

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Graz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, die Richterin Dr. Andrea Ornig und die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra Kühberger und Alfred Ferstl in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Geschäftsführer, whft. XXX, vertreten durch Mag. Johann Kaltenegger, Rechtsanwalt, Hauptplatz 25, 8130 Frohnleiten, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die (eingeschränkte) Beschwerde des Beschuldigten vom 4. Dezember 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamt Oststeiermark als Finanzstrafbehörde vom 5. November 2013, StrNr. 067/2008/00374-001, in der Sitzung am 13. Oktober 2015 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Hofrat Mag. Hermann Bratl sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeföhrter mündlicher Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I. Der eingeschränkten Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates bezüglich A in ihrem Schulterspruch betreffend die Lohnzahlungszeiträume der Jahre 2003 und 2004 und in ihrem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

I.1. Das gegen den Beschuldigten unter der StrNr. 067/2008/00374-001 anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes begangener Hinterziehungen von Lohnabgaben nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG für die Lohnzahlungszeiträume der Jahre 2003 und 2004 in Zusammenhang mit Schwarzgeldzahlungen an B wird wegen absoluter Verjährung der Finanzvergehen gemäß §§ 82 Abs. 3 lit. c letzte Alt., 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

I.2. Unter Bedachtnahme auf die verbleibenden, bereits in Rechtskraft erwachsenen Fakten wird die über A gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** mit

€ 9.000,00

(in Worten: Euro neuntausend)

und die für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG zu verhängende **Ersatzfreiheitsstrafe** mit

siebzehn Tagen

festgesetzt.

II. Im Übrigen wird die eingeschränkte Beschwerde des Beschuldigten 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

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Oststeiermark als Finanzstrafbehörde vom 5. November 2013 war unter anderem A der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG für schuldig befunden worden, weil er im Amtsbereich des Finanzamtes Oststeiermark vorsätzlich (ergänze: als Arbeitgeber bzw. als Geschäftsführer der A-GmbH) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 entsprechenden Lohnkonten betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner 2003 bis Dezember 2007 eine Verkürzung an Lohnsteuer in Höhe von insgesamt € 42.302,41 (2003: € 3.939,38 + 2004: € 6.615,57 + 2005: € 9.086,50 + 2006: € 10.109,34 + 2007: € 12.551,62) und betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner bis Dezember 2003 eine Verkürzung an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt € 539,99 und an Zuschlägen zu diesen in Höhe von insgesamt € 55,17 bewirkt hat (indem er, wie der weiteren schriftlichen Bescheidausfertigung zu entnehmen ist, seinem Arbeitnehmer B am betreffenden Lohnkonto nicht erfasste Schwarzlöhne ausbezahlt) und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat, weswegen über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG (ergänze: iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG) eine Geldstrafe von € 15.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitstrafe von vier Wochen verhängt worden sind.

Überdies wurden dem Beschuldigten gemäß § 185 (Abs. 1 lit. a) FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Im verfahrensrelevanten Zeitraum der Jahre 2003 bis 2007 ist der Erstbeschuldigte A unternehmerisch tätig gewesen. Am 23. September 2005 hat er seinen bis dahin als Einzelunternehmen geführten Geschäftsbetrieb in die neu errichtete A-GmbH eingebbracht. Am 24. Juli 2008 musste jedoch über das Vermögen der GmbH ein Konkurs eröffnet werden.

Im Zuge von GPLA-Prüfungen wurde sowohl beim Einzelunternehmen wie auch bei der GmbH festgestellt, dass der Zweitbeschuldigte B, welcher jeweils nur als geringfügig Beschäftigter zur Sozialversicherung angemeldet gewesen war, tatsächlich darüber hinaus unselbstständig tätig gewesen ist und neben seinem (gegenüber dem Fiskus deklarierten) Lohn auch Schwarzlöhne erhalten hat, wofür allerdings keine Lohnabgaben entrichtet bzw. abgeführt worden sind.

A und B hatten sich zu dieser (rechtswidrigen) Praxis abgesprochen in der Absicht, "durch" (gemeint: unter) Verletzung der angesprochenen Verpflichtung zur Führung eines ordnungsgemäßen Lohnkontos die im Schulterspruch angeführten Abgabenverkürzungen zu bewirken.

Bei der Strafbemessung betreffend A wertete der Spruchsenat als erschwerend ein "Zusammentreffen mehrfacher Finanzvergehen über einen mehrjährigen Deliktsbegehungszeitraum", also wohl den Umstand vielfacher deliktischer Angriffe über Jahre hinweg, als mildernd seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit.

Gegen den ihn betreffenden Bescheidteil des Straferkenntnisses hat A mit an den Spruchsenat selbst gerichteten Schriftsatz vom 4. Dezember 2013 innerhalb offener Frist Berufung an die "sachlich zuständige Oberbehörde" (tatsächlich: die sachlich zuständige damalige Rechtsmittelbehörde, den Unabhängigen Finanzsenat) erhoben und die Aufhebung der Entscheidung beantragt, danach sollte das Verfahren um beantragte Beweise ergänzt und sodann eingestellt werden. Erkennbar wurde also beantragt, in Stattgebung des Rechtsmittels die Entscheidung des Spruchsenates dahingehend abzuändern, dass das gegen A unter der StrNr. 067/2008/00374-001 anhängige Finanzstrafverfahren eingestellt werden sollte.

Weitere Rechtsmittel, beispielsweise durch die damals einschreitende Amtsbeauftragte, wurden nicht erhoben.

Die solcherart erhobene Berufung des Beschuldigten A ist gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG zu behandeln.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am heutigen Tage hat der Genannte sein Rechtsmittel dahingehend eingeschränkt, dass lediglich eine Beschwerde gegen den Schulterspruch betreffend die Lohnzahlungszeiträume 2003 und 2004 und gegen den Strafausspruch aufrecht erhalten wurde.

Zu seinen Gunsten spreche seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit, die erfolgte Schadensgutmachung und insbesondere der erfolgte Zeitablauf seit Begehung der Verfehlungen, wodurch die allenfalls zu beachtende Spezialprävention völlig in den Hintergrund getreten sei. Zumal unter Bedachtnahme auf seine vom ihm geschilderte wirtschaftliche Lage (siehe nachstehend) sei daher allenfalls lediglich eine milde Strafe zu verhängen.

Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat der Beschuldigte auf Befragen in der mündlichen Verhandlung folgende Angaben gemacht:

Er sei nunmehr tätig als Geschäftsführer der C-GmbH, welche sich zu 100 % in seinem Eigentum befindet. Die neue GmbH erzielt einen jährlichen Umsatz von etwa € 250.000,00 bis € 300.000,00 und beschäftige derzeit drei Arbeitnehmer.

Er habe für diese GmbH einen Privatkredit aufgenommen und dafür sein Einfamilienhaus an der Ladungssadresse belastet. Die GmbH zahle ihm den Kredit in Raten zurück; von diesen Raten bestreite er seinen Lebensunterhalt, der Rest gehe an die Bank.

Weitere Schulden oder Einkünfte habe er nicht.

Er sei sorgepflichtig für ein Kind im Alter von 12 Jahren, welches mit ihm nicht im gemeinsamen Haushalt lebe.

Gesundheitlich gehe es ihm den Umständen entsprechend gut.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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 teilweise in Rechtskraft erwachsen (weil das Rechtsmittel auf die Lohnzahlungszeiträume der Jahre 2003 und 2004 und auf die Höhe der Strafe eingeschränkt worden ist), steht für das Bundesfinanzgericht auch bindend fest, dass die im finanzstrafbehördlichen Schulterspruch betreffend der außer Streit gestellten Fakten umschriebenen Taten begangen wurden. Der einschreitende Finanzstrafsenat hat daher insoweit bei der Strafbemessung auch von den in der Tatumschreibung genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe bereits VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 - ÖStZB 1999, 210; UFS 13.11.2003, FSFV/0055-L/03).

Soweit das Rechtsmittel des A gegen den Schulterspruch aufrecht erhalten worden ist, ist anzumerken:

In Anbetracht der Ausführungen des Spruchsenates zur Strafbemessung (ein Zusammentreffen mehrfacher Finanzvergehen) ist im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten nicht davon auszugehen, dass die Finanzstrafbehörde von einem sogenannten fortgesetztem Delikt ausgegangen ist, also, dass aufgrund der beschriebenen Absprache ein einheitlicher, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteter Willensentschluss bestanden hat.

Die allfällige Konstatierung eines fortgesetzten Deliktes (zur Rechtsfigur eines solchen siehe zB. die diesbezüglichen Ausführungen von *Fellner*, FinStrG, Anm 35 ff zu § 33; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I⁴, Rz 30 ff zu § 1) veränderte das der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhaltssubstrat zum Nachteil des Beschuldigten und verstieße gegen das - mangels einer Beschwerdeerhebung der Amtsbeauftragten - nach § 161 Abs. 3 Satz 1 FinStrG vom Bundesfinanzgericht zu beachtende Verböserungsverbot.

Somit ist das rechtliche Schicksal jedes verfahrensgegenständlichen Faktums für sich zu prüfen.

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit ab Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof bzw. einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgabenverfahren bis zu deren Erledigung (hier nicht relevant) verstrichen sind.

Auch betreffend diese absolute Verjährung beginnt der Fristenlauf, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört hingen zum Tatbestand ein Erfolg (im gegenständlichen Fall die Verkürzung der Lohnabgaben am 15. des Folgemonats), so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgaben, gegen die sich die Straftaten richten (hier: der Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu diesen für die Lohnzahlungszeiträume 2003 und 2004 gemäß § 208 Abs. 1 lit. a Bundesabgabenordnung [BAO] mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist).

Solcherart ist hinsichtlich des Vorwurfes, der Beschuldigte habe auch betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner bis Dezember 2003 und Jänner bis Dezember 2004 entsprechende Lohnabgaben nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG hinterzogen, eine absolute Verjährung der Strafbarkeit am 31. Dezember 2013 (für Jänner bis November 2003), am 15. Jänner 2014 (für Dezember 2003), am 31. Dezember 2014 (für Jänner bis November 2004) und am 15. Jänner 2015 (für Dezember 2004) eingetreten, weshalb diesbezüglich antragsgemäß mit einer Einstellung des Verfahrens vorzugehen war.

Hinsichtlich der verbleibenden Fakten der vom Beschuldigten hinterzogenen Lohnsteuern für die Lohnzahlungszeiträume ab einschließlich Jänner 2005 ist hingegen die Strafbarkeit nicht aufgehoben und war insoweit somit die Strafe auch neu zu bemessen:

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge 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 besteht sohin nunmehr ein Strafrahmen von € 9.086,50 + € 10.109,34 + € 12.551,62 = € 31.747,46 X 2, ergibt € 63.494,92, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist - das sind 74,01 % der ursprünglichen Strafdrohung.

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. Von einer geplanten allenfalls nur vorübergehenden Abgabenvermeidung kann im gegenständlichen Fall jedoch keine Rede sein.

Der Beschuldigte hat viele Jahre hindurch seinen Arbeitnehmer B planmäßig teilweise schwarz entlohnt, um kostengünstig zu Lasten des Fiskus bzw. der Kassen einen für seinen wirtschaftlichen Erfolg wertvollen Mitarbeiter beschäftigen zu können. Gerade eine solche deliktische Vorgangsweise steht im Kernbereich des Tatbestandes des § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG, weshalb an sich zumal aus präventiven Gründen eine empfindliche Bestrafung geboten wäre.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens wäre hingegen gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur bei Vorliegen besonderer, im gegenständlichen Fall in seiner Gesamtheit nicht bestehender Gründe zulässig.

Wie erwähnt, beträgt der nunmehrige Strafrahmen € 63.494,92. Läge im gegenständlichen Fall nur ein durchschnittliches Verschulden des Beschuldigten vor bei einander die Waage haltenden Erschwerungs- und Milderungsgründen und beständen beim Täter überdies durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Umstände, ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert von gerundet € 32.000,00.

Dem Erschwerungsgrund der Vielzahl der deliktischen Angriffe über Jahre hinweg stehen als mildernd gegenüber die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Täters, der Zeitablauf seit Begehung der Taten und das laut Aktenlage zwischenzeitlich gegebene Wohlverhalten, sowie die in der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht von ihm an den Tag gelegte Schuldeinsicht.

Die Qualifikation der Schadensgutmachung in Bezug auf die verkürzten Lohnsteuern als Milderungsgrund leidet unter dem Manko, dass diese durch den Mittäter B nicht mit der Absicht geleistet worden ist, damit eine Verpflichtung für den Beschuldigten zu erfüllen, sondern deswegen, weil er seine eigene Einkommensteuer (bei welcher die diesbezügliche Lohnsteuer nur eine Form ihrer Erhebung darstellt) zu begleichen hatte.

Unter Bedachtnahme auch auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten, wie von ihm dargestellt, wäre an sich solcherart die Geldstrafe eher unverändert zu belassen.

Wie bereits festgestellt, liegt jedoch ein Verböserungsverbot vor.

Daraus folgt, dass die Geldstrafe in Anbetracht der Reduzierung der Bemessungsgrundlage schon deswegen anteilig auf gerundet € 11.000,00 zu verringern wäre.

In Anbetracht der obgenannten, teilweise neu hinzutretenden Milderungsgründe kann in gesamthafter Abwägung die Geldstrafe sogar auf € 10.000,00 verringert werden.

Überdies ist die überlange Verfahrensdauer mit einem Abschlag von einem Zehntel zu berücksichtigen, woraus sich verbleibend eine Geldstrafe von € 9.000,00, das sind 14,17 % des Strafrahmens, ergibt.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, welche ebenfalls anteilig zu verringern war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, festzusetzen ist, und waren daher unverändert zu belassen.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Entscheidungsrelevant war vielmehr auf Basis einer nicht in Streit gezogenen Rechtslage die erforderliche Ermessensübung im Zuge der erforderlichen Neufestsetzung der Strafe.

Graz, am 13. Oktober 2015