



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0117-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen M.K., vertreten durch Dr. Karl Wagner, RA, 4780 Schärding, Unterer Stadtplatz 4, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs.1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 1. Dezember 2004 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 15. November 2004, SN 1,

zu Recht erkannt:

Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 15. November 2004, SN 1, hat das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten als Finanzstrafbehörde erster Instanz die Bw. nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil sie vorsätzlich als Angestellte der Firma K.GesmbH Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für 2000 € 912,56, 2001 € 1.147,68, 2002 € 1.742,55 und 1-7/2003 € 623,41 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben habe.

Aus diesem Grund wurde über sie gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 300,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 1 Tag ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 30 bestimmt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Beschuldigten vom 1. Dezember 2004, in der vorgebracht wird, dass die Bw. jede Beteiligung an dem Delikt von sich weise. Sie habe keinerlei Geschäftsführungsbefugnis gehabt sondern lediglich die Bücher der Gesellschaft geführt. Dass die schwarze Lohnbuchhaltung in der Privatwohnung aufbewahrt worden sei, ergebe sich aus der Lebensgemeinschaft der Bw. mit dem geständigen Beschuldigten B.. Das Erkenntnis lasse eine Feststellung über den Tatbeitrag und die subjektive Tatseite vermissen.

Zudem werde auch Unzuständigkeit des Finanzamtes eingewandt und auf das beim Landesgericht St. Pölten anhängige gerichtliche Finanzstrafverfahren verwiesen. Gemäß § 21 Abs.1 FinStrG wäre gegebenenfalls nur auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen.

Zur Entscheidung 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 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 Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer 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.

Voraussetzung für einen Schulterspruch ist, dass die objektive und subjektive Tatseite eines Tatbestandes erfüllt ist.

Zur objektiven Tatseite ist zu bemerken, dass nach dem - die Bindung an rechtskräftige Abgabenbescheide verneinenden – Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 1977, B 102/75 die Finanzstrafbehörde unter Beachtung der Bestimmungen des § 98 Abs. 3 FinStrG (freie Beweiswürdigung) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beurteilen habe, ob ein Sachverhalt erwiesen sei oder nicht.

Die Bw. war im Bereich des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, Standort St. Pölten, als Angestellte der Firma K.GesmbH tätig.

Unstrittig ist, dass aufgrund der im August 2003 durchgeführten Hausdurchsuchung bei der K.GesmbH eine Lohnsteuerprüfung (Bericht vom 19. März. 2004) durchgeführt wurde. Diese Lohnsteuerprüfung hat aufgezeigt, dass einerseits Zusatzzahlungen an bereits als Dienstnehmer angemeldete Personen geleistet wurden, diese aber nicht der Versteuerung

betreffend der lohnabhängigen Abgaben unterzogen worden sind. Andererseits Schwarzzahlungen an nicht angemeldete Dienstnehmer geleistet wurden.

Die Bw war hat die Funktion einer Gesellschafterin der GesmbH innegehabt, war für die Erledigung der buchhalterischen Aufgaben im Betrieb zuständig und hat neben den Aufzeichnungen der offiziellen Lohnverrechnungen auch inoffizielle schwarze Aufzeichnungen geführt. Bei der Hausdurchsuchung in der Privatwohnung der Beschuldigten wurden diverse Ordner gefunden, die Aufzeichnungen betreffend die schwarze Buchhaltung und Lohnverrechnung beinhalteten.

Die Bw. wurde mit Urteil des LG St. Pölten zu 15 HV 204/04 unter Punkt I 1 B der Abgabenhinterziehung betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge für die im verwaltungsbehördlichen Strafverfahren hinsichtlich der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen relevanten Zeiträume für schuldig erkannt. Das Urteil ist nach Abweisung der Berufung durch das Oberlandesgericht mit Entscheidung vom 19. Oktober 2006 in Rechtskraft erwachsen.

Zur Begründung der Entscheidung hinsichtlich der Verurteilung der Bw. wegen Beteiligung an der Abgabenhinterziehung von B. wird im Urteil folgendes ausgeführt:

„K. bekannte sich nicht schuldig, sie habe nicht gewusst, dass sie eine inoffizielle Buchhaltung geführt habe, sie habe nur eingetragen, was ihr B. gesagt habe und nach seinem Auftrag gehandelt. Sie sei davon ausgegangen, dass diese Unterlagen auch bei der Bilanzerstellung erfasst werden und sozusagen diese beiden Buchhaltungen wieder zusammengeführt werden. Weiters gibt K. an, dass sie sich keine Zahlen merken könne, daher habe sie keine Differenzen zwischen den offiziellen Lohnbelegen und der tatsächlichen Auszahlung gemerkt (AS 50 Bd. 11 des Gerichtsaktes). Diese Verantwortung ist angesichts der Tatsache, dass K. seit sieben Jahren als Buchhalterin arbeitet und eine kaufmännische Ausbildung in einer HBLA mit Matura im Spezialzweig Kultur und Touristik erhielt, nicht glaubwürdig, zumal nur sie die Buchhaltungstätigkeiten in der Firma verrichtet hat. Es erscheint auch sehr lebensfremd und daher unglaublich, dass K. tatsächlich geglaubt hat, ein Unternehmen führe zwei Buchhaltungen - eine im Computer und eine zweite handschriftlich in einem Büchlein - nur um diese bei der Bilanzerstellung seitens des Steuerberaters wieder zusammenzuführen, in solchen Fällen wäre es bedeutend praktikabler nur eine Buchhaltung zu führen, und zwar die, die sie im Computer geführt hat. Eine Erklärung, warum sie zusätzlich noch eine andere händische Buchhaltung führte, blieb sie schuldig (AS 45f Bd. 11).“

Hätte K. von der schwarzen Buchhaltung und der Abgabenhinterziehung wirklich nichts gewusst, hätte sie bei der Hausdurchsuchung in den Büroräumlichkeiten nicht versucht, Unterlagen vor den Finanzbeamten zur Seite zu schaffen. Um dieses Verhalten lebensnah zu erklären, muss sie von den Unterlagen und der falschen Verrechnung gewusst haben, sonst hätte sie keine Maßnahmen gesetzt, um die Aufklärung des strafbaren Verhaltens von ihr selbst und ihrem Lebensgefährten zu verhindern.

Weiters wurden andere Teile der schwarzen Buchhaltung in ihrer Wohnung in einem Teilbereich des Kastens gefunden. Die Verantwortung der K. dazu, dass sie davon nichts gewusst habe und dies der Kastenteil ihres Lebensgefährten B. sei, den sie nicht angerührt habe, ist lebensnah betrachtet nicht glaubwürdig. Auch wenn es in einer gemeinsam benützten Wohnung einen Kasten gibt, der nur von einer Person genutzt wird, ist bei lebensnaher Betrachtung davon auszugehen, dass die andere Person diesen Kasten zumindest einmal öffnet oder den Inhalt mitbekommt, zumal Aktenordner in Kästen einer Privatwohnung eher ungewöhnlich sind. Daher ist davon auszugehen, dass K. diese schwarze Buchhaltung nicht nur wissentlich durchführte, sondern die vorsätzlichen Straftaten des B. durch die Führung der "schwarzen" Buchhaltung erst möglich machte.

K. trug durch die Führung eines schwarzen Kassenbuches mit Bezug habenden Belegsammlungen und schwarzer Lohnverrechnungskonten zum Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung durch B. bei und ermöglichte dadurch diesem die Ausführung des Delikts. Ihr war auch klar, dass es sich bei den Büchern um eine schwarze Buchhaltung handelt die zusätzlich zur normalen Buchhaltung geführt wird und daher keineswegs in der Bilanz berücksichtigt werden wird. Folglich war ihr auch klar, dass den abgeführtten Steuern falsche Zahlen zu Grunde lagen und B. Abgaben hinterzog. Die Verurteilung von K. gründet sich auf ihrer Aussage und die finanzpolizeilichen Ermittlungen. Die Aussage von B. konnte nicht verwertet werden, da sich dieser in der Hauptverhandlung berechtigt der Aussage entschlagen hat. Die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen der oben angeführten Finanzvergehen ergibt sich aus den Feststellungen, daher hat K. diese Delikte zu verantworten.“

Daraus ergibt sich, dass die Bw. im Zusammenwirken mit B. auch die entsprechende Finanzordnungswidrigkeit bezüglich der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen bewirkt hat. Wie die Finanzstrafbehörde richtig ausgeführt hat ist, laut ständiger VwGH- Rechtsprechung jede auch die geringste Hilfe, welche die Tat fördert und bis zur Vollendung wirksam bleibt, ein ausreichender Tatbeitrag (VwGH- Erkenntnis 97/16/0083 vom 18. Dezember 1997).

Dem Einwand, das angelastete Vergehen hätte gleichfalls in dem Verfahren vor dem Landesgericht St. Pölten abgehandelt werden müssen, stehen folgende gesetzliche Bestimmungen entgegen:

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1972 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 76 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Im Lohnkonto hat der Arbeitgeber Folgendes anzugeben: – Name, – Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG, – Wohnsitz, – Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag und Kinderzuschläge zum Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag laut Antrag des Arbeitnehmers, – Name und Versicherungsnummer des (Ehe)Partners, wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde, – Name und Versicherungsnummer des (jüngsten) Kindes, wenn der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, – Name und Versicherungsnummer des Kindes (der Kinder), wenn der Kinderzuschlag (die Kinderzuschläge) berücksichtigt wurde, – Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 und Kosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz, – Freibetrag laut Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 63). Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum anstelle der Versicherungsnummer anzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die örtliche Zuständigkeit gilt § 57 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung, wobei der Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte (§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.

Abs. 2 Die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden sinngemäß Anwendung.

Gemäß § 7 WKG (Wirtschaftskammergesetz) können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die

Umlage sinngemäß Anwendung. Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde nach bestritten wird, hat der Präsident der Landeskammer zu entscheiden. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen nach § 128 Abs. 3; § 128 Abs. 3 und Abs. 5 sind sinngemäß anzuwenden. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).

Abs. 8 Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.

Der Kommentar Dr. Fellner, das Finanzstrafgesetz (6. Aufl., 6. Lfg. 66 Q) führt zur Entstehungsgeschichte des § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG aus, dass nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der FinStrG- Novelle 1975, der zitierte Abs. 2 lit. b bestimmte Fälle der Hinterziehung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, die im bisherigen Absatz 1 lit. b schwer zu erfassen waren (Beschäftigung von Schwarzarbeitern bei Unterlassung der Führung ordnungsgemäßer Lohnkonten), besonders geregelt werden sollten. § 76 EStG 1972 gilt zufolge der verweisenden Bestimmung des § 43 Abs.2 FLAG 1967 auch für die Dienstgeberbeiträge, sodass auch hinsichtlich dieser Beiträge eine Pflicht zur Führung von Lohnaufzeichnungen besteht.

Der Kommentar „Die Lohnsteuer in Frage und Antwort 1999“ von Ernst Sailer, Heinz Bernold, Brunhilde Mertens und Karl Kranzl befasst sich auf Seite 902 mit der Einführung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Mit dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 1979, BGBI Nr 570/1970 mit dem das Handelskammergegesetz geändert wurde (6. Handelskammergegesetznovelle) wurde eine neue Kammerumlage eingeführt, die in Form eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 41 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967, BGBI Nr. 367) erhoben wird. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurde mit Wirkung 1.Jänner 1999 im Wirtschaftskammergegesetz 1998, BGBI I Nr 103/1998 geregelt.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist eine Selbstberechnungsabgabe, so wie der Dienstgeberbeitrag selbst. Es finden auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Bestimmungen, die für den Dienstgeberbeitrag gelten, analog Anwendung. Mit der Erhebung des Zuschlages und der Prüfung sind im Finanzamt dementsprechend die selben Stellen betraut, denen auch die Erhebung des Dienstgeberbeitrages obliegt.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist monatlich zu berechnen und nach Ablauf des Monats bis spätestens 15. des folgenden Monats abzuführen. Auf dem Einzahlungsbeleg ist der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag als eigene Abgabenart auszuweisen.

Zusammenfassend ist daher zur finanzstrafrechtlichen Würdigung der Verkürzung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag auszuführen, dass der Straftatbestand des § 33 Abs.2 lit. b FinStrG vor Einführung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag geschaffen wurde.

Tatobjekt sind in dieser Bestimmung ausdrücklich lediglich „Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag“. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist eine eigene Abgabenart. Einer ausdehnenden Interpretation sind Straftatbestände grundsätzlich nicht zugänglich.

Die Verkürzung von Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen kann daher nur als Finanzordnungswidrigkeit (vorsätzlich unterlassene Abfuhr einer Selbstberechnungsabgabe) bestraft werden.

Gemäß § 53 Abs. 5 FinStrG hat das Gericht niemals Finanzordnungswidrigkeiten zu ahnden, daher war ein verwaltungsbehördliches Verfahren abzuhalten.

Der Tatbestand des § 49 FinStrG ist somit nach den unbestrittenen Verkürzungen und der bereits im Gerichtsverfahren nachgewiesenen subjektiven Tatseite der Bw. gegeben.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführt Abgabenbetrages geahndet.

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

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen. wobei im Übrigen die § 32 bis 35 des Strafgesetzbuches gelten-

Gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG ist eine Zusatzstrafe zu verhängen, wenn jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist, wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft wird, für das er nach der Zeit der Begehung schon in dem früheren Verfahren hätte bestraft werden können. Diese darf das Höchstmaß der Strafe nicht übersteigen, die für die nun zu bestrafende Tat angedroht ist. Die Summe der Strafen darf jeweils die Strafen nicht übersteigen, die nach den Abs. 1 und 2 zulässig und bei gemeinsamer Bestrafung zu verhängen wären.

Abs. 4 Ist die Zusatzstrafe (Abs. 3) im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren zu verhängen, so ist es ohne Einfluss, ob die vorangegangene Bestrafung durch eine Finanzstrafbehörde anderer sachlicher oder örtlicher Zuständigkeit oder durch das Gericht erfolgt ist. Wird die Zusatzstrafe durch ein Gericht verhängt, so hat dieses auch die vorangegangene Bestrafung durch eine Finanzstrafbehörde zu berücksichtigen.

Die Strafdrohung liegt demnach bei € 2.213,10. Mildernd ist die Unbescholtenheit der Bw., erschwerend kein Umstand. Die ausgesprochen milde Strafe von lediglich € 300,00 beruht auf der Würdigung der schlechten wirtschaftlichen Lage der Bw. (die Angaben schwanken zwischen Arbeitslosengeld in der Höhe von € 800,00 und einem Einkommen von ca. € 1.100) und der Annahme zu einer mit geringerem Schuldgehalt behafteten Mit- und nicht Haupttäterschaft.

Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 18. Jänner 2007