezügliche abgabenrechtliche Verantwortlichkeit auf den damaligen Masseverwalter übergegangen war.

Bedingt vorsätzlich 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.

Zu prüfen ist sohin im gegenständlichen Fall konkret, ob mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden kann, dass Ing.A - neben seiner von ihm eingeräumten und - damit übereinstimmend - auch sich aus der Aktenlage ergebenden finanzstrafrechtlichen Verantwortlichkeit als Entscheidungsträger der GmbH, bedingt vorsätzlich die Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht bis zum Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstages bzw. bis zum fünften Tag danach veranlasst zu haben, diesbezüglich auch wissentlich gehandelt hat (was von der Beweislage noch getragen werden kann), vor allem aber, dass er es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätte, dass die Voranmeldung für Juli 2006 verspätet und für Oktober und November 2006 nicht mehr der Abgabenbehörde übersandt worden ist:

Laut Aussage der Mag.C anlässlich ihrer Einvernahme am 16. November 2007 ist es ihre Aufgabe gewesen, die Voranmeldungen zu erstellen, welche dann per Internet an die

damit befasste Steuerberatungskanzlei gesendet wurden und von dort über FinanzOnline der Abgabenbehörde übermittelt wurden (Finanzstrafakt betreffend Ing.A, Bl. 65).

Der erwähnte Gesellschafterbeschluss vom 15. Mai 2006, mit welchem dem Beschuldigten ein exklusives Genehmigungsrecht eingeräumt wurde, bezieht sich nicht auf die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen (genannter Finanzstrafakt Bl. 72).

Laut Aussage des E am 28. März 2008 wäre aber dem Beschuldigten bekannt gewesen, dass der Zugang zum Server der Steuerberatungskanzlei mangels Entrichtung der Honorarrückstände abgestellt worden ist, weil Ing.A auch keine Controllingmitteilungen mehr erhalten habe (genannter Finanzstrafakt Bl. 132); anlässlich seiner Befragung vor dem Spruchsenat am 3. Februar 2012 hat E aber relativierend vorgebracht, er habe keine Ahnung, ob darüber gesprochen worden sei, warum nicht wenigstens die Abgabenerklärungen eingebracht worden seien (genannter Finanzstrafakt Bl. 198).

Laut Aussage Mag.C am 8. März 2012 gab es zwischen August und November 2006 im Unternehmen Chaos. Einmal sei die Genannte in die Firma geholt worden zu einer Besprechung, bei welcher es geheißen habe, der Steuerberater macht nichts mehr, weil nichts mehr bezahlt wurde. Dann wäre ihnen der Server noch einmal freigeschaltet worden und sie habe die Voranmeldungen noch machen müssen (genannter Finanzstrafakt Bl. 233). ... Ing.A habe versprochen, das Problem der Außenstände mit der Steuerberatungskanzlei zu regeln. Sie sei dann irgendwann in die Firma gekommen und es wäre nichts gemacht gewesen. Sie hätten dann gekämpft, dass sie eine Leitung bekommen, um alles schnell aufzubuchen und abgeben zu können. Da hätten sie einige Monate nachgeschossen. Sie habe an einem Wochenende zwischendurch aufbuchen müssen (Finanzstrafakt Bl. 236).

Dies stimmt überein mit den Buchungen am Abgabenkonto, wonach nach zeitgerechter Einreichung der Voranmeldung für Juni 2006 am 16. August 2006 die zeitgerechte Einreichung für Juli 2006 versäumt worden ist, dann aber die Voranmeldungen für Juli, August und September 2006 in einem Paket am 15. November 2006 an die Abgabenbehörde übermittelt worden sind (Kontoabfrage vom 24. August 2015).

Es ist unzweifelhaft, dass Ing.A im Verlauf der Zeit erkannt hat, dass die Steuerberatungskanzlei ihre Tätigkeit eingestellt hatte. Mag.C am 8. März 2012: Es sei ihr versichert worden, dass die Steuerberatungskanzlei das mache. Während einer Besprechung habe der Steuerberater dem Ing.A vorgeworfen, dass die offenen Beträge bezahlt gehörten. Der Genannte habe ihm dann versprochen, dass die aushaftenden Beträge bezahlt werden und dafür hätte die Buchhaltung gemacht werden sollen und das sei eben nicht passiert (Finanzstrafakt Bl. 234).

Es verbleibt aber die Frage offen, ob Ing.A dieses Wissen über die Einstellung der Leistungen des Steuerberaters bereits am 15. September 2006 besessen hat und nicht etwa gehofft hat, dieser möge noch einmal Gnade vor Recht ergehen lassen und auch die Voranmeldung für Juli 2006 noch an das Finanzamt absenden.

Diese Hoffnung dürfte wohl hinsichtlich der am 15. Dezember 2006 und am 15. Jänner 2007 fälligen Voranmeldungen für Oktober und November 2006 zu den Fälligkeitszeitpunkten nicht mehr bestanden haben: Wollte der Steuerberater durch ein Zurückhalten der Voranmeldungen Druck ausüben, um von der B-GmbH ausständiges Honorar beglichen zu bekommen, hätte er dies gegenüber derjenigen Person, welche im Unternehmen über die Durchführung der Zahlung zu entscheiden hatte, also dem Beschuldigten, vorab darzulegen gehabt: Je deutlicher, umso besser. Zumal da der Steuerberater schon einmal seine Drohung wahrgemacht hatte, sollte Ing.A zu den nunmehrigen Fälligkeitszeitpunkten eigentlich keine Zweifel gehabt haben, dass für die GmbH keine Voranmeldungen eingereicht werden würden.

Zusätzlich zu bedenken ist auch, dass laut Aktenlage neben Ing.A auch E entsprechend regelnden Einfluss auf das Unternehmen genommen hat (siehe den ihn in dieser Sache treffenden Schulterspruch zu StrNr. 0123). Dieser Aspekt scheint den Beschuldigten aber nicht zu entlasten.

Mit einer für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit ist nicht zu klären, ob der Beschuldigte zumal ob des energischen Einschreitens der Mag.C in Verbindung mit der getroffenen gesellschaftsrechtlichen Konstruktion der GmbH es tatsächlich ernstlich für möglich gehalten hat, dass er ob seiner an sich gezogenen Entscheidungskompetenz in den Geldangelegenheiten der GmbH auch die Verantwortlichkeit zur Einreichung deren Voranmeldungen übernommen hatte. Es scheint nämlich aus den Einlassungen der Mag.C durchaus auch hervorzuzeigen, dass sie sich - entgegen den Festlegungen des Spruchsenates - selbst nicht bloß als vorgesetzte Strohfrau für ihren Vater oder für den Prokuren gesehen hat, sondern (auch) als eine Person, die tatsächlich eine Verpflichtung übernommen hat, und gerade deshalb erbost war, weil nicht entsprechend dieser Aufgabe verfahren worden war. Mag.C hat sich auch ausdrücklich dafür entschieden, angesichts der finanziellen Krise des Unternehmens ihre Geschäftsführerfunktion nicht zurückzulegen (Finanzstrafakt Bl. 301).

Solcherart hätte Ing.A aber zu verantworten, dass er die Geschäftsführerin - allenfalls ohne ihrem Wissen - zu entsprechendem Fehlverhalten bestimmt hätte, weil er dadurch, dass er die Bezahlung der Honorarnoten des Steuerberaters nicht veranlasste, dessen Untätigkeit herbeiführte, womit wiederum eine der Geschäftsführerin zukommende Aufgabe, nämlich die fristgerechte Einreichung der Voranmeldungen an die Abgabenbehörde, unterblieben ist.

In Anbetracht des buchhalterischen Chaos im Unternehmen (Zitat Mag.C) ist aber mit einer für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht auszuschließen, dass der Beschuldigte zu den beiden Tatzeitpunkten diesen Zusammenhang nicht bedacht hat, möglicherweise, weil er sich in Anbetracht der finanziellen Krise mit ihm dringlicher erscheinenden Aufgaben beschäftigt hat. Damit aber hätte er lediglich eine Fahrlässigkeit zu verantworten, welche jedoch für Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht tatbestandlich ist.

Im Zweifel zugunsten für Ing.A war daher der gegen ihn erhobene Vorwurf von Hinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auf bloße Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG abzumildern.

Seiner eingeschränkten Beschwerde kommt somit diesbezüglich eine Berechtigung zu.

Hinsichtlich der Strafbemessung ist nun auszuführen:

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG werden gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der jeweiligen nicht zeitgerecht bzw. gar nicht entrichteten oder abgeführten Selbstbemessungsabgabenbeträge geahndet, wobei - im Falle mehrerer Finanzstraftaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen sind.

Es ergibt sich sohin ein Strafrahmen von € 5.407,79 + € 2.905,20 + € 5.723,57 + € 2.079,05 + € 960,05 + € 76,80 + € 2.079,05 + € 960,05 + € 76,80 + € 2.079,05 + € 960,05 + € 76,80 + € 1.563,31 + € 664,17 + € 53,13 + € 1.563,31 + € 664,17 + € 53,13 + € 1.563,31 + € 664,17 + € 53,13 = € 30.226,18 : 2 ergibt € 15.113,09, das sind 41,79 % des vormaligen Strafrahmens.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur vor Vorliegen besonderer Gründe zulässig.

Läge ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und bestünden beim Beschuldigten durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich solcherart ein Mittelwert von gerundet € 7.500,00.

Im gegenständlichen Fall steht aber dem Erschwerungsgrund der Vielzahl der deliktischen Angriffe als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Beschuldigten, der eingetretene Zeitablauf und sein - laut Aktenlage - zwischenzeitliches steuerliches Wohlverhalten, die im Verlauf des Insolvenzverfahrens erfolgte teilweise Schadensgutmachung im Ausmaß von € 21.846,55 (Kontoabfrage), sowie die finanzielle Zwangslage des Unternehmens, welche offensichtlich den Beschuldigten zu seinem strafrelevanten Verhalten veranlasst hat, gegenüber.

In gesamthafter Abwägung dieser Argumente und unter Bedachtnahme auf die derzeitige persönliche und (wohlgeordnete) wirtschaftliche Situation des Beschuldigten war der Ausgangswert auf einen Betrag von € 3.000,00 abzumildern.

Zusätzlich war auch noch ein Abschlag wegen überlanger Verfahrensdauer vorzunehmen, sodass sich letztendlich eine Geldstrafe von € 2.500,00, das sind 16,54 % des neuen Strafrahmens, ergibt.

Die Voraussetzungen für eine außerordentliche Strafminderung liegen jedoch - trotz des Zurücktretens des Strafzweckes der Spezialprävention - zumal in Anbetracht der erwähnten Vielzahl an deliktischen Angriffen nicht vor und wurden auch nicht behauptet.

Gleiches gilt auch für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe.

Die Amtsbeauftragte ist hinsichtlich ihrer Strafbeschwerde auf die obigen Ausführungen zu verweisen.

Die vom Beschuldigten zu tragenden pauschalen Verfahrenskosten waren gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit 10 % der verhängten Geldstrafe neu festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Als entscheidungsrelevant haben sich vielmehr hinsichtlich der verbleibenden Beschwerdethemen die vorzunehmende Beweiswürdigung und eine entsprechende Ermessensübung erwiesen.

Linz, am 1. Oktober 2015