

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in den Finanzstrafsachen gegen

1. A., Adresse1,

2. B. GmbH, Adresse1,

beide vertreten durch Writzmann & Partner Steuerberatungsges.m.b.H, Wassergasse 22-26/1/IV, 2500 Baden bei Wien,

wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden der Beschuldigten vom 2. März 2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 24. November 2015, SpS 15-V, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Juni 2019 in Anwesenheit des Beschuldigten, C, als Vertreter des belangten Verbänden, deren Verteidiger Mag. Josef Habwax, der Amtsbeauftragten, der Dolmetscherin sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde von Herrn A. wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Das beim Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde zur Strafnummer 16-001 gegen Herrn A. geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 2.200,00 bzw. von Kapitalertragsteuer von gesamt € 38.783,34, nämlich

a) Bescheide vom 10.12.2014

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 3.375,00

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 6.250,00

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 18.125,00

b) Bescheide vom 16.12.2014

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 191,67

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 8.566,67

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 2.275,00

wird gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Über Herrn A. wird für die verbleibenden Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe von € 9.300,00 sowie für den Fall der Uneineinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 23 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a und b FinStrG werden die Kosten des verwaltungsbehördlichen und des finanzgerichtlichen Verfahrens in unveränderter Höhe mit € 500,00 festgesetzt. Die Kosten des allfälligen Vollzuges werden zutreffendenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden.

Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde des belangten Verbandes B. GmbH wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Das beim Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde zur Strafnr. 16-002 gegen den belangten Verband geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdacht, A. hätte als Entscheidungsträger zugunsten des Verbandes unter Verletzung der den Verband treffenden abgabenrechtlichen Pflichten Verkürzungen an Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 2.200,00 bzw. von Kapitalertragsteuer von gesamt € 38.783,34, nämlich

a) Bescheide vom 10.12.2014

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 3.375,00

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 6.250,00

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 18.125,00

b) Bescheide vom 16.12.2014

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 191,67

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 8.566,67

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 2.275,00

bewirkt und dadurch Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, wird gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Für die verbleibenden Finanzvergehen wird über die B. GmbH als belangtem Verband gemäß §§ 28a, 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldbuße von € 8.300,00 festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a und b FinStrG werden die Kosten des verwaltungsbehördlichen und des finanzgerichtlichen Verfahrens in unveränderter Höhe mit € 500,00 festgesetzt. Die Kosten des allfälligen Vollzuges werden zutreffendenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden.

Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

III. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist in beiden Fällen nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 24. November 2015, SpS 15-V, wurden

I.) A. [...] und II.) die Firma B. GmbH [...] wie folgt schuldig erkannt:

"I.) A. ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling als Geschäftsführer der Firma B. GmbH, somit als Abgabepflichtiger vorsätzlich

1.) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, begangen durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2010 – 2012, eine Abgabenverkürzung an

Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 2.200,00

Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 8.081,06

Umsatzsteuer 2012 in Höhe von € 8.700,00

Körperschaftsteuer 2012 in Höhe von € 5.119,00 bewirkt;

2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 96 Abs. 3 EStG entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen Verkürzungen an

a) Bescheide vom 10.12.2014

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 3.375,00

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 6.250,00

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 18.125,00

b) Bescheide vom 16.12.2014

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 191,67

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 8.566,67

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 2.275,00

3.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für

1 – 6/2013 in Höhe von € 4.428,33

7 – 12/2013 in Höhe von € 3.399,22

1 – 5/2014 in Höhe von € 4.548,55

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

4.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG entsprechenden Lohnkonten und Lohnkonten-Verordnung eine Verkürzung von

Lohnsteuer 2012 in Höhe von € 4.511,68

Lohnsteuer 2013 in Höhe von € 2.890,61

Dienstgeberbeiträge 2012 in Höhe von € 1.353,50

Dienstgeberbeiträge 2013 in Höhe von € 867,18

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2012 in Höhe von € 120,31

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2013 in Höhe von € 77,08

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

A. hat hiedurch die Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und b, Abs. 3 lit. a und b FinStrG begangen und wird hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 25.000,00, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 62 Tagen tritt, verurteilt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ist er außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

2.) Die Firma B. GmbH trifft gemäß §§ 2 Abs. 1, 3 Abs. 1 und 2 VbVG die Verantwortung dafür, dass der Erstbeschuldigte A. als Geschäftsführer, somit als Entscheidungsträger und Wahrnehmender ihrer steuerliche Angelegenheiten zu gunsten der Firma B. GmbH im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich

1.) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, begangen durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2010 – 2012, eine Abgabenverkürzung an

Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 2.200,00

Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 8.081,06

Umsatzsteuer 2012 in Höhe von € 8.700,00

Körperschaftsteuer 2012 in Höhe von € 5.119,00 bewirkt;

2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 96 Abs. 3 EStG entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen Verkürzungen an

a) Bescheide vom 10.12.2014

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 3.375,00

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 6.250,00

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 18.125,00

b) Bescheide vom 16.12.2014

Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 191,67

Kapitalertragsteuer 2011 in Höhe von € 8.566,67

Kapitalertragsteuer 2012 in Höhe von € 2.275,00

3.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für

1 – 6/2013 in Höhe von € 4.428,33

7 – 12/2013 in Höhe von € 3.399,22

1 – 5/2014 in Höhe von € 4.548,55

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

4.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG entsprechenden Lohnkonten und Lohnkonten-Verordnung eine Verkürzung von

Lohnsteuer 2012 in Höhe von € 4.511,68

Lohnsteuer 2013 in Höhe von € 2.890,61

Dienstgeberbeiträge 2012 in Höhe von € 1.353,50

Dienstgeberbeiträge 2013 in Höhe von € 867,18

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2012 in Höhe von € 120,31

Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2013 in Höhe von € 77,08

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und die

Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und b, Abs. 3 lit. a und b FinStrG begangen

hat. Über die Firma B. GmbH wird somit gemäß §§ 33 Abs. 5 FinStrG iVm § 3 Abs. 2 VbVG nach § 28a Abs. 2 FinStrG eine Geldbuße in der Höhe von € 22.800,00 verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ist sie außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

Begründung:

Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten in Zusammenhalt mit den Aussagen der vernommenen Zeugen W. und U. sowie den Angaben des Erstbeschuldigten wird nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

Der Erstbeschuldigte ist finanzstrafbehördlich einmal wegen Schmuggels vorbestraft. Er ist derzeit als Arbeiter tätig, verdient monatlich € 1.106,42, hat keine Sorgepflichten und ist verheiratet. Er war vom 28.1.2002 bis 23.7.2014 Geschäftsführer der B. GmbH, welche unbescholten und im Raum des Finanzamtes Baden Mödling an ihrem Sitz im Gastgewerbe tätig ist.

Entgegen der den Erstbeschuldigten diesbezüglich treffenden und ihm auch bekannten Verpflichtung hat er im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling als Geschäftsführer der Firma B. GmbH die im Spruch dargestellten Finanzvergehen verwirklicht.

Der Schaden wurde zumindest teilweise gutgemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen sowie jene zu den Einkommensverhältnissen ergeben sich aus dem Strafakt, dem Veranlagungsakt, den von der Amtsbeauftragten vorgelegten Unterlagen, den Angaben der vernommenen Zeugen sowie den diesbezüglichen Aussagen des Erstbeschuldigten.

Die Feststellungen zum Sachverhalt ergeben sich aus dem Bericht vom 9.12.2014 über die Betriebsprüfung für den Zeitraum 2010 bis 2012. Vom Prüfer wurde erhoben, dass für den Zeitraum 2011 nicht alle Umsätze erklärt wurden, laut Tz 2 wurden gravierende Mängel beim EDV-unterstützten Kassensystem sowie bei den Grundaufzeichnungen festgestellt. Weiters wurden nicht verbuchte Wareneingangsrechnungen entdeckt. Es wurde keine ordnungsgemäße Buchführung vorgelegt, anhand eines inneren und äußeren Betriebsvermögensvergleichs wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt. Entsprechend der Ausführungen laut Tz 2 erfolgte die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Nachschauzeitraum 2013 bis 1-9/2014 ff ebenfalls im Schätzungsweg. Bis zur Schlussbesprechung am 2.12.2014 wurden keinerlei Umsatzsteuervoranmeldungen für den Nachschauzeitraum eingereicht.

Weiter wurde mit Bericht vom 10.12.2014 eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1/2012 bis 12/2013 abgeschlossen. Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass die abgerechneten Stunden laut Lohnverrechnung mit den tatsächlich geleisteten Stunden der Dienstnehmer nicht übereinstimmen. Es konnten keinerlei Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt werden, betreffend Öffnungszeiten und der gemeldeten Dienstnehmer wurde ermittelt, dass der notwendige Personalbedarf mit dem abgerechneten Personal

nicht abgedeckt werden konnte. Die Angaben wurden ebenfalls im Schätzungsweg nachverrechnet.

Der Beschuldigte äußerte sich im Vorverfahren nicht zu den Vorwürfen. Bei seiner Vernehmung vor dem Spruchsenat brachte er über seinen Verteidiger vor, dass er für den angeschuldeten Zeitraum sämtliche Unterlagen an seinen Steuerberater W. weitergeleitet habe; es sei ihm völlig unerklärlich, warum dieser die UVA nicht abgegeben habe, zumal er auch sein Honorar regelmäßig bekommen habe. Die Vorgangsweise sei immer so gewesen, dass der Steuerberater nur mehr ausgefüllte Erlagscheine an die beiden Beschuldigten geschickt habe, der Erstbeschuldigte habe dann sämtlich Erlagscheine fristgerecht beglichen und habe deshalb auch sicher nicht wissentlich Steuern hinterzogen. Bezüglich Schätzungen und Berechnungsdifferenzen hinsichtlich der nunmehr als unrichtig vorgeworfenen Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für das Kalenderjahr 2010 bis 2012 verweise er darauf, dass es bereits im Jahr 2004 in denselben Punkten Bemängelungen seitens des Finanzamtes gegeben habe, damals diesbezüglich aber kein Strafverfahren eingeleitet wurde. Darauf habe er sich verlassen. Speziell zur Kest-Anmeldung wendete ein, dass diese ja erst aufgrund der Zuschätzung zu erfolgen gewesen wäre; um dies zu wissen, müsse man schon über ein ganz spezifisches Fach- bzw. Spezialwissen verfügen, somit könne man ihm dies sicher nicht anlasten. Zur Computersoftware führte er noch aus, dass diese bei der letzten Prüfung für in Ordnung befunden wurde, dies wäre auch richtig gewesen, da die strengere Kassenrichtlinie erst mit 2012 in Kraft getreten sei. Er habe aus diesem Grund ebenfalls darauf vertraut, dass sein Kassensystem in Ordnung sei, zumal auch der Kassenhersteller ihm nichts Gegenteiligen mitgeteilt habe.

Der Zeuge Steuerberater W. konnte zum konkreten Sachverhalt keinerlei verwertbare Aussagen machen, zumal er nur bestätigte, dass es zu einer Verzögerung bei der UVA-Anmeldung gekommen sei, die er sich nur mit einer durch die Übernahme von Baden eingetretenen Verzögerung erklären könne. Seines Erachtens liege keine Wissentlichkeit vor – da es sich dabei jedoch um die rechtliche Beurteilung handelt, die vom erkennenden Spruchsenat selbst vorzunehmen ist, hat die diesbezügliche Zeugenaussage keinen objektiven Beweiswert.

Anders verhält es sich mit dem vernommenen Zeugen des Finanzamtes Betriebsprüfer U.. Dieser konnte zweifelsfrei nachvollziehbar und objektiv darlegen, dass er persönlich bei der Kassennachschau am 11.8.2014 die aufgezählten gravierenden Mängel bei der verwendeten Kassa festgestellt habe. Er habe sich die Tages- und Monatsberichte ausdrucken lassen, die wiesen keine fortlaufende Nummerierung auf und waren somit gar nicht oder nur sehr schwer zuordenbar. Außerdem habe es keine Sicherungsdatei gegeben, somit sei die Datensicherung nicht gewährleistet gewesen, womit wiederum die bereits genannten Berichte nicht auf ihre Richtigkeit und Übereinstimmung mit dem Tatsächlichen überprüft werden konnten. Außerdem habe die Stornofunktion bei der Kasse nicht funktioniert. Weiters habe er sich die Wareneinkäufe in der Buchhaltung angeschaut (Großeinkäufe bei H., E.). Diesbezüglich wurde mit der Firma H. Rücksprache

gehalten und konnte aufgrund der dortigen Aufzeichnungen festgestellt werden, dass dreimal, unter anderem am 17.10.2011, "Schwarzeinkäufe" getätigt wurden.

Diese ganz konkrete und mit den objektiven Beweisergebnissen in Einklang stehende Aussage sowie die sich daraus ergebenden Belastungen konnten vom Erstbeschuldigten nicht widerlegt werden und überzeugten den Senat in Zusammenhalt mit den in Akt befindlichen schriftlichen Aufzeichnungen und Unterlagen vom Vorliegen des festgestellten Sachverhaltes. Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass der Erstbeschuldigte für sämtliche steuerlichen Belange bis zu seinem Ausscheiden als Geschäftsführer bis 23.7.2014 verantwortlich ist.

Diese Feststellungen vermögen den Senat aber auch von der Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes zu überzeugen. Als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person ist beim Erstbeschuldigten, nicht zuletzt auch wegen seiner Vorstrafe, jedenfalls von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen und lässt sich diesbezüglich auch vorsätzliches Handeln sowie auch die teilweise gesetzlich geforderte Wissentlichkeit ableiten.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergibt sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen sind. Die Schätzungen erfolgten nachvollziehbar aufgrund eines inneren und äußeren Betriebsvermögensvergleiches – überdies wurde die Höhe während des gesamten Strafverfahrens nicht bekämpft.

Rechtlich ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Somit ist die Schuldform der Wissentlichkeit (*dolus principalis*) hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt und ist zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der beim Beschuldigten beim festgestellten Sachverhalt vorlag.

§ 33 Abs. 3 lit. a und b FinStrG sieht vor, dass eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn dies infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten sowie auch wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Bewirkt ist und ist auch hier zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der beim Erstbeschuldigten beim festgestellte Sachverhalt vorlag.

Somit hat der Erstbeschuldigte aufgrund der getroffenen Feststellungen sowohl objektiv als auch subjektiv die Finanzvergehen nach §§ 33 Abs. 1, 33 Abs. 2 lit. a und b, 33 Abs. 3 lit. a und b FinStrG zu verantworten.

Die Zweitbeschuldigte trifft zu Punkt II.) des Spruches gemäß § 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG die Verantwortung für das steuerunredliche Verhalten des Erstbeschuldigten als deren Entscheidungsträger.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat beim Erstbeschuldigten als mildernd die teilweise erfolgte Schadensgutmachung, die Unschärfe bei der Schätzung und das teilweise abgelegte Geständnis bzw. den Beitrag zur Wahrheitsfindung, hingegen als erschwerend die Vorstrafe; bei der Zweitbeschuldigten als mildernd die Unbescholtenheit, die teilweise erfolgte Schadensgutmachung und die Unschärfe bei der Schätzung, als erschwerend keinen Umstand.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erschien dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und treffen diese Strafzumessungserwägungen auch für die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zu. Ebenso verhält es sich mit der Geldbuße betreffend die Zweitbeschuldigte.

Die Kostenentscheidungen gründen sich auf die bezogene Gesetzesstelle."

Mit Schreiben vom 01. März 2016 (eingebracht am 2. März 2016) wurde dagegen von beiden Beschuldigten innerhalb offener Frist Beschwerde eingebracht und Folgendes vorgebracht:

#### I. Sachverhalt

Aufgrund der uns vorliegenden Unterlagen und der Rücksprache mit unserem Mandanten Fa. B. GmbH bzw. Herrn A., erlauben wir uns folgendes zu den jeweiligen Positionen der Prüfungsergebnisse festzuhalten.

##### Ad Tz1 fehlende Umsätze Zeitraum 1 - 5/2011

Aufgrund der uns vorliegenden Unterlagen vom 01.08.2011, eingelangt 03.08.2011, hat Herr W., Steuerberater, am 01.08.2011 Unterlagen der B. GmbH als neuer steuerlicher Vertreter angefordert. Dabei hat er von unserem Unternehmen Buchhaltungskonten, Journale, Steuerakte bis 30.05.2011 und Lohnkonten bis 30.06.2011 inklusive Jahreslohnzettel 2010 und 2011 erhalten. Diese Unterlagen wurden an die Fa. B. GmbH lt. Übernahmebestätigung am 29.08.2011 übermittelt. Somit war der Steuerberatung W. und dem dort zuständigen Buchhalter bekannt, dass die Unterlagen für den Zeitraum Jänner bis Mai 2011 vollständig übergeben wurden und daher auch vorliegen hätten müssen. Gleiches gilt für die Buchhaltungen. Somit kann bezüglich der Unterlagen Jänner bis Mai



2011 keine schuldhafte Pflichtverletzung unserem Mandanten gegenüber vorliegen und zwar sowohl dem Verband als auch dem Geschäftsführer Herrn A..

#### Ad T22 Kalkulatorische Differenz

Festzuhalten ist, dass die Kassenrichtlinie 2012 lt. Erlass des BMF vom 28.12.2011 BMF 010102/0007-IV/2011 verlautbart wurde und somit die Rechtsauffassung des BMF zu den entsprechenden gesetzlichen Änderungen wie Barbewegungsverordnung und Budgetbegleitgesetz 2006 zum Ausdruck gebracht hat. Dabei sind wesentliche Teile der bisherigen Erlassmeinungen zu der Zurverfügungstellung von Daten vom 03.07.2000 bzw. vom 20.03.2009 neu gefasst worden. Die Anwendung der Kassenrichtlinie sieht zwar eine nähere Präzisierung vor, aber sollten zusätzliche Maßnahmen zur vollständigen, richtigen Erfassung notwendig sein, sollen diese sobald wie möglich in zumutbarer Zeit jedenfalls bis Ende 2012 geschaffen werden. Das gilt ebenso für die nähere Beschreibung der Einrichtung nach § 131 Abs. 2 und 3 BAO. Die Beschreibung der Sicherheitseinrichtungen konnte offenkundig deshalb nicht vorgelegt werden, da wahrscheinlich die Mandantschaft wie schon im Verfahren dargelegt, aufgrund von Sprachbarrieren nicht in der Lage war, das Computersystem mit der Software Kanda ordentlich zu erklären, insbesondere da Tagungslosungsberichte zum Teil in chinesischer und deutscher Sprache vorlagen. Das Nichtvorliegen von Sicherung der Daten und der Exportfunktionen sind zum Teil, genauso wie das Beinhaltenden der Uhrzeit Anforderungen, die erst ab 2016 bzw. 2017 gesetzliche Voraussetzungen sind. Natürlich ist nicht zu bezweifeln, dass weitere Mängel in den Grundaufzeichnungen wie laufende Inventuren oder Arbeitsaufzeichnungen (die allerdings lediglich ein Jahr und somit für den Betriebsprüfungszeitraum nicht aufgehoben hätten werden müssen), nicht mehr vorlagen. Natürlich ist zu berücksichtigen, dass keine Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch und den Personalverbrauch vorliegen, aber dabei ist darauf hinzuweisen, dass es eine Schätzungsrichtlinie für den Personal- und Eigenverbrauch gibt, die bei der Kalkulation anzuwenden ist. Zu berücksichtigen ist in der Kalkulation, dass im Zeitraum 2011 bis 2013 aufgrund unserer Recherchen und Rücksprachen mit dem Unternehmen für den Prüfungszeitraum 2010-2012 fünf Personen, nämlich vier Mitarbeiter plus eine Gesellschafterin, Frau Y1 (80% Gesellschafterin, daher nicht als Dienstnehmer möglich), vorlagen und diese um 09:30 Uhr ein Frühstück, um 14:30 Uhr ein Mittagessen um 21:30 Uhr ein Abendessen erhielten. Für diese fünf Personen ist ein Eigenverbrauch von € 117,72 lt. EStRL Rz 2483 zu rechnen und aus den Wareneinkäufen auszuklammern. Das trifft für den Zeitraum 2010, 2011 und 2012 zu. Daraus ergibt sich ein Wareneinsatz von € 7.073,20 aufgrund der Schätzungsrichtlinie, die für den ermittelten Sachbezug und Eigenverbrauch Gastronomie nach EStRL Rz 2483 anzuwenden sind. Dies wurde in der Kalkulation seitens des Prüfers nicht berücksichtigt. Um diesen Wareneinsatz müssten die Wareneinsätze laut Außenprüfung gekürzt werden. Zur Berücksichtigung des vom Prüfer angewendeten Rohaufschlagkoeffizienten von 3,3, der Vergleichswert mit anderen Betrieben von 3,5 ist unserer Meinung nach nicht anzuwenden, da der Rohaufschlagkoeffizient aus der Vergangenheit des Unternehmens, der auch als richtig angesehen wurde vom Prüfer, somit als interner Vergleichswert näher heranzuziehen ist, als irgendein unbestimmter Wert aus einem äußeren Betriebsvergleich

dessen Ableitung nicht nachvollziehbar wäre. Daraus ergibt sich z. B. für die Jahre 2010, 2011 und 2012 unter Anwendung von Rohaufschlagskoeffizient 3,3 jeweils ein kalkulierter Umsatz von € 23.308,56. Dieser Umsatz ist aus den Hinzurechnungen auszuklammern, da er den Eigenverbrauch bzw. Sachbezug der Dienstnehmer betrifft. Ebenfalls auszuklammern sind unseres Erachtens nach pauschal Schwarzeinkäufe, da pauschal Schwarzeinkäufe nicht nachgewiesen wurden. Nachgewiesen wurde lediglich im Jahr 2011 ein Schwarzeinkauf bei H. in Höhe von 1.440 Liter Tafelöl mit € 1.856,16 und im Jahr 2013 von € 124,93 für diverse Fische und Kräuter und von 720 Liter Sonnenblumenöl von € 728,26 im Jahr 2012. Gar keine Schwarzeinkäufe konnten im Jahr 2010 nachgewiesen werden und daher ist unseres Erachtens nach nur der buchhalterische Einkauf für die Kalkulation heranzuziehen, und der Wareneinkauf Schwarzeinkäufe „geschätzt“ aus der Bemessung für eine allfällige strafrechtliche Verantwortung des Unternehmens und des Geschäftsführers auszuklammern. Daraus ergeben sich pro Jahr unter Anwendung des Rohaufschlagskoeffizienten von 3,3 € 8.250,00 in der Bemessung der Umsatzsteuer. Somit ergibt sich für das Jahr 2010 überhaupt kein strafbestimmender Wertbetrag, da die Hinzurechnungen seitens des Außenprüfers von € 20.000,00 im Eigenverbrauch/Sachbezug Dienstnehmer Deckung finden. Im Jahr 2011 wurden seitens des Außenprüfers € 50.000,00 hinzugerechnet, von denen € 31.558,56 (aus Sachbezug und geschätztem Schwarzeinkauf) auszuklammern sind. Für 2011 ergibt sich somit aus dem Wareneinsatz lt. BP auszuklammenderweise der pauschale Schwarzeinkauf von € 2.500,00. Hinzuzurechnen ist allerdings der tatsächliche von € 1.856,16 abzüglich des Eigenverbrauches ein berichtigter Wareneinsatz von € 57.492 94. Mit dem berichtigten Rohaufschlagkoeffizienten von 3,3 ergibt sich somit ein Umsatz von € 189.926 70 und nicht von € 231.482 05. Somit ergibt sich nur eine Erhöhung der Erlöse bei den erklärten Erlösen bzw. den Differenzen aus den vergessenen Monaten Jänner bis Mai 2011 € 8.244,65. Daraus folgt ein strafbestimmender USt-Betrag von € 1.030,58. Für das Jahr 2012 ergibt sich somit aus dem Wareneinsatz lt. BP die Reduktion um den kalkulierten pauschal geschätzten Schwarzeinkauf von € 1.500,00 auf den richtigen Betrag von € 728,26 nach Abzug des Eigenverbrauches von € 7.063,20 ein Betrag von € 55.395,23 für die Kalkulation. Unter Anwendung des Rohaufschlagkoeffizienten von 3,3 aus dem internen Betriebsvergleich ergibt sich ein Umsatz von € 182.804 26. Die Differenz zum erklärten Umsatz beträgt € 11.891,67. Daraus folgt eine USt-Schuld von € 1.543,03 als strafbestimmender Wertbetrag. Überdies erlauben wir uns zum Eigenverbrauch mitzuteilen, dass dieser wahrscheinlich sogar höher gewesen ist, da zwei Mal pro Woche die Schwester von Herrn C, mit Schwager und drei Kindern im Alter von 8, 5 und 2 Jahren zu Besuch kommt. Außerdem hat Herr C, einen zweijährigen Sohn und alle zwei "Wochen kommen die Schwiegereltern von Herrn C, und seine Halbschwester zum Abendessen. Alle zwei Wochen kommen auch die Schwiegereltern seiner Schwester zum Essen und Abendessen.

#### Ad T23 Personalaufwand

Die uns vorliegende GPLA-Prüfung die für die Heranziehung von Schwarzlöhnen aufgrund der Kassennachschau vorgenommen worden ist aus 02.12.2014, betrifft den Zeitraum

2012, 2013. Aufgrund der uns vorliegenden Unterlagen hat eine GPLA-Prüfung im Jahr 2012 für den Zeitraum 2009-2011 stattgefunden und hat nach unserer Informationen keine Beanstandung ergeben. Somit sind die angenommenen Schwarzlöhne für den Zeitraum 2010 und 2011 nicht für eine Strafbemessung anzusetzen. Lediglich 2012 und 2013 sind Hinweise einer Unterdeckung vorliegend. Zum GPLA-Prüfungsbericht werden wir uns jedoch noch gesondert äußern. Für den Zeitraum 2010 und 2011 ist darzustellen, dass die Gesellschafterin Frau Y1 im Service mitgearbeitet hat, aber infolgedessen sie mit 80% beteiligt ist, im Lohnaufwand nicht enthalten sein konnte. Sie hat zwischen 40 und 50 Stunden mitgearbeitet und hat daher die Differenz zwischen den gemeldeten 130 Stunden zu den fehlenden 80 Stunden ausgefüllt. Daher sind für 2010 und 2011 keine Schwarzlöhne anzusetzen. Für die Körperschaftsteuer und für die verdeckte Gewinnausschüttung ist daher zu berücksichtigen, dass der Sachbezug, da es sich ausschließlich um Dienstnehmer und nur um eine Gesellschafterin handelt, als Lohnaufwand abzugsfähig ist und daher Betriebsausgabe ist und daher nur Gewinnerhöhungen im geringfügigen Ausmaß, nämlich um € 8.244,63 im Jahr 2011 und € 11.891,67 im Jahr 2012 handelt. Gleiches gilt somit für die Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung. Aufgrund der Korrekturen und der vorliegenden Verluste der Jahre 2010, 2011 und 2012 ergibt sich somit kein körperschaftsteuerpflichtiges Mehrergebnis das zu keiner entsprechenden Bestrafung führen kann. Gleiches gilt für die Kapitalertragsteuer des Jahres 2010. Lediglich 2011 ergeben sich € 3.091,74 aus den Mehrrümsätzen und 2012 € 4.479,23 aus den Mehrrümsätzen (Bruttoausschüttung zu 33,33% wobei Umsatzsteuermischsatz lt. Außenprüfung angewendet wurde).

Daraus folgt zu der Gewinnermittlung bzw. verdeckten Gewinnausschüttung T25 ein geringer Betrag und zur Gewinnermittlung ebenso, sodass keine Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung T27 und Verlustvorträgen resultiert, daher kein finanzstrafbestimmender Wertbetrag zu Körperschaftsteuer vorliegt.

Ad Tz 6 .

Da keine Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 2013 und 1-9/2014 vorgelegt worden sind, erlauben wir uns auftrags unseres Mandaten der B. GmbH und Herrn A. darauf hinzuweisen, dass sämtliche Unterlagen der Buchhalter Herr Buchhalter erhalten hatte und dieser den Auftrag und die Verpflichtung übernommen hat, die Umsatzsteuervoranmeldungen abzuwickeln und den entsprechenden Zahlschein unserem Mandanten zu übermitteln, damit dieser ihn an das Finanzamt einzahlen kann. Unser Mandant wusste nichts von der Nichtabfuhr und Nichtmeldung der Umsatzsteuern wie er auch schon in der Verhandlung zum Ausdruck gebracht hat. Wir beantragen daher Herrn Buchhalter, Wien, als Zeugen, da er unseres Erachtens nach zur Klärung der Versäumnisse und wer die Versäumnisse vorgenommen hat, beitragen kann.

Wir beantragen daher, die Umsatzsteuervoranmeldungen, die lediglich aus Schätzungen und nicht aufgrund irgendwelcher Tatsachen pauschal ermittelte Beträge darstellen, zur Gänze aus der Strafbemessung auszuklammern.

Ad GPLA-Prüfung Ergebnisse 2012/2013

In der Kassennachschau am 11.08.2014 wurde festgehalten, dass lt. Aussagen des Geschäftsführers 130 der 180 Stunden vier Dienstnehmer bzw. zwei Dienstnehmer benötigt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Zeitraum 2012 Frau Y1 mit 30 Stunden ab Mitte des Jahres in der Lohnverrechnung geführt wurde und angemeldet war, obwohl sie 80% der Anteile besitzt. Dies ist zu korrigieren, da Frau Y1 laut unseren Informationen zwischen 40 und 50 Stunden in der Woche gearbeitet hat und daher aus den hinzugerechneten 50 Stunden ca. 20 Stunden pro Woche aufgefüllt hat. Sie ist auch weiterhin im Unternehmen im Service tätig, hat aber 80% der Geschäftsanteile und ist daher nicht als Dienstnehmerin im Sinne des ASVG bzw. der Lohnsteuer anzusehen. Daher sind auch die Hinzurechnungen die für Lohnsteuer und DB erfolgten zu ungefähr 50%, nämlich ca. 50 Stunden, davon die Hälfte Frau Y1 die auch schon 2010 mitgearbeitet hat, auszuklammern. Frau Y1 wurde erst 2012 unrichtigerweise von der Steuerberatungskanzlei W. bzw. Herrn Buchhalter angemeldet. Deswegen ist auch wie schon oben dargelegt im Jahr 2010 und 2011 eine komplette Deckung der 180 Stunden Arbeitszeit lt. Auskunft Frau Y1 im Jahr 2010 bzw. Herr C, im Jahr 2014 vorgelegen bis Mitte 2012 bzw. auch danach zum Teil durch die Mehrarbeit von Frau Y1. Diesbezüglich beantragen wir auch Frau Y1, per Adresse Adresse1, als Zeugin. Die strafbestimmenden Wertbeträge für Lohnsteuer 2012 und 2013, Dienstgeberbeiträge 2012 und 2013 und Zuschläge zu DB 2012 und 2013 sind infolge unserer Feststellung zu halbieren.

## II. Antrag:

Darüber hinaus beantragen wir einen Buchsachverständigen zu bestellen, der unsere Ausführungen zum Rechnungswesen (Eigenverbrauch/Sachbezug Dienstnehmer, Rohaufschlagskoeffizient, Hinzurechnungen, Ermittlung von verdeckter Gewinnausschüttung und keine Körperschaftsteuer bzw. auch zur Nachforderung Lohnabgaben) nachprüft und die korrekten strafbestimmenden Wertbeträge genau ermittelt. Aus dem Sachverständigengutachten wird sich dann ergeben, welche strafbestimmenden Wertbeträge für eine Bestrafung maßgeblich sind. Ebenso beantragen wir, dass der Sachverständige sich für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 2013/2014 Unterlagen geben lässt, um zu eruieren, wer hier tatsächlich die Sorgfaltsverletzung vorgenommen hat und ob hier ein Verschulden gem. § 33 oder 34 FinStrG vorliegt. Sollte nämlich nur eine fahrlässige Abgabenverkürzung vorliegen, dann ist der Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum straffrei da gem. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nur die bewusst falsche Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen zur Bestrafung führen kann.

## III. Rechtliche Würdigung:

Der erkennende Strafsenat bezieht sich in seiner Begründung des Urteils im wesentlichen auf die Aussagen des Außenprüfers U. obwohl bekannt war, dass einige der vorliegenden Differenzen aus den vorliegenden Sprachbarrieren, also den mangelnden Kenntnissen der deutschen Sprache, resultierten. Wir halten fest, dass als Grundlage der jeweiligen Nachforderungen sowohl an Umsatzsteuer als auch an Körperschaftsteuer bzw. verdeckte Gewinnausschüttung insbesondere auf die

Tathandlung Vorsatz die äußere Tatseite zumindest des Dolus Eventualis bestehen muss. Bei einer wie schon von der Finanzbehörde in der Entscheidung dargestellten Begründung und im Außenprüfungsbericht dargestellten Nicht-Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen, welche zur Schätzungsberechtigung geführt hat, geht man lediglich von Mängeln in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Prüfungszeitraum, d.h. von solchen Mängeln aus, die die Behörde zur Schätzungsberechtigung ermächtigen. Das ergibt sich aus der Bundesabgabenordnung und den einzelnen Bestimmungen zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (zitierte §§ 131 und 132 BAO und damit in Verbindung die Schätzungsberechtigung des § 184 BAO), wobei insbesondere zu berücksichtigen ist, dass die Aufzeichnungen lt. Meinung der Finanzverwaltung solche Mängel hatten, dass die Bücher und Aufzeichnungen nicht geeignet sind, die formelle Richtigkeit unter allen Umständen nach den Anforderungen der Finanzverwaltung zu gewährleisten. Dies sagt aber nichts darüber aus, ob die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nicht doch gegeben ist. Gerade bei Schätzungen nimmt der Abgabepflichtige zur Kenntnis, dass er die absolute Richtigkeit die er in seinen Büchern und Aufzeichnungen und vorgelegten Unterlagen aufgrund der von der Finanzverwaltung festgestellten Mängel nicht nur unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vornehmen kann und daher die Schätzung zur Kenntnis nimmt und mit dem Nachzahlungsbetrag mangels anderer geeigneter Unterlagen aus wirtschaftlichen Gründen einverstanden ist. Festzuhalten ist, dass allerdings eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung aus Kalkulationsdifferenz, siehe T22, aus Sicherheitszuschlägen, somit Hinzurechnung gem. § 184 BAO, in der Regel niemals zu einer Bestrafung nach Vorsatz führen kann. Im Gegenteil, selbst zu § 34 Finanzstrafgesetz wird ausgeführt „Die Finanzstrafbehörde trifft die Beweislast für die Richtigkeit einer in einem vorangegangenen Abgabungsverfahren vorgenommenen Schätzung“. Diesbezüglich verweisen wir auf unsere erheblichen Einwendungen gegen das Schätzungsergebnis unter dem Punkt Sachverhalt zu den jeweiligen Teilpositionen der Prüfungsaktivitäten hin bzw. die Beantragung der Feststellung der strafbestimmenden Wertbeträge durch ein Sachverständigengutachten. Aufzeichnungsmängel alleine reichen für die Annahme einer Fahrlässigkeit nicht aus (VwGH 28.05.1997, ZI 94/130257). Selbst der Bescheid, der jemanden der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig spricht, muss erkennen lassen, aufgrund welcher tatsächlichen Umstände und rechtlicher Überlegungen die Abgabenschuld, deren Verkürzung dem Beschuldigten vorgeworfen wird, entstanden ist. Der Bescheid bedarf der Feststellung welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu einer festgestellten Abgabenverkürzung geführt haben. Die Finanzstrafbehörde trifft die Beweislast für die Richtigkeit in einem vorangegangenen Abgabungsverfahren vorgenommenen Schätzung. Aufzeichnungsmängel alleine reichen für die Annahme einer Fahrlässigkeit, bzw. ab 01.01.2016 einer groben Fahrlässigkeit, da leichte Fahrlässigkeit nicht mehr strafbar ist, nicht aus. Die unter T22 aufgeführten Positionen betreffen ausschließlich Aufzeichnungsmängel mit Ausnahme der nicht verbuchten Wareneingangsrechnungen/Schwarzeinkäufe mit € 1.856,16 am 17.10.2011, € 728,26 am 14.12.2012 und € 124,39 am 19.04.2013 die von uns auch in der Kalkulationsverprobung

berücksichtigt wurden. Aufzeichnungsmängel gem. § 131 und 132 BAO beinhalten aber keinerlei finanzstrafrechtliche unsere Mandantschaft Herrn A. und die Fa. B. GmbH als Verband betreffende zu Last legende aus der Nachzahlung resultierende strafrechtliche Wertdifferenz oder Wertbeträge. Überdies ist festzuhalten, dass bezüglich der Differenz der Umsatzsteuer aus dem Voranmeldungszeitraum 1-12/2013 bzw. 1-9/2014, ebenfalls wie oben dargelegt, zuerst das Verschulden der Person zu ermitteln ist und zwar im erweiterten Beweisverfahren und unseres Erachtens nach auszuklammern wäre, da Vorsatz bei Kalkulationsdifferenzen auszuschließen ist. Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass im Betriebsprüfungsverfahren klar war, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen vom Computer das Programm schon sehr alt ist, aber die von den Prüfern gewünschten Unterlagen zum Teil zur Verfügung gestellt worden sind. Natürlich war ein Teil der Programme in chinesischer Sprache und daher war es schwer nachvollziehbar. Dadurch ist aufgrund der Sprachbarrieren möglicherweise automatisch mehr als notwendig von der Barabgabenlogik und der Abwicklung des Programmes als nicht ordnungsgemäß bezeichnet worden, da aufgrund der vorhandenen Unterlagen, der Sprachbarrieren, teilweise chinesische und deutsche Sprache, die Thematiken der Aufzeichnungen/Grundaufzeichnungen insbesondere des dafür verwendeten EDV-Programmes, sprich elektronischen Kassensystems, nach Meinung der Finanzverwaltung gesetzlichen Vorschriften, wie dargelegt, nicht entsprochen hat. Dabei wird allerdings darauf hingewiesen, dass die Kassenrichtlinie zum Teil erst mit Jänner 2012 in Kraft trat und nicht den ganzen Prüfungszeitraum, der 2010 bis 2012 betraf und daher nicht in vollem Umfang dem normunterworfenen Steuerzahler bekannt sein konnte. Daher hat er im guten Glauben das bestehende System verwendet und war überrascht, dass seitens der Abgabenbehörde das in Verwendung befindliche Kassensystem den entsprechenden Rechtsgrundlagen nach Meinung der Finanzverwaltung nicht mehr entspreche. Der Mandant hat auch in seiner Einvernahme darauf hingewiesen, dass bei der letzten Abgabenprüfung im Jahr 2004 für den Zeitraum 2000 bis 2002, vorgenommen vom Finanzamt Baden/Mödling, zwar geringfügige Mängel und kalkulatorische Unsicherheiten zu Hinzurechnungen geführt haben, aber diese Hinzurechnungen bei gleicher Rechtslage zu keiner Bestrafung geführt haben, weder wegen Fahrlässigkeit noch wegen Vorsatz. Unser Mandant hat auch erklärt, dass er keinerlei Softwareupdates von der EDV-Firma erhalten hat und auch nicht darauf aufmerksam gemacht worden ist, dass das in Verwendung befindliche Erfassungssystem den gesetzlichen Vorschriften nicht mehr entspreche. In Anbetracht dieser besonderen Situation erscheint uns selbst eine fahrlässige Abgabenverkürzung nämlich grobe Fahrlässigkeit auszuschließen, da die Aufzeichnungen und deren Führung in gutem Glauben sowie dem Finanzamt vorgelegt, erstellt worden sind. Natürlich sind weitere Mängel vorgelegen, wie keine Inventuren bzw. keine vorgelegten Unterlagen für Jänner bis Mai 2011 die Schätzungsberechtigung ausweisen. Wir beantragen daher die strafbestimmenden Wertbeträge auf die von uns vorgenommenen Einwendungen zum Punkt Sachverhalt einzuschränken und nur von diesen ausgehend ein allfälliges Strafausmaß im Rahmen der Fahrlässigkeit vorzunehmen. Bezüglich der Bestrafung des Verbandes verweisen wir auf das laufende

Verfassungsgerichtshofverfahren und erlauben uns darauf hinzuweisen, dass unseres Erachtens die Verbandsverantwortlichkeit in der derzeitigen rechtlichen Situation verfassungswidrig ist und daher eine Bestrafung des Verbandes sowieso auszuklammern wäre."

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Rechtslage:**

*Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*Gemäß § 33 Abs. 2 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) oder b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.*

*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.*

*Nach § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0044).*

*Gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG sind für von der Finanzstrafbehörde zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden die §§ 2, 3, 4 Abs. 1, 5, 10, 11 und 12 Abs. 2 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes sinngemäß anzuwenden. Die Verbandsgeldbuße ist nach der für das Finanzvergehen, für das der Verband verantwortlich ist, angedrohte Geldstrafe zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen dieses Abschnittes, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.*

*§ 2 Abs. 1 Z. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG): Entscheidungsträger im Sinne dieses Gesetzes ist, wer Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist ist oder aufgrund organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht in vergleichbarer Weise dazu befugt ist, den Verband nach außen zu vertreten.*

*§ 3 Abs. 1 VbVG: Ein Verband ist unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 für eine Straftat verantwortlich, wenn*

1. die Tat zu seinen Gunsten begangen worden ist oder

2. durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen.

§ 3 Abs. 2 VbVG: Für Straftaten eines Entscheidungsträgers ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.

### **objektive Tatseite:**

Aufgrund des Akteninhaltes steht außer Streit, dass der Beschuldigte als damaliger Geschäftsführer die der GmbH auferlegte abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wahrzunehmen gehabt hätte. Allerdings ist es laut Feststellungen der Betriebsprüfung durch die teilweise chaotische Buchhaltung zur Abgabe unrichtiger Steuerklärungen gekommen bzw. hat er keine wahrheitsgemäß ausgefüllten Steuererklärungen abgegeben und wurden Umsatzsteuervoranmeldungen und/ oder Umsatzsteuervorauszahlungen nicht zum gesetzlichen Fälligkeitstag entrichtet oder eingereicht. Außer Streit steht, dass der Beschuldigte diese Handlungen als Entscheidungsträger des belangten Verbandes zugunsten des Verbandes unter Verletzung von den Verband treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen begangen hat.

Dem BP-Bericht vom 9. Dezember 2014, ABNr.: 12, ist dazu Folgendes zu entnehmen:

„TZ 1: Fehlende Umsätze Zeitraum 01-05/2011

Für den Zeitraum 01-05/2011 wurden monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht. Die gemeldeten Bemessungsgrundlagen finden jedoch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2011 keine Berücksichtigung. Seitens der BP erfolgt die Berücksichtigung im wiederaufgenommenen Jahresbescheid für das Jahr 2011 wie folgt:

Steuerliche Auswirkung:

Umsatzsteuer 2011 (Anmerkung: betrifft die Monate 1-5/2011)

steuerbarer Umsatz € 71.316,26

20 % Normalsteuersatz € 15.614,11

10 % Ermäßigter Steuersatz € 55.702,15

Vorsteuern (ohne EUSt) € 6.561,97

TZ 2: Kalkulatorische Differenzen:

Sachverhalt

Anlässlich der Kassennachschau am 11.08.2014 um 14:30 Uhr wurden seitens der Bp folgende Mängel im Zusammenhang mit der im § 131 BAO geforderten ordnungsgemäßen Buchführung festgestellt.

Mängel im Zusammenhang mit dem im Lokal befindlichen EDV-unterstützten Kassensystem "VITA Software Kanda":

- Verfahrensdokumentationen (z.B. Handbuch) konnten nicht vorgelegt werden



- das in der Kassenrichtlinie 2012 geforderte Formular E 131 zur Beschreibung der Sicherheitseinrichtungen gem. § 131 BAO konnte nicht vorgelegt werden
- Mehrfachausdrucke des Tageslosungsberichtes (wird zur Ermittlung der Tageslosung verwendet) konnten ohne Hinweis auf Versionsnummern für den 11.08.2014 angefertigt werden
- unterschiedliche Tageslosungsberichte in chinesischer Sprache und deutscher Sprache konnten angefertigt werden
- Stornobuchungen sind nicht dokumentiert, Löschen von Buchungen möglich, Rechnungen beinhalten keine Uhrzeit
- keine Sicherung der Daten
- keine Exportfunktion im Kassensystem vorhanden - daher kein Export des Datenerfassungsprotokoll möglich
- Tages-, Monats- und Jahresberichte beinhalten keine fortlaufende Nummerierung und keinen Hinweis auf Versionsnummern bzw. das Ausdrucksdatum/-zeit

#### Weitere Mängel in der Grundaufzeichnung

- (laufende) Inventuren werden nicht durchgeführt
- Arbeitsaufzeichnungen werden nicht geführt
- die Abrechnung mit dem Personal erfolgt nicht täglich
- keine Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch und Personalverbrauch
- keine tägliche Kassasturzermittlung
- keine Buchhaltungsunterlagen für den Zeitraum 01-05/2011 vorgelegt

#### Nicht verbuchte Wareneingangsrechnungen ("Schwarzeinkäufe")

- die Rechnung der Fa. H. Rechnungsbetrag1 netto 1.856,16 € 1.440 Liter Tafelöl)
- die Rechnung der Fa H. Rechnungsbetrag2 netto 124,39 € (div. „Fische und Kräuter)
- die Rechnung der Fa. E. Rechnungsbetrag3 netto 728,26 € (720 Liter Sonnenblumenöl)

#### Schätzungsmethode und Schätzungsgrundlage

Die Schätzung erfolgt unter Berücksichtigung der der BP vor Prüfungsbeginn und während der Prüfung vorgelegten Unterlagen sowie der bereits veranlagten Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 - 2012.

Zur Ermittlung der Schätzung werden die Methoden des inneren und äußeren Betriebsvermögensvergleiches angewendet. Auf berücksichtigungswürdige Tatsachen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wird seitens der Bp Bedacht genommen.

#### Ermittlung der Bemessungsgrundlagen

Da der Wareneinsatz (WE) nicht eindeutig ermittelt werden kann (keine Inventuren, Schwarzeinkäufe, keine Buchhaltungsunterlagen für den Zeitraum 01-05/2011), wird der

Wareneinsatz unter Berücksichtigung der vorliegenden Rechnungen im Schätzungswege ermittelt.

Seitens der BP wird der erklärte Gesamtwareneinsatz entsprechend (siehe Berechnung) erhöht. Aufgrund der, den Prüfungsjahren vorangegangenen Veranlagungsjahre, kann ein durchschnittlicher RAK (Rohaufschlagskoeffizient) von ca. 3,3 ermittelt werden (innerer Betriebsvermögensvergleich). Aufgrund von Erfahrungswerten und Vergleichen mit Betrieben gleicher Rechtsform und Umsatzhöhe kann von einem RAK von ca. 3,5 ausgegangen werden (äußerer Betriebsvermögensvergleich).

Seitens der BP erfolgt unter Abwägung von etwaigen Unschärfen und Unsicherheiten in der Kalkulation und der ermittelten RAK's eine pauschale Umsatzzuschätzung.“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden die diversen Problemfelder der abgabenbehördlichen Prüfung und dem damals aus Sicht der Betriebsprüfung bestehenden buchhalterischen Chaos nochmals ausgiebig erörtert, wobei zugestanden wird, dass von einem Steuerberater grundsätzlich erwartet werden kann, dass er die vorhandenen Umsatzsteuerzahlen korrekt zusammenrechnet. Allerdings kann auch von einem Geschäftsführer erwartet werden, dass er die Umsatzzahlen seiner Gesellschaft in ungefährender Höhe kennt und er deshalb sehen hätte müssen, dass in der Jahresumsatzsteuererklärung 2011 mehr als ein Drittel der Umsätze nicht erfasst wurden. Von einem Jahresumsatz von rund € 180.000,00 im Jahr 2010 ausgehend wurden im Jahr 2011 nur mehr rund € 117.000,00 (inklusive Eigenverbrauch € 7.000,00) erklärt, wobei € 71.316,26 nicht erfasst wurden.

Fest steht, dass es Schwarz-Rechnungen bei H. und E. gegeben hat z.B. über 1.440 Liter Öl, was beinahe einem Jahresverbrauch entspricht. Dass sich daraus ein nicht erklärter Umsatz ergibt ist wohl für jeden einleuchtend. Der erklärte Umsatz 2010 bis 2012 bleibt in etwa gleich, daher ist nachvollziehbar, dass die geringe Zuschätzung auf dem Verbrauch des "schwarz" gekauften Öls beruht. Ein Umsatzrückgang ist nicht ersichtlich und wurde auch nicht behauptet.

Allerdings sind aus dem Akt keine Hinweise für eine Schätzungsbefugnis für das Jahr 2010 zu entnehmen, sodass das Verfahren für eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2010 gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen war.

Zum behaupteten wahrscheinlich höheren Eigenverbrauch ist festzuhalten, dass für 2011 € 7.000,00 erklärt und berücksichtigt und für 2012 € 11.000,00 als Eigenverbrauch erklärt bzw. berücksichtigt wurden. Wenn der Eigenverbrauch damals höher gewesen wäre, hätte ihn der zuständige Steuerberater selbstverständlich in der korrekten Höhe erklärt. Das war nicht der Fall.

Zum Personalaufwand und der GPLA-Prüfung ist aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung festzustellen, dass in den gegenständlichen Zeiträumen Kontrollen der Finanzpolizei Baden (18.2.2010, 14:00 Uhr bzw. 9.5.2012, 11:15 Uhr) wegen illegaler Ausländerbeschäftigung durchgeführt wurden. Den Berichten über diese Amtshandlungen ist zu entnehmen, dass im Lokal des belangten Verbandes jeweils chinesische Personen

arbeitend angetroffen wurden, die weder bei der Sozialversicherung angemeldet bzw. noch im Besitz von arbeitsmarktrechtlichen Bewilligungen waren. Diese Aufgriffe haben schließlich zu einer Bestrafung wegen illegaler Ausländerbeschäftigung geführt.

Damit relativieren sich die Aussagen in der Beschwerde, die Hauptgesellschafterin hätte die Differenz zur selbst dargestellten Wochenarbeitszeit von 180 Stunden zur Gänze selbst erbracht. Schon in einer Vorprüfung wurde die GmbH darauf aufmerksam gemacht, dass keine Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeitsstunden vorhanden wären. Wenn trotz dieses Wissens keine Aufzeichnungen geführt werden, ist davon auszugehen, dass dies deshalb gemacht wurde, um die teilweise "schwarz" beschäftigten chinesischen Landsleute nirgends aufscheinen zu lassen. Es besteht daher keine Veranlassung, von den Berechnungen der GPLA-Prüfung bei eigenständiger Würdigung im Finanzstrafverfahren abzuweichen.

Nicht festgestellt werden konnte, dass verdeckte Ausschüttungen an den Beschuldigten erfolgt sind, sodass insoweit hinsichtlich des Verdachts der Verkürzung von Kapitalertragsteuern das Verfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen war.

Zu den Umsatzsteuerverkürzungen der Zeiträume Jänner 2013 bis Mai 2014 ist festzuhalten, dass diese im Rahmen der Betriebsprüfung nachvollziehbar festgestellt wurden. Da Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht waren kann als Grund für die Verkürzungen nur davon ausgegangen werden, dass nicht alle Unterlagen an den Steuerberater übermittelt wurden und daher nicht alle Lieferungen und Leistungen erfasst waren.

### ***Zur subjektiven Tatseite:***

*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.*

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG fordert, dass unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt wird.

Wesentliche Tatbestandmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind in subjektiver Hinsicht das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Unterlassung der Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Voranmeldungen und von Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen.

Ein Unternehmer bzw. der die steuerlichen Angelegenheiten eines Unternehmers wahrnehmende Geschäftsführer/Gesellschafter hat 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) selbst zu berechnen war.

Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfällt die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung.

Zudem hat der Unternehmer für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.

Auch zur subjektiven Tatseite ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Vorsatz eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters bedeutet, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur nach seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0062).

Der sogenannte bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260).

Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Angesichts des nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage für die verbleibenden Finanzvergehen abgegebenen Geständnisses und der bisherigen Verfahrensergebnisse ist der erkennende Senat davon ausgegangen, dass die jeweils geforderte subjektive Tatseite gegeben ist.

Aufgrund des Ergebnisses der mündlichen Verhandlung erübrigt sich auch die Durchführung der noch offenen Beweisanträge.

### **Zur Strafbemessung:**

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

*§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 sinngemäß.*

*§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.*

*Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den*

*Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen*

Hat der Täter wie im gegenständlichen Fall durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben und auch verschiedener Art begangen, ist gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG dabei auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei die Summe der sich aus den strafbestimmenden Wertbeträgen ergebenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

Gemäß der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sind.

Zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen gab der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung an, dass er monatlich € 1.300,00 verdient, kein Vermögen besitzt und geringe Schulden aufweist.

Bei der Strafbemessung wurden vom Spruchsenat als mildernd die teilweise erfolgte Schadensgutmachung, die Unschärfe bei der Schätzung und das teilweise abgelegte Geständnis bzw. den Beitrag zur Wahrheitsfindung, hingegen als erschwerend die Vorstrafe gewertet.

Aus dem Akt ergeben sich als weitere Milderungsgründe ein zwischenzeitiges Wohlverhalten des Beschuldigten, die zwischenzeitig erfolgte volle Schadensgutmachung, das in der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht abgegebene Geständnis und die vom Beschuldigten nicht zu vertretende überlange Verfahrensdauer, die laut Rechtsprechung des EuGH mit einem Abschlag von € 500,00 zu berücksichtigen war.

Als weiterer Milderungsgrund ist die Tatsache zu werten, dass es sich bei einigen Umsatzsteuerbeträgen (§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) nur um eine vorübergehende Verkürzung im Sinne des § 23 Abs. 2 2. Satz FinStrG gehandelt hat.

Unter Beachtung der geänderten Strafbemessungsgründe sowie der aktuellen wirtschaftlichen Situation war bei der neuen Anzahl an Milderungsgründen eine Reduzierung der Geldstrafe auf das im Spruch ersichtliche Ausmaß vorzunehmen. Einer weiteren Verringerung standen vor allem generalpräventive Gründe für Abgabepflichtige in vergleichbaren Verhältnissen und Situationen entgegen, um mögliche Täter/innen von der Begehung von Finanzvergehen abzuhalten.

Die obigen Ausführungen zu den Strafbemessungsgründen gelten auch für die im Spruch ersichtliche Reduzierung der Ersatzfreiheitsstrafe. Dabei kommt den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

Zunächst darf zur behaupteten Verfassungswidrigkeit der Verbandsverantwortlichkeit in der Beschwerde darf auf das zwischenzeitig vom Verfassungsgerichtshof erlassene Erkenntnis vom 2. Dezember 2016, G 497/2015-26, G 679/2015-20 verwiesen werden, mit dem Anträge auf Aufhebung des § 3 VbVG abgewiesen wurden.

Darin führte der Verfassungsgerichtshof auszugsweise wie folgt aus:

*3.2.2. Vor diesem Hintergrund behaupten die Antragsteller zunächst einen Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot (Art. 7 B-VG) und das daraus abzuleitende Schuldprinzip als "eines der wesentlichen Aufbauprinzipien einer rechtsstaatlichen Strafrechtsordnung", weil der Verband auf Grund seiner Verantwortlichkeit für Straftaten eines Entscheidungsträgers gemäß § 3 Abs. 2 VbVG für die Schuld eines anderen einzustehen habe und für diese sanktioniert werde, zumal nach dieser Bestimmung nicht einmal ein Organisations- oder Auswahlverschulden des belangten Verbandes vorliegen müsse. Auch sei es unsachlich, dass Verbände für Vorsatzdelikte ihrer Entscheidungsträger einzustehen hätten, obwohl die Verbandsverantwortlichkeit in den Gesetzesmaterialien mit dem Vorwurf der Fahrlässigkeit begründet werde.*

*Bei der Verantwortlichkeit von Verbänden für Straftaten von Mitarbeitern gemäß § 3 Abs. 3 VbVG werde nach dessen Z 2 auf das Verhalten eines Entscheidungsträgers abgestellt, wodurch ebenfalls eine verfassungsrechtlich verpönte Zurechnung fremden Handelns erfolge. Auch in diesem Zusammenhang fehle der Regelung insoweit die Sachlichkeit, als dem Verband im Fall einer Vorsatztat des Mitarbeiters gemäß Z 1 vorsätzliches Handeln angelastet werden könne, während auf Entscheidungsträgerebene gemäß § 3 Abs. 3 Z 2 VbVG bloß Fahrlässigkeitskomponenten verlangt würden.*

*3.2.3. Dieser Argumentation vermag der Verfassungsgerichtshof nicht zu folgen: Als von natürlichen Personen verschiedene Träger von Rechten und Pflichten sind juristische Personen rechtliche Konstruktionen, die - in gleicher Weise wie natürliche Personen - durch Teilnahme am Rechts- und Wirtschaftsleben bestimmte Zwecke verfolgen (VfSlg. 19.522/2011). Mit der Verbandsverantwortlichkeit hat der Gesetzgeber eine (neue) strafrechtliche Kategorie eigener Art geschaffen, die nicht am Maßstab des - von den beiden Antragstellern ins Treffen geführten - Schuldprinzips gemessen werden kann. Dieser verfassungsrechtliche Grundsatz (vgl. VfSlg. 15.200/1998) hat im Individualstrafrecht in Bezug auf natürliche Personen Geltung, nicht jedoch in Ansehung von rechtlichen Gebilden wie juristischen Personen. Ein verfassungsrechtliches Gebot, das den Gesetzgeber iZm der Sanktionierung von Verbänden an das Schuldprinzip bindet, lässt sich weder aus den genannten Garantien noch aus sonstigen verfassungsrechtlichen Vorgaben ableiten.*

*Allerdings sind iZm Taten von Entscheidungsträgern und Mitarbeitern jene allgemeinen Kriterien, die der Verfassungsgerichtshof bezüglich (insbesondere abgabenrechtlicher) Regelungen, die eine Haftung Dritter vorsehen, aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleitet hat - nämlich, dass gesetzliche Regelungen unsachlich sind, wenn sie einen Rechtsträger dazu verhalten, "für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet", also "für Umstände,*

*die außerhalb seiner Interessen- und Einflußsphäre liegen" (vgl. VfSlg. 5318/1966, 12.776/1991, 13.583/1993, 15.784/2000, 18.726/2009) - grundsätzlich auch für die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden beachtlich.*

*3.2.4. Vor diesem Hintergrund ist daher die Verantwortlichkeit einer juristischen Person für (rechtswidriges und schuldhaftes) Verhalten einer natürlichen Person aus verfassungsrechtlicher Sicht dann nicht zu beanstanden, wenn ein hinreichender Konnex zwischen der juristischen Person und jenen natürlichen Personen besteht, deren Verhalten ihr zugerechnet wird.*

*Diesen verfassungsrechtlich gebotenen Kriterien entsprechen aber die Regelungen des § 3 VbVG:*

*Die Verbandsverantwortlichkeit hängt nämlich in beiden Fallkonstellationen des § 3 VbVG - sowohl nach Abs. 2 (Entscheidungsträgersstat) als auch nach Abs. 3 (Mitarbeiterstat) - vom Vorliegen eines-der beiden (oder auch beider - wie im Fall G 697/2015 als möglich angenommen) in Z 1 und Z 2 des Abs. 1 festgelegten Merkmale (Tatbegehung zugunsten des Verbandes oder - wie im Fall G 497/2015 zugrunde gelegt - Verletzung von Verbandspflichten) ab, womit ein hinreichender Zusammenhang zwischen dem Verband und der Straftat hergestellt wird. Darüber hinaus verlangen die Regelungen für beide Fallgruppen - § 3 Abs. 2 VbVG im Hinblick auf die Verantwortlichkeit für eine Tat eines Entscheidungsträgers, § 3 Abs. 3 VbVG für eine Anlasstat eines Mitarbeiters -, dass ein Entscheidungsträger entweder die Tat selbst begangen oder die Begehung der Tat eines Mitarbeiters durch näher umschriebene Sorgfaltsverstöße zumindest erheblich erleichtert hat. Damit konkretisiert § 3 VbVG aber - in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise - sowohl den sachlichen Zusammenhang zwischen der Anlasstat und der Sphäre des Verbandes als auch die sachlichen Zurechnungsmerkmale zwischen der Anlasstat und den Verbandsorganen.*

*Da der Verband in jedem Fall (nur) durch seine Entscheidungsträger agieren kann, kommt in der Straftat eines Entscheidungsträgers die Verbandsverantwortlichkeit ohne weitere Voraussetzung zum Ausdruck, in der Straftat eines Mitarbeiters hingegen erst durch den die Tat zumindest wesentlich erleichternden Sorgfaltsverstoß eines Entscheidungsträgers, ohne dass es aus verfassungsrechtlicher Sicht eine Rolle spielt bzw. geprüft werden muss, ob allfällige weitere - an der Straftat unbeteiligte - Entscheidungsträger ein Fehlverhalten gesetzt haben oder nicht. Letztlich liegt es im Verantwortungsbereich des Verbandes, Entscheidungsträger auszuwählen, die für ein gesetzmäßiges Verhalten des Verbandes sorgen.*

*In dieser Ausgestaltung der Verbandsverantwortlichkeit liegt weder eine Zurechnung "fremder" Schuld noch eine Erfolgshaftung oder eine Schuldvermutung zu Lasten des Verbandes. Vielmehr ergibt sich die Verbandsverantwortlichkeit aus dem dargestellten Zusammenhang von Verband und Führungsebene und dem Umstand, dass der Verband stets nur durch Zurechnung des Handelns der Entscheidungsträger als eines seiner Organe handeln kann.*

Im Lichte dieser Ausführungen sieht der erkennende Senat keine Veranlassung für verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

Festzuhalten bleibt, dass keine Argumente vorgebracht wurden, dass der Beschuldigte damals kein Entscheidungsträger des belangten Verbandes gewesen wäre, somit die Voraussetzungen für die Bestrafung des Verbandes vorliegen, da die Taten zugunsten des Verbandes und unter Verletzung von den Verband treffenden abgabenrechtlichen Pflichten erfolgt sind.

### **Zur Strafbemessung des Verbandes:**

Ist ein Verband für eine Straftat verantwortlich, so ist gemäß § 4 Abs. 1 VbVG über ihn eine Verbandsgeldbuße zu verhängen.

Gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG sind Verbandsgeldbußen nach der für die Finanzvergehen, für die der Verband verantwortlich ist, angedrohten Geldstrafe zu bemessen. Dabei gelten die Bestimmungen des 1. Abschnittes des Finanzstrafgesetzes, soweit dieser nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar ist.

Hinsichtlich der Ausmessung der über den Verband zu verhängenden Geldbuße sind gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG die Bestimmungen des § 5 VbVG sinngemäß anzuwenden, wonach eine Geldbuße - neben den übrigen Strafzumessungsgründen, soweit diese nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind bzw. die Aspekte nicht bereits in die Abhängigkeit der Strafe von der Höhe der strafbestimmenden Wertbeträge Eingang gefunden haben - umso geringer zu bemessen ist, wenn der Verband nach der Tat erheblich zur Wahrheitsfindung beigetragen hat, er die Folgen der Tat gutgemacht hat, er wesentliche Schritte zur zukünftigen Verhinderung ähnlicher Taten unternommen hat sowie die Taten bereits gewichtige rechtliche Nachteile für den Verband oder seine Eigentümer nach sich gezogen hat.

Vom Spruchsenat wurde bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße gemäß § 5 VbVG i.V.m. § 28a FinStrG als mildernd die Unbescholtenheit, die teilweise erfolgte Schadensgutmachung und die Unschärfe bei der Schätzung, als erschwerend kein Umstand gewertet.

Allerdings ist im vorliegenden Fall zugunsten des Verbandes vor allem der Milderungsgrund des § 5 Abs. 3 Z 1 VbVG zu beachten ist, wonach der Verband schon vor Entdeckung der Taten Vorkehrungen zur Verhinderung solcher Taten getroffen hat, wurde doch (wieder der frühere) Steuerberater engagiert, gerade um die abgabenrechtlichen Pflichten auch korrekt erfüllen zu können.

Bei der Strafbemessung des belangten Verbandes waren neben dem bereits berücksichtigten Milderungsgrund der Schadensgutmachung (§ 5 Abs. 3 Z 4 VbVG) auch der Milderungsgrund des § 5 Abs. 3 Z 6 VbVG zu beachten, wonach die Tat bereits gewichtige rechtliche Nachteile für einen Eigentümer des Verbandes, hier den



Beschuldigten (der laut Firmenbuch Gesellschafter des Verbandes ist), nach sich gezogen hat, als erschwerend hingegen kein Umstand zu werten.

Als weiterer Milderungsgrund ist die Tatsache zu werten, dass es sich bei einigen Umsatzsteuerbeträgen (§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) nur um eine vorübergehende Verkürzung im Sinne des § 23 Abs. 2 2. Satz FinStrG gehandelt hat.

Aus dem Akt ergeben sich als weitere Milderungsgründe ein zwischenzeitiges Wohlverhalten des belangten Verbandes und die vom belangten Verband nicht zu vertretende überlange Verfahrensdauer, die laut Rechtsprechung des EuGH auch hier mit einem Abschlag von € 500,00 zu berücksichtigen war.

Unter Berücksichtigung der neuen Strafbemessungsgründe war unter Berücksichtigung der aktuellen wirtschaftlichen Lage (laut Geschäftsführer werden geringe Gewinne erwirtschaftet) die im Spruch ersichtliche Geldbuße angemessen, wobei bei Gesamtbetrachtung des Falles die Mindestgeldbuße unterschritten werden konnte.

### **Kostenentscheidung**

Die Verfahrenskosten von jeweils € 500,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a und b FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe bzw. der Geldbuße, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist. Kosten eines allfälligen Strafvollzuges werden zutreffendenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt.

### **Zahlungsaufforderung:**

Die Geldstrafe, die Geldbuße und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterung wäre beim Finanzamt einzubringen.

### **Zur Unzulässigkeit 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.

Da die Entscheidung nicht von einer Rechtsfrage abhängig ist, der grundsätzliche Bedeutung zukommt und die vom Verwaltungsgerichtshof nicht einheitlich entschieden

wurde (auf die oben zitierte entsprechende VwGH-Judikatur wird verwiesen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 8. Oktober 2019