

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

17.12.2009

Geschäftszahl

2009/16/0188

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Bayer, über die Beschwerde 1. des G S und 2. der S GmbH in P, beide vertreten durch Dr. Longin Josef Kempf und Dr. Josef Maier, Rechtsanwälte in 4722 Peuerbach, Steegenstraße 3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, Finanzstrafsenat Linz 10, vom 22. Jänner 2009, Zl. FSRV/0063-L/05, betreffend Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, zu Recht erkannt:

Spruch

Der in seinen Spruchpunkten 2. I) und II) angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Erstbeschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Erstbeschwerdeführer ist Geschäftsführer der Zweitbeschwerdeführerin, die ein Transportunternehmen betreibt.

Mit Erledigung vom 19. November 2004 verständigte das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Erstbeschwerdeführer davon, dass gegen ihn das Finanzstrafverfahren eingeleitet werde, weil der Verdacht bestehe, dass er vorsätzlich als abgabenrechtlich Verantwortlicher der Zweitbeschwerdeführerin Lohnsteuer für die Jahre 1998 bis 2003 in Höhe von EUR 97.555,06 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 1998 bis 2003 in der Höhe von EUR 27.297,02 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) und dadurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe.

Mit einer weiteren Erledigung vom selben Tag teilte die Finanzstrafbehörde erster Instanz der Zweitbeschwerdeführerin die Einleitung des obgenannten Finanzstrafverfahrens gegen den Erstbeschwerdeführer mit und zog diese gemäß § 122 Abs. 1 FinStrG diesen Verfahren zu, weil deren Haftung für die allfällige Geldstrafe (Wertersatz) gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG in Anspruch genommen werde solle.

Zu Beginn der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz brachte der Verteidiger des Erstbeschwerdeführers u.a. zur "Verschuldensfrage" vor, dass dieser im Detail die Verrechnung nicht mache. Dieser habe die Lohnverrechnung weitergegeben, weil im Unternehmen 200 bis 300 Dienstnehmer zu verrechnen seien. Die Kanzlei, inklusive Lohnverrechnung, werde von Frau St. geleitet.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. April 2005 - der Erstbeschwerdeführer war dieser Verhandlung ferngeblieben - erkannte die Finanzstrafbehörde erster Instanz u. a. den Erstbeschwerdeführer mit Erkenntnis vom selben Tag schuldig, er habe vorsätzlich als steuerlich Verantwortlicher der Zweitbeschwerdeführerin, mithin als Steuerpflichtiger, Selbstbemessungsabgaben, und zwar Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlägen in näher bezeichneter Höhe für die Jahre 1998 bis 2003 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und auch die Höhe der geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Grieskirchen Wels, nicht bekannt gegeben und er habe hierdurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Die Behörde verhängte hierfür über den Erstbeschwerdeführer eine Geldstrafe, für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe, und sprach die Haftung der Zweitbeschwerdeführerin mit dem Erstbeschwerdeführer für die Entrichtung der Geldstrafe nach § 28 Abs. 1 FinStrG aus. Schließlich verfügte sie eine Teileinstellung des Verfahrens.

Gegen dieses Erkenntnis erhoben - neben dem Amtsbeauftragten -

der Erst- sowie die Zweitbeschwerdeführerin Berufung, in der sie u. a. vorbrachten, es sei unstrittig, dass der Beschuldigte (der Erstbeschwerdeführer) mit der Lohnverrechnung nichts zu tun gehabt habe. Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe nicht dargelegt, auf Grund welcher Umstände dieser - obwohl er nicht die Lohnverrechnung durchgeführt habe - dennoch Kenntnis von der Nichtentrichtung der besagten Lohnabgaben gehabt haben solle, noch dazu Kenntnis von einer bestimmten Höhe der diesbezüglichen Nichtentrichtung, die ihm nunmehr im Rahmen des Spruchs des angefochtenen Erkenntnisses zur Last gelegt werde. Er könnte nur dann für die Nichtentrichtung der Lohnabgaben verantwortlich gemacht werden, wenn er von der Lohnabrechnung darüber informiert worden wäre, dass Verwaltungsstrafen in einer bestimmten Höhe Dienstnehmern ersetzt würden bzw. Aushilfen im Sinne des inkriminierten Tatvorwurfes bezahlt worden seien bzw. bestimmte Personen Sachbezüge im inkriminierten Ausmaß erhalten hätten und dessen ungeachtet er dies geduldet oder sogar angeschafft hätte. Dass dies der Fall gewesen sei, sei im angefochtenen Straferkenntnis nicht festgestellt worden. Im Ergebnis lägen auch keine entsprechenden Beweisergebnisse in dieser Hinsicht vor, sodass insbesondere - nicht zuletzt unter Anwendung des Zweifelsgrundsatzes - bei richtiger Beweiswürdigung davon auszugehen gewesen wäre, dass er keine Kenntnis davon gehabt habe bzw. jedenfalls keine Anweisungen in diese Richtung gegeben habe. Der Spruchsenat habe wesentliche, in der Verhandlung erörterte und vorgebrachte Tatsachen nicht berücksichtigt. Die aufgezeigte unzureichende Begründung sei darin zu erblicken, dass dieser eben nicht konkret, nachvollziehbar und mit logischer Begründung dargelegt habe, warum ungeachtet dessen, dass der Erstbeschwerdeführer mit der Lohnbuchhaltung nicht befasst gewesen sei, er dennoch Kenntnis von der Nichtentrichtung der Lohnabgaben in einer bestimmten Höhe - die wie oben aufgezeigt, nicht einmal festgestellt worden sei - in einem bestimmten Tatzeitraum gehabt haben solle und er im Sinne eines Vorsatzes die Nichtentrichtung ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, also nichts dagegen unternommen haben solle. Er habe dazu nachvollziehbar und plausibel vorgebracht, dass er mit diesen Dingen nicht befasst gewesen sei, sodass die Finanzstrafbehörde erster Instanz verpflichtet gewesen wäre, im Rahmen einer plausibleren Begründung darzutun, warum der diesbezüglichen Verantwortung nicht gefolgt werden könne.

In der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde am 11. Dezember 2008 wurden unter anderem der Erstbeschwerdeführer als Beschuldigter und Frau St. als Zeugin einvernommen.

Der Erstbeschwerdeführer gab zur Sache einvernommen u. a. an:

"Bw.: Mit der Lohnverrechnung habe ich an und für sich nichts zu tun. Die Lohnverrechnung in der Güterverkehrs GesmbH macht Frau Christine St. Vorhalt, dass Frau St. in der Güterverkehrs GesmbH als Prokuristin aufscheint und in mehreren Firmen des Bw. als Prokuristin oder Geschäftsführerin fungiert hat und ihr daher wohl eine über normale Firmenverhältnisse hinausgehende Berechtigung zukommen wird.

Bw.: Frau St. erstellt die monatlichen Meldungen. Die Überweisungen nehme im Regelfall ich vor. Es kann aber in den gegenständlichen Jahren Zeitphasen gegeben haben, in denen sie auch Meldungen und Überweisungen vorgenommen hat. Bei der Lohnsteuerprüfung war Frau St. anwesend, sie hat auch die Gespräche mit der Prüferin geführt.

Vorhalt des Prüfungsberichtes vom 28. Mai 1998, dass der Bericht die Unterschrift des Bw. trägt.

Bw.: Das kann schon sein. Konkret kann ich mich an die Prüfung nicht mehr erinnern.

...

AB: Sie sind der verantwortliche Geschäftsführer, haben Sie die Lohnbuchhaltung öfter kontrolliert?

Bw.: Nein, die Lohnbuchhaltung kann ich nicht kontrollieren, da mir die entsprechenden Kenntnisse fehlen.

AB übergibt Kopien ...

Verteidiger: Hat Frau St. von den Prüfungen berichtet?

Bw.: Frau St. hat mit mir darüber gesprochen und hat mir auch gesagt, dass das grundsätzlich so in Ordnung geht."

Frau St. sagte als Zeugin zur Sache u. a. aus:

"Ich war zwischen 18. Februar 1998 und 2001 Prokuristin der *Zweitbeschwerdeführerin*.

Dem wird entgegengehalten, dass die Löschung im Firmenbuch erst am 24. Juni 2006 erfolgt ist.

Zeugin: Ich bin im Jahr 2001 gleichzeitig aus sämtlichen Firmen des *Erstbeschwerdeführers* als Prokuristin ausgeschieden.

AB: Haben Sie am Prüfungsauftrag unterschrieben?

Zeugin: Ja. Ich war weiterhin bis 31. Dezember 2007 im Unternehmen beschäftigt. Ich weiß nicht, wieso die Löschungen erst so spät erfolgt sind. Ich habe in der Güterverkehrs GesmbH die Buchhaltung und die Lohnverrechnung gemacht. Für die Angestellten habe ich allein die Verrechnung gemacht. Ich habe auch die monatlichen Meldungen vorgenommen. Ich habe auch Überweisungen vorgenommen. Ich war am Firmenkonto zeichnungsberechtigt. Ich weiß, dass es bei diesen Unternehmen mehrere Lohnsteuerprüfungen gegeben hat. Ich habe auch die Gespräche mit den Prüfern geführt. Ich war auch mit der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1995 bis 1997 befasst. Mir ist bekannt, dass diese Prüfung zu Nachforderungen geführt hat. Konkret sind mir die Strafen erinnerlich. Zu diesem Punkt kann keine Abgabemeldung zum 15. des nächstfolgenden Monats erfolgen.

Da war ich immer der Ansicht, dass dann ein Prüfer kommt und eine Vereinbarung zu treffen ist, welcher Anteil der Lohnsteuer zu unterziehen ist. Eine Anpassung der Buchhaltungsführung nach den Feststellungen der Prüfung für die Jahre 1995 bis 1997 ist nicht erfolgt. Wir haben in der Lohnbuchhaltung keine Belege gesehen, die Fahrer kommen nicht direkt zu uns. Frau Stu. hat die Kassa verwaltet, der Fahrer kommt mit einer Strafe zu ihr und bekommt das Geld. Ich sehe dann nur die Buchungen. Es handelt sich teilweise auch um Strafen bei denen Belege von der BH kommen, diese Belege gehen an den zuständigen Sachbearbeiter. Die Sachbearbeiter haben jeweils bestimmte Verkehrsregionen zu betreuen haben. Der Sachbearbeiter entscheidet dann, ob Strafen zu bezahlen sind oder, ob sie im Rechtsmittelweg bekämpft werden. Ich habe nach der Lohnsteuerprüfung vom Mai 1998 nicht mit diesen Sachbearbeitern gesprochen.

Das System der Erfassung ist durchgängig bis 2003 gleich geblieben.

AB: Wer hätte mit den Sachbearbeitern sprechen müssen?

Zeugin: Das hätte man ohnehin nicht ändern können. Entweder ich oder der *Erstbeschwerdeführer* hätten mit den Mitarbeitern sprechen müssen. Man müsste sich jeden Beleg anschauen, das ist sehr viel Arbeit. Wir haben gemeint, wir warten bis der Prüfer kommt und akzeptieren dann eine vereinbarte Aufteilung. Es handelt sich nicht um eine kleine Firma.

AB: Was wäre passiert, wenn die Firma einmal nicht für jedes Jahr geprüft wird?

Zeugin: Das war nie der Fall. Ich bin davon ausgegangen, dass es immer irgendwann zu einer Versteuerung kommen wird.

..."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Amtsbeauftragten als unbegründet ab und gab der Berufung des Erstbeschwerdeführers teilweise wie folgt statt:

"I) Der *Erstbeschwerdeführer* ist schuldig, vorsätzlich als steuerlich Verantwortlicher der *Zweitbeschwerdeführerin*, mithin als Steuerpflichtiger, Selbstbemessungsabgaben, und zwar Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen für die Zeiträume 1998 bis 2003 nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und auch die Höhe der geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Grieskirchen Wels, nicht bekannt gegeben zu haben, und zwar

a) für Mai bis Dezember 1998, Jänner bis Dezember 1999 und Jänner bis Dezember 2000 Lohnsteuer in der Gesamtsumme von EUR 20.389,03; Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in der Höhe von EUR 4.285,37; Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen EUR 419,85;

b) für Jänner bis Dezember 2001, 2002 und 2003 Lohnsteuer in der Höhe von EUR 59.001,23, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in der Höhe von EUR 14.507,91 und von Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen in der Höhe von EUR 1.322,45.

Gesamthöhe: EUR 99.925,84

Der *Erstbeschwerdeführer* hat hiedurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von EUR 20.000,00 verhängt und gemäß § 20 FinStrG die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 2 (zwei) Wochen bestimmt.

Gemäß § 185 FinStrG werden die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Strafverfahrens mit EUR 363,00 bemessen.

II) Gem. § 28 Abs. 1 FinStrG wird die Haftung der *Zweitbeschwerdeführerin* für die Entrichtung der Geldstrafe ausgesprochen.

III) Hingegen wird das Verfahren betreffend vorsätzlicher Nichtentrichtung von lohnabhängigen Abgaben für die Monate Jänner bis April 1998 betreffend Lohnsteuer EUR 1.965,60, DB EUR 421,56 und DZ EUR 68,84 sowie von Teilbeträgen für die Jahre 2001-2003 (Faktum Sachbezug) betreffend Lohnsteuer in der Höhe von EUR 16.199,20, DB EUR 1.846,80 und DZ EUR 164,16 nach §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. a FinStrG eingestellt."

Begründend führte die belangte Behörde nach Darstellung des Verfahrensganges (Seiten 2-16 des angefochtenen Bescheides) in Ausführung eigener Erwägungen aus, zur Würdigung im Rechtsmittelverfahren verblieben folgende Nachforderungsbeträge (1998 bis 2000 in Schilling, 2001, 2002 und 2003 in Euro):

	"Jahr	L	DB	DZ
Strafen	1998	44.453,31	8.251,65	880,18
	1999	75.490,21	14.012,87	1.494,71
	2000	77.998,90	14.832,37	1.483,24
	2001	8.407,00	1.889,65	180,57
	2002	8.967,22	2.015,57	174,68
	2003	6.120,56	1.375,72	116,17
Aushilfen, Kraftfahrer und Ladetätigkeit	1998	36.688,47	9.150,90	976,09
	1999	22.944,94	5.722,96	610,45
	2000	50.030,54	12.798,10	1.279,81
	2001	5.646,08	1.707,17	163,12
	2002	6.451,72	1.950,76	169,07
	2003	3.964,86	1.198,83	101,24
Tz 5 (Konto 7305)	2001	19.442,99	4.370,21	417,60
Sachbezug PKW	2001	5.248,80	615,60	58,82
	2002	5.248,80	615,60	53,36
	2003	5.702,40	615,60	51,98

In objektiver Hinsicht liegen somit Verkürzungen von lohnabhängigen Abgaben für die einzelnen Jahre wie folgt dem Verfahren zu Grunde (alle Beträge in Euro)

Lohnabgaben 1998 bis 2000 L EUR 22.354,63, DB EUR 4.706,93, DZ EUR 488,69 2001 bis 2003 L EUR 75.200,43 DB EUR 16.354,71, DZ 1.486,61"

Nach Erörterung der Frage der Verjährung und Wiedergabe von Vorbringen führte die belangte Behörde weiter aus, im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat seien nunmehr der Erstbeschwerdeführer persönlich befragt und die Lohnsteuerprüferin sowie die für die Lohnbuchhaltung im Unternehmen verantwortliche Frau St. als Zeuginnen einvernommen worden:

"Vorweg ist dazu festzuhalten, dass der *Erstbeschwerdeführer* seit 24. Mai 1991 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der *Zweitbeschwerdeführerin* fungiert und Frau St. von 19. Februar 1998 bis 24. Juni 2006 als Prokuristin im Firmenbuch erfasst war.

Übereinstimmend haben beide Personen ausgesagt, dass die Lohnverrechnung im Tatzeitraum von Frau St. gemacht wurde. Es oblag grundsätzlich ihrer Verantwortung, dass zu den Fälligkeitsterminen Lohnabgaben berechnet werden. Hinsichtlich der Entrichtung dieser Selbstrechnungsabgaben waren jedoch geringfügige Differenzen in den Angaben festzustellen. So vermeinte der *Erstbeschwerdeführer*, dass er im Regelfall persönlich die Überweisungen vornehme, Frau St. sagte jedoch aus, dass sie über die Zeichnungsberechtigung am Firmenkonto verfügt habe und auch selbst Überweisungen vorgenommen habe. Aus der Verantwortungslinie des *Erstbeschwerdeführers* ergibt sich für den erkennenden Senat, dass er sich jedenfalls die Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der Entrichtung von lohnabhängigen Abgaben vorbehalten und die Verantwortung nicht vollinhaltlich an die Prokuristin übertragen hat (ob sie allenfalls einen Tatbeitrag zu verantworten haben kann, war im gegenständlichen Verfahren nicht zu prüfen), er also grundsätzlich als der für die Entrichtung der lohnabhängigen Abgaben der Gesellschaft Verantwortliche anzusehen ist.

Zur Würdigung der subjektiven Tatseite, nämlich der Kenntnis des *Erstbeschwerdeführers* von den ihn treffenden steuerlichen Verpflichtungen ist zunächst auf den Prüfungsbericht zur Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1995 bis 1997 und die dazu nach den Angaben in der mündlichen Verhandlung damals anlässlich der Prüfung geführten Gespräche einzugehen.

Der Bericht stammt vom 26. Mai 1998 und trägt die Unterschrift des *Erstbeschwerdeführers* somit ist dokumentiert, dass ihm der Inhalt und der Grund der Abgabennachforderungen bereits damals persönlich zur Kenntnis gebracht wurden. Schon im damaligen Prüfungsverfahren war die lohnsteuermäßige Erfassung der Aushilfen Fahrer und Ladetätigkeit und der Verwaltungsstrafen Grund einer bedeutenden Abgabennachforderung.

Der Verteidiger vermeinte zu diesem Vorhalt, dass es eine Einigung im Lohnsteuerprüfungsverfahren gegeben habe, diese Nachforderung zu keinem Strafverfahren geführt habe und der *Erstbeschwerdeführer* deswegen in seiner Vorgangsweise bestärkt worden sei.

Der *Erstbeschwerdeführer* ergänzte, dass es ewig gedauert hätte, die Unterlagen durchzusehen, sodass ein Kompromiss eingegangen worden sei und die Nachforderung aus prüfungsökonomischen Gründen akzeptiert worden sei. Außerdem sei er weiterhin der Rechtsansicht, dass Strafen nicht lohnsteuerpflichtig seien.

Auf die weiteren Befragungen, was konkret auf Grund der Beanstandungen in den Aufzeichnungen der Gesellschaft geändert worden sei und was sich der *Erstbeschwerdeführer* für den Fall, dass einmal nicht lückenlos jedes Jahr geprüft werde, vorgestellt habe, wie es zu einer ordnungsgemäßen Besteuerung kommen würde, gab er nur an, dass er vermeint habe, dass man wieder schätzen müsse.

...

Das Vorgehen, steuerrechtlich erforderliche Aufzeichnungen nicht zu führen, weil man sie für zu mühsam oder kostspielig hält, steht somit nicht im Einklang mit einer ordnungsgemäßen Wahrnehmung der Obliegenheiten eines Geschäftsführers.

...

Anders als im Abgabenverfahren sind jedoch im Finanzstrafverfahren Feststellungen dahingehend zu treffen, dass finanzstrafrechtlich zu verantwortende Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben.

...

Zur Behauptung des *Erstbeschwerdeführers*, es liege eine andere Rechtsansicht vor, wird im Allgemeinen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgabenhinterziehung verwiesen:

Dem Abgabenschuldigen steht es, ohne dass strafrechtliche Folgen eintreten frei, seine Rechtsansicht in den Abgabenerklärungen zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legen ...

Die Verpflichtung der Abgabenbehörde gemäß § 115 BAO, die für die Abgabepflicht wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu erforschen, enthebt den Abgabenschuldigen nicht der vollständigen Offenlegung der maßgeblichen Umstände ...

Es muss der volle und ganze Sachverhalt offen gelegt werden, erst dann kann die abweichende Rechtsansicht vertreten werden ...

Eine abweichende Rechtsansicht hätte somit umgelegt auf eine Finanzordnungswidrigkeit der Nichtentrichtung von Selbstberechnungsabgaben nicht zur Folge haben dürfen, dass gleich keine überprüfbaren Grundaufzeichnungen geführt werden. Die Argumentationslinie des *Erstbeschwerdeführers*, dass seiner Ansicht nach Strafen nicht lohnsteuerpflichtig seien, hätte nur dann Berücksichtigung finden können, wenn die Höhe der von ihm nicht lohnsteuerpflichtig behandelten Strafen aus seinem Rechenwerk ersichtlich gewesen wäre, die Rechtsansicht der österreichischen Finanzverwaltung hinsichtlich der Versteuerung von Strafen war ihm spätestens seit dem Abschluss der Vorprüfung am 26. Mai 1998 bekannt. Dass er trotzdem keine Veranlassung einer entsprechenden betrieblichen Vorsorge zur Erfassung ordnungsgemäßer Aufzeichnungen, wie sie nunmehr auf Grund des eingeleiteten Strafverfahrens vorgesehen und ermöglicht wurden, hat der Bw. selbst zugestanden.

In diesem Fall hat es der *Erstbeschwerdeführer* trotz nachweislicher Kenntnis von Nachforderungen aus dem gleichen Titel durch seine Unterschrift vom 26. Mai 1998 am Prüfungsbericht für die Jahre 1995 bis 1997, unterlassen die Aufzeichnungen hinkünftig so führen zu lassen, dass eine korrekte Abgabenermittlung zu den Fälligkeitstagen möglich ist. Wenn jemand aus seinen eigenen Aufzeichnungen nicht ableiten kann, in welchem Umfang am Fälligkeitstag Abgaben zu entrichten sind, dann nimmt er die zu niedrige Meldung und Entrichtung in Kauf.

Da ihm die Kenntnis seiner Verpflichtungen hinsichtlich der auf die Monate 1-4/1998 entfallenden Teilbeträge nicht nachgewiesen werden konnte, war das Verfahren für diese Zeiträume einzustellen.

Er hat es somit ernstlich für möglich gehalten, dass die Lohnabgaben zu den Fälligkeitsterminen zu niedrig berechnet und entrichtet werden und damit die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben bewirkt.

Anders verhält es sich nach Ansicht des Berufungssenates hinsichtlich des Faktums 'Sachbezug'. Es trifft zwar zu, dass es auch betreffend Privatnutzung von Kraftfahrzeugen der Gesellschaft in einem Vorprüfungsverfahren Beanstandungen gegeben hat, jedoch hat dazu Frau St. eindeutig ausgesagt, dass die drei Personen, die im Tatzeitraum mit Firmenautos gefahren sind, jeweils über eigene PKWs verfügt haben (der Sohn des *Erstbeschwerdeführers* konnte mit einem von dessen Privatautos fahren) und sie sie zudem ausdrücklich

darauf hingewiesen hat, dass Fahrtenbücher zu führen sind. Diesbezüglich ist somit nicht ersichtlich, dass es der *Erstbeschwerdeführer* ernstlich für möglich gehalten haben muss, dass steuerrechtliche Vorschriften weisungswidrig nicht eingehalten werden und lohnabhängige Abgaben nicht zu den gesetzlichen Terminen entrichtet werden.

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

..."

In der gegen diesen Bescheid - und zwar, wie dem Beschwerdevorbringen erschlossen werden kann, offenbar nur gegen die Spruchpunkte 2. I) und II) - erhobenen Beschwerde erachten sich die beschwerdeführenden Parteien in ihrem "subjektivöffentlichen, gesetzlich gewährleisteten Recht verletzt ..., entgegen der Bestimmung des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht wegen einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG bestraft zu werden, sowie nicht zur Haftung für die Bezahlung einer Geldstrafe herangezogen zu werden und weiters in ihrem Recht auf Nichtbestrafung mit einer Geldstrafe ..." verletzt; sie begehren die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Soweit die Beschwerde in ihrem III. Abschnitt, "Beschwerdegründe", unter Punkt 1.1.1. bis 1.1.12. (Seiten 9 bis 13 der Beschwerde) zum Teil unter Hinweis auf Literatur und Judikatur bloß leitsatzartige Rechtsthese aufstellt und resümierend meint, unter "Berücksichtigung oben dargestellter Rechtssituation" ergebe sich eine unrichtige rechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde, die - ausgehend von dieser unrichtigen rechtlichen Beurteilung - daher zu Unrecht zu einem verurteilenden Erkenntnis gelangt sei und insoweit mit der angefochtenen Berufungsentscheidung das erstinstanzliche Straferkenntnis daher zu Unrecht bestätigt habe, lassen diese Ausführungen jegliche konkrete Bezugnahme auf die Begründung des angefochtenen Bescheides vermissen und sind daher in ihrer Allgemeinheit nicht dazu geeignet, Bedenken gegen die Beurteilung der belangten Behörde aufzuzeigen.

Unter den Punkten 1.12.1. ff bringt die Beschwerde weiter zusammengefasst vor, die belangte Behörde habe den Einwand, wonach die Lohnverrechnung der Zweitbeschwerdeführerin nicht vom Erstbeschwerdeführer, sondern von der Kanzleileiterin St. realisiert werde, und die Aussage des Erstbeschwerdeführers, dass dieser mit der Lohnverrechnung nichts zu tun habe, im Rahmen der rechtlichen Beurteilung völlig unberücksichtigt gelassen, und zwar dahingehend, dass die Pflicht zur Meldung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben nicht vom Beschwerdeführer wahrgenommen worden sei, sondern tatsächlich von der Kanzleileiterin (Buchhaltungsleiterin) St. Die belangte Behörde, aber auch die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe keine konkrete Tatsachenfeststellung dahin getroffen, dass der Erstbeschwerdeführer zu den relevanten Tatzeitpunkten, somit spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit der verfahrensgegenständlich relevanten Selbstbemessungsabgaben bereits den Vorsatz gehabt habe, diese Selbstbemessungsabgaben nicht bekannt zu geben und zu entrichten. Die Behörde wäre dazu umso mehr verpflichtet gewesen, entsprechende Feststellungen zur subjektiven Tatseite zu treffen, da sich der Erstbeschwerdeführer dahingehend verantwortet habe, mit der Lohnverrechnung und mit den entsprechenden Meldungen an das Finanzamt grundsätzlich nichts zu tun gehabt zu haben, sondern diese Agenden vielmehr von der Buchhaltungsleiterin tatsächlich wahrgenommen worden seien. Die belangte Behörde habe nicht dargelegt, warum - obwohl die diesbezüglichen Agenden tatsächlich von Frau St. wahrgenommen worden seien - nach wie vor der Erstbeschwerdeführer allein für die Erfüllung der hier maßgebenden Pflichten verantwortlich gewesen sein solle. Selbst wenn aber eine solche Verantwortlichkeit anzunehmen gewesen wäre, hätte die belangte Behörde darlegen müssen, worin das Verschulden des Erstbeschwerdeführers gelegen habe, dass er trotz tatsächlicher Wahrnehmung dieser Agenden durch Frau St. und nicht durch ihn dennoch schuldhaft eine Verkürzung der Selbstbemessungsabgaben bewirkt und im Tatzeitpunkt hier ein Verkürzungsvorsatz aus seiner Seite vorgelegen habe. Ein nachträglicher Verkürzungsvorsatz reiche hier nicht aus. Vielmehr hätte der Verkürzungsvorsatz zu den Tatzeitpunkten festgestellt werden müssen. Damit sei der Beweislast der Finanzbehörde hinsichtlich des Vorliegens der subjektiven Tatseite nicht entsprochen worden.

Die belangte Behörde repliziert in ihrer Gegenschrift zur Frage der subjektiven Tatseite zusammengefasst, im angefochtenen Bescheid (Seite 22) sei sehr wohl festgehalten worden, dass der Erstbeschwerdeführer seit 24. Mai 1991 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Zweitbeschwerdeführerin fungiert habe. Im Anschluss an die Ausführung zu den handelsrechtlichen Positionen des Beschwerdeführers und von Frau St. werde im angefochtenen Bescheid auch ausführlich auf die Verfahrensergebnisse hinsichtlich der Aufgabenverteilung zwischen diesen beiden Personen eingegangen und deren Angaben vor der belangten Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung verwertet. Die Frage einer allfälligen Beitragsleistung von Frau St. zu einem vom Erstbeschwerdeführer begangenen Finanzvergehen sei im zweitinstanzlichen Finanzstrafverfahren nicht zu prüfen gewesen, dies wäre gegebenenfalls Aufgabe der Finanzstrafbehörde erster Instanz gewesen, innerhalb der Verfolgungsverjährungsfrist einen Strafanspruch gegen sie geltend zu machen. Auf Seite 26 des angefochtenen Bescheides würden die Hauptargumente für den Senat, den Erstbeschwerdeführer in den den zweitinstanzlichen

Strafaußpruch zu Grunde liegenden Fakten schuldig zu sprechen, zusammengefasst. In einem Satz ausgedrückt sei die belangte Behörde zur Überzeugung gelangt, dass der Erstbeschwerdeführer "es in Kenntnis der Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen in seinem Betrieb durch die Ergebnisse der Prüfung für Vorzeiträume (siehe Prüfbericht vom 27. Mai 1998 mit der Unterschrift des Bf., ...) weiterhin unterlassen hat, Abhilfe zu schaffen und damit billigend in Kauf genommen hat, dass die monatlich zu erstattenden Meldungen bzw. Einzahlungen zu niedrig sein werden".

Nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer und Vorauszahlungen an Abgaben 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 des Zahlungstermins für sich allein nicht strafbar.

Die Tatbestände der Finanzordnungswidrigkeiten in den §§ 49 bis 51 FinStrG sind nur dann zu ahnden, wenn sie vorsätzlich begangen wurden. Die Tathandlung nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG besteht in der Unterlassung der (vollständigen) Entrichtung oder Abfuhr der im Gesetz angeführten Abgaben über den fünften Tag nach Fälligkeit hinaus, ohne dass zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wird (vgl. *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Band I, Rz. 5 zu § 49 FinStrG).

Der für die Verwirklichung des Tatbildes des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erforderliche Vorsatz muss sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur auf die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termins für die Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben richten. Ob den Steuerpflichtigen an der Unterlassung der in der genannten Bestimmung als straffbefreiend normierten Meldung der geschuldeten Beträge an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist dagegen irrelevant (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Juni 2005, Zl. 2002/13/0172).

Wird die Versäumnis der Zahlungsfrist durch einen Arbeitnehmer ohne Zutun des Abgabepflichtigen verursacht, so kann dieser nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht bestraft werden, da diesem regelmäßig ein vorsätzliches Verschulden nicht zugerechnet werden kann. Ebenso wenig kann der mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen betraute Arbeitnehmer nach dieser Gesetzesstelle zur Verantwortung gezogen werden (vgl. *Fellner*, aaO, Rz. 18 zu § 49 FinStrG).

Vorsätzlich handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet.

Fahrlässig handelt nach Abs. 2 leg. cit., wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Dem Täter wird nach § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

Im zweiten Halbsatz des § 8 Abs. 1 FinStrG wird festgelegt, dass es für die Zurechnung eines vorsätzlichen Verschuldens genügt, dass der Täter die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der bedingte Vorsatz, der die "Untergrenze" des Vorsatzes darstellt, ist also dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, daher als naheliegend ansieht, und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist. Eventualvorsatz liegt nur dann vor, wenn der Täter zur Erreichung seines Zieles das Übel, das sich aus seinem Verhalten bzw. der Tat ergibt, in Kauf genommen hat. Auch der (bewusst) fahrlässig Handelnde kennt die Möglichkeit des Eintritts des schädigenden Erfolges, er lehnt diesen Erfolg jedoch ab und hält seinen Eintritt für wenig wahrscheinlich. Der für das "Sich-abfinden" in diesem Sinn erforderliche positive Willensentschluss muss in der Entscheidung stets durch entsprechende Sachverhaltsfeststellungen hinreichend untermauert werden. Mit der Formulierung "In-Kauf-nehmen" als Element des bedingten Vorsatzes wird nicht die Wissenskomponente, sondern die Willenskomponente umschrieben (vgl. wiederum *Fellner*, aaO, Rz. 15 bis 19 zu § 8 FinStrG).

Ein "Wissen-müssen" ist dem "Wissen" nicht gleichzuhalten, es schließt Fahrlässigkeit nicht aus und bedeutet damit rechtlich noch keine Bejahung eines dolosen Handelns (vgl. *Fellner*, aaO, Rz. 20a zu § 8 FinStrG).

Zu der - schon im Finanzstrafverfahren vom Verteidiger relevierten - Frage des mangelnden Verschuldens, respektive Vorsatzes des Erstbeschwerdeführers im Hinblick auf die von Frau St. wahrgenommene Lohnverrechnung im Unternehmen der Zweitbeschwerdeführerin traf die belangte Behörde die eingangs wiedergegebenen Feststellungen, wonach es "grundsätzlich ihrer Verantwortung" oblag, dass zu Fälligkeitsterminen Lohnabgaben berechnet würden. Hinsichtlich der Entrichtung dieser Selbstberechnungsabgaben seien jedoch geringfügige Differenzen in den Angaben festzustellen gewesen,

weshalb die belangte Behörde aus der "Verantwortungslinie" des Erstbeschwerdeführers ableitete, dass sich dieser jedenfalls die Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der Entrichtung von lohnabhängigen Abgaben vorbehalten und die Verantwortung nicht vollinhaltlich an die Prokuristin (Frau St.) übertragen habe, dieser also grundsätzlich als der für die Entrichtung der lohnabhängigen Abgaben der Gesellschaft Verantwortliche anzusehen sei.

Abgesehen davon, dass die belangte Behörde - im Rahmen einer nachvollziehbaren Beweiswürdigung - nicht darlegte, weshalb sie die ihrer Ansicht nach "geringfügigen Differenzen in den Angaben" im Ergebnis zu Lasten des Erstbeschwerdeführers würdigte, traf sie allein mit diesen teils rechtlichen Ausführungen noch keine Feststellungen über das Vorliegen eines Vorsatzes des Erstbeschwerdeführers im Zeitpunkt der ihm angelasteten fortgesetzten Begehung der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Auch die weitere, eingangs wiedergegebene Passage, wonach das Vorgehen, steuerrechtlich erforderliche Aufzeichnungen nicht zu führen, weil man sie für zu mühsam oder kostspielig halte, nicht im Einklang mit einer ordnungsgemäßen Wahrnehmung der Obliegenheiten des Geschäftsführers stehe, könnte allenfalls als Aussage dahingehend verstanden werden, dass dem Erstbeschwerdeführer Fahrlässigkeit in der Organisation des Rechnungswesens zur Last gelegt wird, ohne damit aber wiederum eine tragende Aussage über das Vorliegen eines Vorsatzes im besagten Sinn zu treffen.

Die belangte Behörde trifft auch in ihren weiteren Aussagen, wenn "jemand" aus seinen eigenen Aufzeichnungen nicht ableiten könne, in welchem Umfang am Fälligkeitstag Abgaben zu entrichten seien, dann nehme er die zu niedrige Meldung und Entrichtung in Kauf; er (hier gemeint: der Erstbeschwerdeführer) habe es somit ernstlich für möglich gehalten, dass die Lohnabgaben zu den Fälligkeitsterminen zu niedrig berechnet und entrichtet würden und damit die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben bewirkt werde, keine einen Schuldspruch nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG tragenden Feststellungen eines "zumindest" bedingten Vorsatzes des Erstbeschwerdeführers: Während sie im ersten Fall nicht sagt, ob auch gerade der Erstbeschwerdeführer die Verwirklichung des objektiven Tatbildes nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zumindest ernstlich für möglich gehalten habe, trifft sie zwar in ihrer zweiten Feststellung eine solche Aussage, enthält sich dort aber wiederum einer Aussage darüber, ob sich der Erstbeschwerdeführer, obzwar er eine Verkürzung der Lohnabgaben ernstlich für möglich gehalten habe, auch damit abfand, d.h. ob er es im Sinne der referierten Judikatur gewillt war, die Verwirklichung des Tatbildes hinzunehmen.

Soweit die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift ihre Überzeugung vom Vorliegen eines Vorsatzes nunmehr in einem Satz zum Ausdruck bringt, wonach der Beschwerdeführer es in Kenntnis von Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen in seinem Betrieb durch Ergebnisse der Prüfung von Vorzeiträumen weiterhin unterlassen habe, Abhilfe zu schaffen, und es damit "billigend" in Kauf genommen habe, dass diese monatlich zu erstattenden Meldungen bzw. Einzahlungen zu niedrig sein würden, sind solche, in der Gegenschrift nachgetragene Begründungselemente schon grundsätzlich nicht geeignet, Lücken in der Begründung des angefochtenen Bescheides auszufüllen, zumal die belangte Behörde selbst hier nicht davon spricht, dass es der Beschwerdeführer in Kenntnis der Unzulänglichkeiten in der Aufzeichnung in seinem Betrieb ernstlich für möglich gehalten habe, dass es zu einer nicht vollständigen Entrichtung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit dieser Abgaben kommen würde.

Da die belangte Behörde die Annahme eines Vorsatzes nach § 8 Abs. 1, § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG tragende Feststellungen unterließ, belastete sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit, weshalb dieser nach § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben ist.

Der Spruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG, insbesondere § 53 Abs. 1 leg. cit., in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Die Abweisung des Mehrbegehrens folgt daraus, dass - entgegen dem Kostenverzeichnis - nur eine Gebühr von EUR 220,- zu entrichten war und tatsächlich entrichtet wurde.

Wien, am 17. Dezember 2009