

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***1***, die Richterin ***2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 15. Juli 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 12. Dezember 2019 betreffend Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide betreffend Geltendmachung einer Haftung gemäß § 99 EStG 1988 für die Zeiträume 1-12/2008, 1-12/2009 und 1-12/2010 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. September 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***5*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung des Haftungsbescheides für den Zeitraum 1-12/2008 und 1-12/2009 in Höhe von 59.616,25 € Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.
- II. Die Beschwerde hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung des Haftungsbescheides für den Zeitraum 1-12/2010 in Höhe von 9.141,31 € wird als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 29.8.2016 wurde ein Prüfungsauftrag für die Vornahme einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO erlassen und ein namentlich bezeichnetes Prüfungsorgan bestimmt. Gegenstand der Außenprüfung waren: Prämie Forschung, Prämie Bildung, Kapitalertragsteuer,

Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Zusammenfassende Meldung, Prämie Auftragsforschung für die Zeiträume 2009-2014.

Mit Selbstanzeige vom 30.8.2016 wurden seitens der Bf. unter Punkt 1 „Notwendige Korrekturen betreffend die Abzugssteuer gemäß § 99 EStG wie folgt offengelegt:

„1.1 Darlegung und Offenlegung der bedeutsamen Umstände:

Im Zeitraum 2006 bis 06/2016 wurden der Bf. als aufnehmendes Unternehmen Arbeitskräfte von konzernexternen, ausländischen Unternehmen zur Erbringung von IT-Dienstleistungen (insb. Beratungsleistungen) überlassen.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben.

Da es sich im Falle der durch Bf. übernommenen Arbeitskräfte um kurzfristige und gewerbliche Personalgestellung handelte, wären diese Leistungen als inbound Passivleistungen einzustufen gewesen. Grundsätzlich wäre Bf. als Schuldner der Vergütung für diese Fälle zum Einbehalt, zur Abfuhr sowie zur Meldung der Abzugssteuer in Höhe von 20% der Vergütung bis spätestens 15. des Folgemonats verpflichtet gewesen.

In Vorbereitung auf die mit 30. August 2016 beginnende Außenprüfung wurde festgestellt, dass diese Abzugssteuerverpflichtung verabsäumt wurde.

Sicherheitshalber wurden sämtliche Fälle von Arbeitskräfteüberlassung bzw. -Vermittlung im Zuge der Berechnung der Abzugssteuer berücksichtigt. Daher behalten wir uns das Recht vor, diese Beträge nach genauer Sachverhaltsprüfung im Zuge der Außenprüfung bzw. im Rechtsmittelverfahren zu korrigieren.

1.2 Steuerliche Konsequenzen und Darlegung der Verfehlung

Der Abzugsverpflichtung wurde, wie oben dargelegt im Zeitraum 2006 bis 06/2016 nicht vollständig nachgekommen.

Grundsätzlich beträgt die Verjährungsfrist für die Abzugssteuer - soweit die Abgabe nicht hinterzogen ist - fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO) und beginnt mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 BAO). Der Abgabenanspruch entsteht für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerpflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 Z. 3 BAO). Die Verjährungsfrist beträgt lediglich für hinterzogene Abgaben (vorsätzliche Abgabenhinterziehung) zehn Jahre. Im vorliegenden Sachverhalt handelt es sich um Fahrlässigkeit, die maximal als grobe Fahrlässigkeit einzustufen ist. Die abgabenrechtliche Bemessungsverjährung ist sohin für nicht vorsätzlich hinterzogene Abgaben für die Jahre bis inklusive 2010 bereits eingetreten, weshalb die Abzugssteuer für diesen Zeitraum nicht mehr festgesetzt werden kann.

Die finanzstrafrechtliche Verjährung beträgt grundsätzlich fünf Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe

bedrohte Verhalten aufhört (§ 33 Abs. 1 und 2 FinStrG). Durch das wiederkehrende Setzen von strafbaren Handlungen könnte das Finanzamt die Ansicht vertreten, dass die finanzstrafrechtliche Verjährungsfrist noch nicht eingesetzt hat (§ 31 Abs. 1 FinStrG): „Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört.“ Bei Finanzvergehen, die in die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde fallen, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre verstrichen sind (§ 31 Abs. 5 FinStrG). Die finanzstrafrechtliche Verfolgungsverjährung ist sohin für die Jahre bis inklusive 2005 bereits eingetreten und die Finanzvergehen für diesen Zeitraum können nicht mehr verfolgt werden.

Demnach trifft die Bf. aus diesem Sachverhalt folgende Abzugssteuerverpflichtung, wobei für diese die Jahre 2006 bis 2010 bereits verjährt sind.

Subkontraktor	GJ 2006	GJ 2007	GJ 2008	GJ 2009	GJ 2010	Summe
S		254.794,97	6.752,53			261.547,50
B		200.664,13	28.856,25			229.520,38
B			32.030,72	88.599,12	36.746,57	157.376,41
B			23.000,00	12.150,00	8.960,00	44.110,00
C	130.666,56	1.450.052,70	76.992,70			1.657.711,96
H	35.631,63	173.252,93				208.884,56
I		18.680,18				18.680,18
R		58.905,00				58.905,00
T			29.700,00			29.700,00
Z	10.310,10	139.305,25				149.615,35
Gesamt Vergütung	176.608,29	2.295.655,16	197.332,20	100.749,12	45.706,57	2.816.051,34
Sicherheitszuschlag 20%	35.321,66	459.131,03	39.466,44	20.149,82	9.141,31	563.210,27
Gesamte Bemessungsgrundlage	211.929,95	2.754.786,19	236.798,64	120.898,94	54.847,88	3.379.261,61
Abzugssteuer	42.385,99	550.957,24	47.359,73	24.179,79	10.969,58	675.852,32
Gerundete Abzugssteuer	43.000,00	551.000,00	48.000,00	25.000,00	11.000,00	678.000,00

In den Berechnungen wurde vorsichtshalber ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 20% berücksichtigt und die Abzugssteuer in einem weiteren Schritt großzügig aufgerundet.

...

3.1 Abzugssteuer:

Die Abzugssteuer für den bereits verjährten Zeitraum 2006 - 2010 beträgt EUR 678.000 und der darauf entfallende Erhöhungsbetrag § 29 Abs. 6 FinStrG beläuft sich auf EUR 203.400. Für diese bemessungsverjäherte Abgabennachforderung samt Erhöhungsbetrag gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG von insgesamt EUR 881.400 stellen wir aufgrund der damit verbundenen Härte der sofortigen Entrichtung gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG in Verbindung mit § 212 BAO den Antrag auf Stundung bis zum Abschluss der Außenprüfung, wiewohl unseres Erachtens dieser Betrag nicht fällig ist, da dafür bereits Verjährung eingetreten ist.

...

Der Haftungsbescheid für den Zeitraum 1-12/2008, 1-12/2009 vom 15.11.2018 lautet wie folgt:

„Aufgrund des Zuflusses von Einkünften gemäß § 99 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) an den Empfänger (Steuerschuldner) wird Einkommensteuer (Abzugsteuer) geltend gemacht in der Höhe von 59.616,25 Euro.

Empfänger der Einkünfte gem. § 99 EStG (Steuerschuldner)	ESt-Betrag in Euro
S.	1.350,50
B.C. AG	5.771,25
B.B.S.E. Ltd.	24.125,96
B.G.C. GmbH	7.030,00
C.T.p.r. d.o.o.	15.398,54
O.A.A.G.	5.940,00

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 Bundesabgabenordnung (BAO) und § 224 BAO wird die zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer (§ 99 EStG 1988) verpflichtete Firma Bf. zur Haftung in der Höhe von 59.616,25 Euro herangezogen und wird aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern.

Begründung:

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Einkünfte (in den Fällen des § 99 Abs. 3 EStG 1988 die zum Steuerabzug zugelassene Person) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerbeträge iSd § 99 EStG 1988.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO sind Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß §§ 202 iVm 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Für die festgesetzten Zeiträume wurde noch kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben.

Die (weitere) Begründung ist der Niederschrift 28.05.2018 bzw. dem Bericht zur Außenprüfung vom 24.09.2018 zu entnehmen.

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO). Sie erfolgt im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen

Abzugsteuer sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe(n). Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe liegen nicht vor.

Rechtsmittelbelehrung:

...“

Der Haftungsbescheid für den Zeitraum für den Zeitraum 1-12/2010 vom 15.11.2018 lautet wie folgt:

„Aufgrund des Zuflusses von Einkünften gemäß § 99 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) an den Empfänger (Steuerschuldner) wird Einkommensteuer (Abzugsteuer) geltend gemacht in der Höhe von 9.141,31 Euro.

Empfänger der Einkünfte gem. § 99 EStG (Steuerschuldner)	ESt-Betrag in Euro
B.B.S.E. Ltd.	7.349,31
B.G.C. GmbH	1.792,00

...“

In der Tz. 1 des Außenprüfungsberichtes steht Folgendes:

„Im Zeitraum 2008 bis 2015 wurden der Bf. als aufnehmendes Unternehmen, Arbeitskräfte von konzernexternen ausländischen Unternehmen zur Erbringung von IT Dienstleistungen (Beratungsleistungen) überlassen (Subcontractors).

Die in der Beilage und in der Selbstanzeige angeführten Unternehmen/externe Mitarbeiter unterliegen auf Grund der vorgelegten Arbeitsverträge bzw. Gestellungsverträge der Abzugssteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG in Höhe von 20 % der Vergütung.

Grundsätzlich wäre die Bf. als Schuldner der Vergütung zum Einbehalt, zur Abfuhr sowie zur Meldung der Abzugssteuer bis spätestens am 15. des Folgemonats verpflichtet gewesen. Da dieser Abzugssteuerverpflichtung vom geprüften Unternehmen für die Zeiträume 2008 bis 2015 verabsäumt wurde, sind die offenen Steuerbeträge im Zuge Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG vom 30.08.2016 offengelegt worden.

Die verabsäumte Abzugssteuer wurde wie folgt berechnet: (Beilage)

Die in den Verträgen vereinbarten Stundensätze wurden mit den tatsächlichen geleisteten Stunden multipliziert.

Diese errechneten Bemessungsgrundlagen wurde dann der Abzugssteuer von 20 % unterzogen. In einer Stellungnahme vom 14.11.2016 durch den steuerlichen Vertreter (BDO Austria GMBH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien) Qualifizierung der abgeschlossenen Verträge mit folgenden Unternehmen B.IT s.r.o; G. Consulting Services GMBH

und M. IT Solution neu bewertet.

Nach genauer Prüfung der vorgelegten insbesondere der oben angeführten Verträge, ist mit Ausnahme der Fa. B.- IT s.r.o. lt. Außenprüfung von Gestellungsverträgen auszugehen, da die Merkmale der Gestellungsverträge gegenüber den Merkmalen von Werksverträgen weitaus überwiegen.

Insbesondere die Leistungen der Fa. "S." sind der Abzugssteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 verpflichtet. Die Nachzahlungen an Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG wird von der Außenprüfung wie folgt vorgeschrieben:

Aus verwaltungstechnischen Gründen werden die Jahre 2008 und 2009 mit Zustimmung der steuerlichen Vertretung im Jahre 2009 zusammengefasst.

	BMG	Steuer 20 %
2008/2009	298.081,32	59.616,26
2010	45.706,57	9.141,31
2011	788.276,73	157.655,35
2012	1.612.134,92	322.426,98
2013	2.098.398,03	419.679,60
2014	497.962,71	99.592,54
2015	388.006,94	77.601,38

“

Im Anschluss an die Außenprüfung beantragte die Bf. nach § 299 BAO die Haftungsbescheide 1-12/2008- 1-12/2009 und 1-10/2010 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes ersatzlos aufzuheben. In ihrer Begründung führte sie Folgendes aus:

„... Der Spruch des Haftungsbescheides ist im vorliegenden Fall nicht dem Gesetz entsprechend, weil dieses die Festsetzung einer Abgabe nach Ablauf der Verjährungsfrist verbietet.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Durch den Eintritt der Verjährung, die zu einem wesentlichen Teil im Rechtsschutzinteresse des Abgabenschuldners vom Gesetzgeber eingeführt wurde, erlischt das Recht des Abgabengläubigers, den Abgabensanspruch geltend zu machen. Grundsätzlich beträgt die Verjährungsfrist für die Abzugsteuer - soweit die Abgabe nicht hinterzogen ist - fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gem. § 208 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Der Abgabensanspruch entsteht für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerpflichtigen Einkünfte. Die Verjährungsfrist beträgt lediglich für hinterzogene Abgaben (vorsätzliche Abgabenhinterziehung) zehn Jahre.

Im vorliegenden Fall liegt jedoch keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vor, da die Abgabenbehörde weder in der Bescheidbegründung, noch im Bericht über die Außenprüfung die subjektive Tatseite festgestellt und keine Beweise zum Verdacht der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung vorgelegt hat. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind und somit die zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung gelangt, setzt laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung eine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Da es im vorliegenden Fall an einer eindeutigen, ausdrücklichen und nachprüfbaren bescheidmäßigen Feststellungen mangelt und die

Beurteilung der Vorfrage nicht ausdrücklich in der Begründung des Bescheides erfolgte, bleibt für die Ausdehnung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre gesetzlich kein Raum.

Im vorliegenden Fall gelangt daher die fünfjährige Verjährungsfrist zur Anwendung. Das Recht die Abzugssteuer festzusetzen, ist daher für die Jahre bis inklusive 2010 erloschen.

Im gegenständlichen Fall liegt keine geringfügige Rechtswidrigkeit vor.

...“

Im **angefochtenen Bescheid vom 12.12.2019** wurde der Aufhebungsantrag nach § 299 BAO abgewiesen. In ihrer Begründung führt die belangte Behörde Folgendes aus:

„ ...

Anders als die Antragstellerin sieht die Abgabenbehörde im Zusammenhang mit dem Spruch des Haftungsbescheides 01-12/2008, 01-12/2009 vom 15.11.2018 keine Rechtswidrigkeit. Im Besonderen geht die Behörde sehr wohl von einer willentlichen und wissentlichen Nichtabfuhr jener Abzugssteuer in Höhe von insgesamt EUR 59.616,25 aus, die dem oben genannten Haftungsbescheid zu Grunde liegt. Hinsichtlich einer vertiefenden Begründung dieser Feststellung, wird auf die ebenfalls am 12.12.2019 ergangene Beschwerdeverentscheidung betreffend die Beschwerde gegen den Bescheid vom 13.02.2019 über die Festsetzung eines Abgabenerhöhungsbetrages gemäß § 29 (6) FinStrG verwiesen. Somit hatte die Abgabenbehörde gemäß den Bestimmungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO sehr wohl das Recht, die verlängerte Verjährungsfrist anzuwenden beziehungsweise den antragsgegenständlichen Bescheid für die Jahre 2008 und 2009 zu erlassen.“

Der Berufungsvorentscheidung vom 12.12.2019 betr. Abgabenerhöhungsbetrag gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG, dessen Inhalt durch Verweisung Bescheidinhalt geworden ist, führte die belangte Behörde Folgendes aus:

Im Sinne einer umfassenden Betrachtung erfolgt im weiteren Verlauf dieser Beschwerdeverentscheidung dennoch eine Argumentation, die sich auf die Gesamtheit der selbst angezeigten Verkürzungen bezieht.

Feststellung des subjektiven Tatbildes:

Den Einwänden der Beschwerdeführerin folgend, wird an dieser Stelle zunächst der Behauptung widersprochen, es seien im Prüfungsverlauf weder Ermittlungen betreffend das subjektive Tatbild vorgenommen noch entsprechende Beweise aufgenommen worden. Fakt ist, dass hinsichtlich des zunächst als Verdacht geäußerten Sachverhaltes einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG in der Folge sehr konkret ermittelt wurde. Es wurden seitens der Außenprüfung die Kollegen der Steuerfahndung hinzugezogen, die wiederum in ständigem Austausch mit der Staatsanwaltschaft standen. Darüber hinaus wurden zwecks Beweisführung Beschuldigteneinvernahmen durchgeführt und protokolliert. Demnach gelangte die Abgabenbehörde sehr wohl zur Überzeugung, dass die selbst angezeigten Abgabenverkürzungen der Beschwerdeführerin willentlich und wissentlich erfolgten.

...

Im Anschluss werden beispielhafte Feststellungen dargelegt, aus denen unter anderen hervorgeht, warum es die Abgabenbehörde als erwiesen sieht, dass die selbst angezeigten Abgabenverkürzungen willentlich und wissentlich erfolgten.

Zunächst wird festgehalten, dass vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH vom 31.1.2018, Ra 2017/15/0059; 30.10.2003, 99/15/0098).

Aus § 29 Abs. 1 FinStrG ergibt sich, dass eine Verfehlung, wie die schuldhafte Begehung eines Finanzvergehens, in Form eines Anbringens des Selbstanzeigers darzulegen ist, um einen Strafaufhebungsgrund geltend zu machen. Die Bekanntgabe einer Verfehlung ist auch nicht Gegenstand der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§§ 119, 120 BAO), weil sie nicht von einer Abgabenvorschrift der BAO, sondern von einer Vorschrift des FinStrG verlangt wird. Daher ist nach den Vorgaben des Finanzstrafrechts eine über abgabenrechtliche Bestimmungen hinausgehende Darlegungsverpflichtung zu einem Fehlverhalten gegeben. Demnach kann nur jemand eine Strafaufhebung anstreben, der auch vermeint straffällig geworden zu sein.

Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass die Täterin den Steueranspruch kennt und weiß, dass sie unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. 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. Die Beschwerdeführerin handelte demnach sowohl hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtabfuhr der Abzugssteuer als auch hinsichtlich der unrichtig festgesetzten Verrechnungspreise mit Eventualvorsatz. Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass bei der Erstellung der jeweiligen Steuererklärungen die Qualifizierung der Gestellungsverträge ebenso thematisiert wurde, wie die Handhabung betreffend die Verrechnungspreise. Zudem ließ sich die Beschwerdeführerin dahingehend kompetent steuerlich vertreten, womit eine Unkenntnis sowohl hinsichtlich der Bestimmungen des § 99 EStG als auch betreffend die Vorschriften bezüglich Verrechnungspreise ausgeschlossen werden kann. Da somit einerseits die Problemstellungen offensichtlich waren und man sich andererseits einer qualifizierten steuerlichen Vertretung bediente, ist nach Meinung der Abgabenbehörde erwiesen, dass man es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

Schlussfolgerungen dahingehend, dass die festgestellten und selbst angezeigten Abgabenverkürzungen seitens der Beschwerdeführerin wissentlich und willentlich erfolgten, gehen zudem aus jenen Anzeigen hervor, die der Abgabenbehörde übermittelt wurden. Zunächst langte sowohl beim Finanzamt G. als auch beim Finanzamt G. U. ein mit 05.08.2016 datiertes und als Selbstanzeige bezeichnetes Schriftstück ein. In diesem Dokument wird der Behörde mitgeteilt, dass die Beschwerdeführerin durch künstlich niedrig angesetzte

Verrechnungspreise gegenüber der Konzernmutter 15 Millionen Euro nicht deklariert habe. Aus dieser Formulierung können Schlussfolgerungen hinsichtlich einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 (1) FinStrG gezogen werden beziehungsweise sind Irrtum oder leichte Fahrlässigkeit auf Basis einer derart dargelegten Geschäftsgebarung auszuschließen.

Dass jener Geschäftsführer, der in diesem Schreiben als Absender genannt wird, das Verfassen dieses Schreibens bestreitet, vermag die diesbezügliche Schlussfolgerung der Abgabenbehörde als Ausfluss der freien Beweiswürdigung nicht zu widerlegen. Es erscheint zwar glaubhaft, dass dieses Dokument nicht von der genannten Person geschrieben wurde, jedoch muss es sich beim Verfasser um eine hinsichtlich der Geschäftsgebarung informierte Person handeln. Aus Sicht der Abgabenbehörde ist dieses Schreiben somit zwar nicht als Selbstanzeige, sehr wohl aber als eine detailliert und plausibel formulierte anonyme Anzeige zu werten. Auch daraus geht das Argument hervor, wonach die steuerliche Problemstellung betreffend Verrechnungspreise im Unternehmen bekannt gewesen sein muss. Somit ist nach Meinung der Abgabenbehörde ein weiteres Mal erwiesen, dass man es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

Darüber hinaus wurden dem Außenprüfer mit Eingangsstempel der Großbetriebsprüfung vom 27.07.2017 zwei weitere Anzeigen mit nahezu identem Inhalt übermittelt. In diesen Schreiben wird thematisiert, dass es im Unternehmen Vertragsgestaltungen mit dem Ziel gegeben habe, keine Abzugssteuer zu entrichten. Als Verfasser dieser Dokumente wird „ein Mitarbeiter aus Graz“ genannt. Analog dem Schreiben vom 05.08.2016 gehen auch aus dieser Anzeige detaillierte Informationen, wie Schilderungen über Aufgabenverteilungen und Organisationsabläufe hervor, die eine Schlussfolgerung hinsichtlich einer willentlich und wissentlich herbeigeführten Abgabenverkürzung nahelegen. Auch diese Information, wonach innerhalb des Unternehmens Diskussionen über Vertragsgestaltungen mit ausländischen Arbeitskräften stattgefunden haben, belegen, dass man es durch ein Unterlassen einer sachgerechten steuerlichen Klärung zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

Weitere Schlussfolgerungen der Abgabenbehörde für eine wissentlich und willentlich herbeigeführte Abgabenverkürzung gehen aus der Einvernahme von Herrn Mag. W. hervor. Herr Mag. W. fungierte zu dieser Zeit als Geschäftsführer und gibt neben Aussagen, wonach er und Herr Gr. konzernintern mehrfach auf die Problematik der Verrechnungspreise hingewiesen haben, gemäß Seite 6 des Vernehmungsprotokolls beispielsweise an, man sei betreffend Abzugssteuern bereits im Vorfeld einer Betriebsprüfung im Jahr 2009 auf mögliche Konsequenzen aus der Bilanzposition Fremdleistungen hingewiesen worden. Die in dieser Einvernahme mehrfach getätigte Aussage, man habe sich letztlich auf die Konzernleitung beziehungsweise die deutsche Steuerabteilung verlassen, vermögen die in Österreich bewirkten Abgabenverkürzungen keinesfalls recht zu fertigen. Letztlich dokumentieren auch diese Aussagen, dass man unrichtige Verrechnungspreise nicht versehentlich ansetzte und eine

Entrichtung der Abzugssteuern nicht bloß „vergessen“ wurde, sondern das Wissen um etwaige steuerliche Folgen sehr wohl bekannt war. Resultierend daraus sieht es die Abgabenbehörde daher auch dahingehend als erwiesen, dass man es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

...

Zusammengefasst liegt nach Meinung der Abgabenbehörde betreffend jenen Teil des Abgabenerhöhungsbetrages, der aus den Feststellungen zu den Verrechnungspreisen resultiert, ein gültiger Rechtsmittelverzicht vor. Darüber hinaus erfüllt das Verhalten der Beschwerdeführerin die im Finanzstrafgesetz vorgegebenen Tatbilder in objektiver und subjektiver Hinsicht.

...“

In ihrer Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid führte die Bf. u.a. Folgendes aus:

„...“

Wir weisen nochmals darauf hin, dass der Abgabenanspruch für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerpflichtigen Einkünfte entsteht. Somit ergibt sich, dass jedenfalls alle Steuerabzugsbeträge deren Abgabenanspruch bis zum 15.11.2008 entstanden ist, aufgrund der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 verjährt ist, da das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruchs verjährt. Da der Haftungsbescheid 01-12/2008 am 15.11.2018 erlassen wurde, ist für alle bis 15.11.2008 entstandenen Abgabenansprüche - unabhängig von der Vorfrage einer allfälligen Abgabenhinterziehung - Verjährung eingetreten.

Für die nach diesem Zeitpunkt entstandenen Abgabenansprüche verweisen wir weiterhin zur Anwendbarkeit der zehnjährigen Verjährungsfrist auf unsere Ausführungen in den beiden Anträgen gem. § 299 Abs. 1 BAO. Mangels Erfüllung der subjektiven Tatseite, die ja in der Ausprägung des dolus eventualis („Abgabenhinterziehung“) vorliegen muss, kommt die verlängerte Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO nicht zur Anwendung. Besonders gilt zu beachten, dass die Abgabenbehörde erstmals im Bescheid über die Abweisung der Anträge nach § 299 Abs. 1 BAO überhaupt Stellung zur vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nimmt. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032). Eine erstmals im Bescheid über die Abweisung des Antrags gem. § 299 Abs. 1 BAO enthaltene Stellungnahme zur inneren Tatseite vermag diese im Haftungsbescheid fehlende Vorfragenentscheidung nicht zu ersetzen.

Im Übrigen hält die Abgabenbehörde fest, dass sie zur Überzeugung gelangt sei, dass die selbst angezeigten Abgabenverkürzungen der Beschwerdeführerin willentlich und wissentlich erfolgten. Dies mag sein, hat aber keine Aussagekraft hinsichtlich der inneren Tatseite. Eine Selbstanzeige ist auch für grob fahrlässig verkürzte Abgaben möglich, die zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben führen. Ferner ist auf den Vorhalt der Abgabenbehörde, wonach die Einstellung des Verfahrens gegen

die Beschuldigten nicht einem fehlenden Vorsatz geschuldet war, sondern deswegen erfolgte, weil die Voraussetzungen einer Selbstanzeige Vorlagen, zu entgegnen, dass dies auch keine Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Vorsatzes liefert. Genauso könnte auch leichte oder grobe Fahrlässigkeit vorliegen. Nach der Judikatur kann aufgrund der Einreichung einer Selbstanzeige auf die Verschuldensform nicht geschlossen werden (VwGH 16.12.1998, 96/13/0033), es sei denn, dass darin entsprechende Ausführungen vorgenommen werden - was aber konkret nicht der Fall ist. Selbst wenn aber in einer Selbstanzeige ein Schuldeingeständnis gesehen wird, so lässt dies keine Aussage zur Schuldform zu. Unser Klient weist aber ausdrücklich die Vorhaltung zurück, dass die Abgabenverkürzung willentlich und wissentlich erfolgte. Die in der Beschwerdevorentscheidung vom 12.12.2019 betreffend die Beschwerde vom 2.5.2019 über die Festsetzung eines Abgabenerhöhungsbetrages gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG ab S 4 enthaltenen nachträglichen Ausführungen zum Vorliegen eines Vorsatzes erscheinen nicht stichhaltig und teilweise auch nicht logisch (z.B. die Ableitung, dass eine kompetente steuerliche Vertretung zum Vorliegen eines Vorsatzes führen würde; dies könnte genauso für bloß fahrlässiges Verhalten sprechen). Im Übrigen wurde dem Abgabepflichtigen im Laufe des Verfahrens keine Möglichkeit gegeben, zu diesen Sachverhaltsfeststellungen Stellung zu nehmen, da ohne jegliche Begründung impliziert wurde, dass Vorsatz vorliege. Weiters wird seitens der Abgabenbehörde „als Ausfluss der freien Beweiswürdigung“ nunmehr festgestellt, dass das Dokument vom 5.8.2016 auf vorsätzliches Verhalten hinweise, obwohl dieses Schreiben nicht einmal von dem dort genannten Verfasser bzw. von dem Klienten stammt. Auch wurde offensichtlich im Zuge der Außenprüfung festgestellt, dass an diesen Vorwürfen wenig Substanz war - dies spricht de facto sogar gegen das Vorliegen von Vorsatz. Auch vermag die Vorhaltung, dass sich Geschäftsführer auf die rechtliche Abklärung der Verrechnungspreisthematik durch die Rechtsabteilung der Konzernmutter nicht verlassen dürfen das Vorliegen von Vorsatz nicht zu erhärten. Bei der Thematik der Verrechnungspreise handelt es sich um eine komplexe Thematik, die im Rahmen gewisser Bandbreiten Auslegungsspielräume zulässt. Im Übrigen würden wir zu den Vorhaltungen der Abgabenbehörde im Verfahrensverlauf bzw. der mündlichen Verhandlung im Detail Stellung nehmen.

Zusammenfassung und Antragstellung:

- Der Abgabenanspruch für Steuerabzugsbeträge entsteht im Zeitpunkt des Zufließens der steuerpflichtigen Einkünfte, weshalb jedenfalls alle Steuerabzugsbeträge deren Abgabenanspruch bis zum 15.11.2008 entstanden ist, aufgrund der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 verjährt ist.
- Für die nach 15.11.2008 entstandenen Abgabenansprüche findet die zehnjährige Verjährungsfrist mangels Erfüllung der subjektiven Tatseite keine Anwendbarkeit.
- Betreffend die zehnjährige Verjährungsfrist gilt besonders zu beachten, dass die Abgabenbehörde erstmals im Bescheid über die Abweisung der Anträge nach § 299 Abs. 1 BAO überhaupt Stellung zur vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nimmt. Eine erstmals

im Bescheid über die Abweisung des Antrags gern § 299 Abs. 1 BAO enthaltene Stellungnahme zur inneren Tatseite vermag die notwendige jedoch fehlende Vorfragenentscheidung nicht zu ersetzen.

- *Selbst angezeigten Abgabenverkürzungen wohnt nach herrschender Rechtsprechung keine Aussagekraft hinsichtlich der inneren Tatseite inne. Eine Selbstanzeige ist selbstverständlich auch für grob fahrlässig verkürzte Abgaben möglich.*
- *Dem Abgabepflichtigen wurde im Laufe des Verfahrens keinerlei Möglichkeit gegeben, zu diesen Sachverhaltsfeststellungen Stellung zu nehmen, da ohne jegliche Begründung Vorsatz impliziert wurde.*
- *Das Dokument vom 5.8.2016 vermag ebenso wenig auf vorsätzliches Verhalten hinzuweisen, da es weder von dem dort genannten Verfasser noch vom Klienten stammt. Im Gegenteil im Zuge der Außenprüfung wurde offensichtlich festgestellt, dass an diesen Vorwürfen wenig Substanz war - dies spricht de facto sogar gegen das Vorliegen von Vorsatz.*
- *Die Tatsache, dass sich Geschäftsführer auf die rechtliche Abklärung der Verrechnungspreisthematik durch die Rechtsabteilung der Konzernmutter nicht verlassen dürften vermag das Vorliegen von Vorsatz weiters nicht zu erhärten. Bei Verrechnungspreisen handelt es sich um eine komplexe Thematik, die insbesondere im Rahmen gewisser Bandbreiten stets Auslegungsspielräume zulässt.*

Aus diesen Gründen erweist sich der Spruch der abweisenden Bescheide als rechtswidrig. Das Recht zur Festsetzung von Abzugsteuern für den Zeitraum 2008 bis 2010 ist bereits verjährt. Die Verjährung hätte zudem bereits amtswegig wahrgenommen werden müssen.

...

Ferner stellen wir aufgrund der Tatsache, dass diese Beschwerde in wesentlichem Zusammenhang mit dem Vorlageantrag vom 15.07.2020 steht und eine gemeinsame Behandlung aus Gründen der Effizienz und Einfachheit der Verwaltung und sowie der Verfahrensökonomie gegeben ist, die Anträge auf mündliche Verhandlung, Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO sowie Entscheidung durch den Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO.“

Der Beschwerde vom 15.7.2020 wurde am 13.10.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und eine Gegenäußerung erstattet, die mit dem der Bf. zugestellten Vorlagebericht auch zugekommen ist. In dieser führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„ ...

Entschieden zurückgewiesen wird zudem der Einwand, man habe im Verfahrensverlauf nicht die Möglichkeit gehabt, zu Sachverhaltsfeststellungen Stellung zu nehmen. Letztlich wurde eine Schlussbesprechung abgehalten, eine Niederschrift angefertigt und diese seitens der Beschwerdeführerin auch unterschrieben.

Betreffend das Dokument vom 05.08.2016 wurde gar nicht behauptet, dass es vom genannten Verfasser oder dem Klienten stammt. Vielmehr wurde zugestanden, dass es nicht glaubhaft

erscheint, dass dieses Dokument von der genannten Person geschrieben wurde. Es muss sich nach Meinung der Abgabenbehörde jedoch beim Verfasser um eine hinsichtlich der Geschäftsgebarung informierte Person handeln. Dieses Schreiben war somit sehr wohl als eine detailliert und plausibel formulierte Anzeige zu werten. Anders als die Beschwerdeführerin, sieht die Behörde zudem in dargelegten konzerninternen Aussagen betreffend Problemstellungen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen jedenfalls Anhaltspunkte hinsichtlich der subjektiven Tatseite.

Die Beschwerdeführerin wendet in der Beschwerde die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO ein.

Hierfür wird auf die Entstehung des Abgabenanspruches im Fall eines Steuerabzuges gem. § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO Bezug genommen. Die Abzugsteuer nach § 99 EStG ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Abzugsteuer nach § 99 EStG hängt daher von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0046 zur KEST; vgl. BFG 13.1.2017, RV/7100885/2016). Die absolute Verjährung im Sinn des § 209 Abs. 3 BAO betreffend Einkommensteuer 2008 endete somit erst mit Ablauf des Jahres 2018.“

In der über Antrag der Bf. anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichts führte die Bf. ergänzend zu ihrer Beschwerde aus, dass die für den Zeitraum 1/2008 bis 18.11.2018 entstandene Abgabenansprüche gemäß § 209 Abs. 3 BAO absolut verjährt seien und führte hierzu das Erkenntnis des VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0025 ins Treffen. Zur Würdigung der subjektiven Tatseite des Vorliegens eines Hinterziehungsvorsatz wendet sie ein, es habe sich um die Rechtsfrage der richtigen zivil- und steuerrechtlichen Würdigung der abgeschlossenen Verträge gehandelt. Ebenso sei aus den vermeintlichen Selbstanzeigen vom 5.8.2016 und 27.7.2017 nicht abzuleiten, dass die betroffenen Werkverträge als Gestellungsverträge zu qualifizieren wären. Weiters bezieht sich die Bf. auf ihre von der Muttergesellschaft erhaltene Auskunft, dass keine Abzugsteuer abzuführen wäre. Zusammenfassend kommt sie zu Ergebnis, dass aus den vorliegenden Beweismitteln kein vorsätzliches Handeln abzuleiten sei und der Geschäftsführung das Thema überhaupt erst ab 2009 bekannt gewesen sei. Im Übrigen hätte die Prüfung der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse 2004-2008 und die Außenprüfung der Kommunalsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherung für die Jahr 2010-2013 diesen Punkt weiter aufgegriffen. Daher habe es sich um keinen offensichtlichen Fehler, sondern nur um eine unrichtig rechtliche Würdigung, die den prüfenden Behörden nicht aufgefallen sei, gehandelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt beruht in objektiver Hinsicht auf den aus der Selbstanzeige der Bf. vom 5.8.2016 übernommenen Daten und sind als unstrittig anzusehen. Im gegenständlichen Verfahren werden die Haftungsbeträge für die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für die Jahre 2009 und 2010 gesondert dargestellt, wobei sich aus der Rundung eine geringfügige Abweichung ergibt.

Entsprechend den nicht weiter bestrittenen Ausführungen der Bf. kann die grundsätzliche oder normale Verjährung mit Ende 2015 angenommen werden. Die von der Abgabenbehörde reklamierte längere Verjährungsfrist von zehn Jahren erfordert Feststellungen, wonach eine Abgabe vorsätzlich verkürzt wurde. Im Außenprüfungsbericht finden sich darüber keine Ausführungen. Erst im Beschwerdeverfahren verwies die belangte Behörde darauf, dass ihres Erachtens eine vorsätzliche Tatbegehung einer Abgabenhinterziehung vorliege und stützt sich dabei auf die bereits erwähnte Selbstanzeige und auf die von der Steuerfahndung durchgeführten Einvernahmen.

Von der Steuerfahndung wurde Frau S.E. in Beisein ihres Verteidigers und des Prüfungsorganes der Großbetriebsprüfung am 5.4.2017 zwischen 8:55 Uhr und 9:40 Uhr einvernommen, wobei einzelne Passagen hier wörtlich wiedergegeben werden:

„ ...

Frage: Bitte schildern Sie den Inhalt Ihrer Tätigkeit in den Jahren 2006 bis 2016?

Antwort: Anfangs machte ich allgemeine Finanztätigkeit wie Fakturierung, Reisekostenverwaltung, etc., und seit 2010 bin ich in der Bilanzierung tätig damit ist gemeint die Vorbereitung von Monats- und Jahresabschlüssen und auf Nachfrage ob ich mit der laufenden Verbuchung von Geschäftsfällen befasst bin, gebe ich an, dass dies nicht zu meinem Tätigkeitsbereich gehört.

Frage: Welche Ausbildung haben Sie für Ihre Tätigkeit absolviert?

Antwort: Die BHAK und dann den Buchhalterlehrgang am WIFI.

Frage: Wer waren bzw. sind Ihre unmittelbaren Vorgesetzten im Zeitraum 2006 bis 2016?

Antwort: Hr. Mag. W. im Finanzbereich sowie die weiteren Geschäftsführer und in weiterer Folge im Konzern die Finanzverantwortlichen.

Frage: Waren Sie im Zuge Ihrer Tätigkeit unmittelbar in Entscheidungen der Geschäftsleitung eingebunden?

Antwort: Nein

Frage: Wurden Ihnen hinsichtlich Ihrer Tätigkeit vom Vorgesetzten oder der Geschäftsleitung Weisungen erteilt - wenn ja in welchem Umfang?

Antwort: Die laufenden Tätigkeiten waren klar definiert, die Kontrolle meiner Tätigkeiten erfolgte direkt durch die Geschäftsführung oder eben vom Finanzverantwortlichen im Konzern.

Frage: Wer war Ihr direkter Vorgesetzter?

Antwort: Grundsätzlich war es Mag. W. für die laufenden Tätigkeiten, ansonsten aber natürlich auch die anderen Geschäftsführer.

...

Frage: Bitte schildern Sie den Inhalt Ihrer Tätigkeit in den Jahren 2006 bis 2016?

Antwort: Anfangs machte ich allgemeine Finanztätigkeit wie Fakturierung, Reisekostenverwaltung, etc., und seit 2010 bin ich in der Bilanzierung tätig damit ist gemeint die Vorbereitung von Monats- und Jahresabschlüssen und auf Nachfrage ob ich mit der laufenden Verbuchung von Geschäftsfällen befasst bin, gebe ich an, dass dies nicht zu meinem Tätigkeitsbereich gehört.

Frage: Welche Ausbildung haben Sie für Ihre Tätigkeit absolviert?

Antwort: Die BHAK und dann den Buchhalterlehrgang am WIFI.

Frage: Wer waren bzw. sind Ihre unmittelbaren Vorgesetzten im Zeitraum 2006 bis 2016?

Antwort: Hr. Mag. W. im Finanzbereich sowie die weiteren Geschäftsführer und in weiterer Folge im Konzern die Finanzverantwortlichen.

Frage: Waren Sie im Zuge Ihrer Tätigkeit unmittelbar in Entscheidungen der Geschäftsleitung eingebunden?

Antwort: Nein

Frage: Wurden Ihnen hinsichtlich Ihrer Tätigkeit vom Vorgesetzten oder der Geschäftsleitung Weisungen erteilt - wenn ja in welchem Umfang?

Antwort: Die laufenden Tätigkeiten waren klar definiert, die Kontrolle meiner Tätigkeiten erfolgte direkt durch die Geschäftsführung oder eben vom Finanzverantwortlichen im Konzern.

Frage: Wer war Ihr direkter Vorgesetzter?

Antwort: Grundsätzlich war es Mag. W. für die laufenden Tätigkeiten, ansonsten aber natürlich auch die anderen Geschäftsführer.

Frage: Wurde im Zuge Ihrer Buchhaltungstätigkeit die Problematik der Abzugssteuer bei der Personalgestaltung thematisiert? Waren Sie in die Problematik der Abzugssteuer eingebunden bzw. wurde diese mit der Geschäftsleitung diskutiert?

Antwort: Ich habe das nur am Rande mitbekommen, im Vorfeld der angesetzten Betriebsprüfung im Jahr 2016, ich kann dazu auch sagen, dass dieses Thema davor nicht unmittelbar in der Buchhaltungsabteilung behandelt wurde, sondern die haus- und

konzerninterne Rechtsabteilung die entsprechenden Verträge fertig vorbereitet und geprüft hat. Auf Nachfrage des Betriebsprüfers gebe ich an, dass das Thema der Abzugssteuer meiner Wahrnehmung nach Ende Juni, Anfang Juli bei uns im Haus diskutiert wurde. Frage: Haben Sie Weisungen erhalten wie diverse Buchungen vorzunehmen sind, wenn ja, von wem und in welchem Umfang, wenn nein, erfolgte die Verbuchung aufgrund Ihrer eigenen Entscheidung.

...“

Weiters wurde von der Steuerfahndung der damals für das Rechnungswesen zuständige Geschäftsführer Mag. W. am 7.4.2017 von 8:55 Uhr bis 11:15 Uhr in Beisein der Organe der Großbetriebsprüfung und des Steuerberaters Mag. K.H. (Vertrauensperson) als Beschuldigter einvernommen, wobei einzelne Passagen hier wörtlich wiedergegeben werden:

„ ...

Frage: Bitte schildern Sie Ihre berufliche Laufbahn bei der Bf. GmbH.

Antwort: Ich habe 1998 direkt nach meinem Studium direkt bei der Fa. Bf. als Leiter der kaufmännischen Abteilung begonnen. Im Jahr 2001 wurde mir dann Prokura erteilt, und schließlich wurde ich 2005 zum Geschäftsführer ernannt.

Frage: Welche Ausbildung haben Sie für Ihre Tätigkeit absolviert?

Antwort: Ich habe Betriebswirtschaft studiert.

Frage: Wer war in der Geschäftsführung für das Rechnungswesen verantwortlich?

Antwort: Seit der Übernahme der Bf. durch B. P. im Jahr 2005 hat sich der Bereich des Rechnungswesens so gestaltet, dass es von der Konzernmutter strikte Vorgaben gab, und bei der Bf. lediglich eine Controllingabteilung übrig geblieben ist. Für diesen Bereich in der Bf. war ich verantwortlich. Ich kann das so erklären, dass sämtliche Vorgaben das Rechnungswesen betreffend von der Konzernmutter aus Frankfurt gekommen sind. Es wurde von dort vorgegeben, dass monatlich Abschlüsse nach UGB und IFRS gemacht werden mussten. Auch wurde der jeweilige Wirtschaftsprüfer vorgegeben, und letztlich auch alles was den Bereich der Verrechnungspreise betrifft. Betreffend die Verrechnungspreise kann ich als Beispiel schildern, dass wenn ein Mitarbeiter der Bf. bei einer Schwestergesellschaft gearbeitet hat, er seine geleisteten Stunden direkt im SAP System erfasst hat, und das System daraufhin eine Rechnung mit dem vorgegebenen Stundensatz generiert hat. Der Einfluss der Bf. auf die Festlegung dieser Stundensätze war de facto nicht gegeben.

...

Frage: War Ihnen bei Ihren Ausscheiden (Beurlaubung) bekannt, dass bei den Contractor-Verträgen keine Quellensteuer abgeführt wurde?

Antwort: Das Thema Abzugsteuer war in Steuerabteilung in Deutschland glaublich seit dem Jahr 2009 ein Thema. Erklärend dazu kann ich angeben, dass die deutsche Steuerabteilung für alle Steuerangelegenheiten im GSA-Raum somit auch für die Bf. zuständig war.

Konkret war das wieder Hr. M.G. mit seinem Team. Von der Steuerabteilung kam die

Information an Bf., dass für jene Geschäfte die auf Basis des vom Konzern vorgegebenen Subcontractorvertrages keine Abzugsteuer in Österreich einzubehalten ist. Auf Nachfrage ob es eine dezidierte Anweisung gab, keine Abzugsteuer abzuführen, gebe ich an, dass es den Standpunkt gab, dass im Subcontractorvertrag es eine Bestimmung gab, dass die Auftragnehmer sich um die steuerlichen Belange selbst zu kümmern hatten. Es gab von diesen vorgegeben Subcontractorverträgen lediglich einen einzigen Fall, in dem diese nicht zur Anwendung kamen. Dies war im Jahr 2011 und betraf eine rumänische Firma. Wir haben damals mit Bf.- Rumänien abgerechnet, und haben diesen Sachverhalt der Steuerabteilung in Frankfurt zur Prüfung hinsichtlich der Abzugsteuer gegeben. Diesbezüglich müsste es bei der Bf. einen Mail-Schriftverkehr geben.

Frage: Bitte schildern Sie den Prozess zur Verbuchung von Eingangsrechnungen von Fremdleistern?

Antwort: Üblicherweise hat es ausgesehen, dass die Techniker der Bf. geäußert haben, welcher Fremdleister beauftragt werden sollen. In einem nächsten Schritt wurde von der Legalabteilung in F. (Deutschland) der entsprechende Vertrag aufgesetzt und auf Basis dieses Vertrages wurde die Leistung erbracht. Von Seiten der Bf. I. wurden die geleisteten Stunden laufend erfasst, und auf dieser Basis wurde am Ende die erhaltene Eingangsrechnung inhaltlich kontrolliert. Nach positiver Kontrolle wurde die Rechnung zur Zahlung freigegeben. Auf Nachfrage, wo diese Subcontracterarbeitnehmer tatsächlich tätig waren, gebe ich an, dass das von Fall zu Fall unterschiedlich war, und es sicherlich auch Fälle gab, in denen die Mitarbeiter nicht in Österreich tätig waren z.B. (direkt beim Kunden im Ausland). Jedenfalls muss die Bf. über solche Aufzeichnungen verfügen, aus denen auch der konkrete Arbeitsort hervorgeht.

Frage: Wurde das Thema der Abzugsteuer jemals in der Geschäftsleitung oder auch konzernintern diskutiert?

Antwort: Wie schon oben gesagt, gab es für uns die Information aus der Steuerabteilung, dass sämtliche steuerliche Verpflichtungen mittels des regelmäßig verwendeten Subcontractorvertrages auf den Auftragnehmer überwältzt wurden. Diese Information ergab sich aus der seinerzeitigen Betriebsprüfung 2009. Im Vorfeld dieser Prüfung haben wir uns mit dem Steuerberater vor Ort, Mag. Ro. von der St. W. vorbereitet, und dieser hat auf die möglichen Konsequenzen aus der Bilanzposition Fremdleistungen hingewiesen. Wir haben dann wiederum die deutsche Steuerabteilung. Wir haben dann wiederum die deutsche Steuerabteilung ersucht, dieses Thema zu prüfen. Am Ende haben wir die Information bekommen, dass für uns kein Handlungsbedarf besteht.

...“

2. Beweiswürdigung

Aus der Zeugenaussage der S.E. ergibt sich, dass diese dem für das Rechnungswesen verantwortlichen Geschäftsführer Mag. W. unterstellt war und auf dessen Anweisungen

handelte. Sie habe jedoch als untergeordnete Angestellte mitbekommen, dass das Thema Abzugssteuer zwar nicht in der Buchhaltungsabteilung unmittelbar behandelt wurde, aber in der haus- und konzerninternen Rechtsabteilung, die die entsprechenden Verträge vorbereitet und geprüft habe, ein Thema war. Damit kann ein grundsätzliches Wissen- und Problembewusstsein des verantwortlichen Geschäftsführungsorgans Mag. W. als vorausgesetzt angenommen und abgeleitet werden.

In ähnlicher Weise spricht auch die Beschuldigtenverantwortung des Geschäftsführers, wenn er angibt, dass das Thema Abzugssteuer in der Steuerabteilung in Deutschland seit dem Jahr 2009 ein Thema war. Dies wird auch in dem in der mündlichen Verhandlung erstatteten Vorbringen eingeräumt. Erklärend dazu gab er dazu an, dass die deutsche Steuerabteilung für alle Steuerangelegenheiten im GSA-Raum somit auch für die Bf. zuständig war. Daher ist für 2010 ein entsprechendes Verschulden anzunehmen.

Daraus ist zu schließen, dass das Wesen der Abzugsbesteuerung seit Jahren dem verantwortlichen Geschäftsführer bekannt war und er sich mit der Handlungsanweisung der Konzernleitung, dass die steuerlichen Belange auf die Werkvertragsnehmer überwält werden, zufriedengegeben und sich nicht mehr weiter darum gekümmert hat. Somit kann auf ein billigendes Inkaufnehmen des abgabenrechtlichen Erfolges eine Abgabenverkürzung eintreten zu lassen geschlossen werden. Die bloße Berufung darauf, er habe als Geschäftsführer lediglich als weisungsverpflichtetes Organ der Muttergesellschaft gehandelt, weil diese das so vorgegeben hatte, ist nicht weiter beachtlich. Damit ist der Steuerschaden durch seine Untätigkeit eingetreten. Abgesehen davon ist das maßgebliche Verschulden auch den dahinterstehenden Gesellschaftern (Obergesellschaft) zuzurechnen und hat in deren Sphäre stattgefunden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Gesetzliche Bestimmungen

EStG 1988

Höhe und Einbehaltung der Steuer

§ 100 (1) Die Abzugsteuer gemäß § 99 beträgt generell 20% und 25% bei Einkünften gemäß § 99 Abs. 1 Z 6. In den Fällen des § 99 Abs. 2 Z 2 beträgt die Abzugsteuer 35%, wenn der Steuerpflichtige eine natürliche Person ist, sonst 25%.

(2) Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte (in den Fällen des § 99 Abs. 3 die zum Steuerabzug zugelassene

Person) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

(3) Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, daß der Schuldner (in den Fällen des § 99 Abs. 3 die zum Steuerabzug zugelassene Person) die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

(4) Der Steuerabzug ist vom Schuldner vorzunehmen,

1. bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4 und 5 in jenem Zeitpunkt, in dem sie dem Empfänger zufließen,

2. bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 2 am Tag nach Aufstellung des Jahresabschlusses, in dem der Gewinnanteil ermittelt wird,

3. bei Einkünften im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 5 innerhalb von vier Monaten, nach Abschluss des Geschäftsjahres des ausländischen Immobilienfonds.

Verjährung

§ 207 BAO

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. **Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.** Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 208 BAO

Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;

c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;

d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;

e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

...

§ 209 BAO

(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) **Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).** In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

...

§ 299 BAO

Abs. 1: Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Abs. 2: Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Abs. 3: Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 8 FinStrG

(1) Vorsätzlich handelt, 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.

...

§ 33 FinstrG

(1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(2) ...

(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,

a) mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der

Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten,

b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,

c) mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden,

d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden,

e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde, oder

f) wenn auf einen Abgabenanspruch zu Unrecht ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht ganz oder teilweise nachgesehen wurde.

...

3.1.2. rechtliche Erwägungen:

Außer Streit steht, dass alle der hier in Rede stehenden Haftungsbescheide für Abzugssteuern nach § 99 EStG 1988 außerhalb der regulären fünfjährigen Verjährungsfrist ergangen sind.

3.1.1.1. Haftungsbescheid 1-12/2008 und 1-12/2009 vom 15.11.2018

Der hier zu prüfende Bescheid enthält eine zusammenfassende Festsetzung für Zeiträume aus zwei Kalenderjahren. Eine jahresweise geschweige denn monatsweise Trennung nach den einzelnen Abfuhrzeiträumen ist nicht möglich. Somit kann eine Prüfung von Zeiträumen, wo bereits die sog. absolute Verjährung eingetreten ist, nicht vorgenommen werden. In ähnlicher Weise hat bereits das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/210075/2020 vom 8.3.2021 (insbes. Seite 112) entsprechende Feststellungen vermisst und war nicht mehr im Stande entsprechende Erhöhungsbeträge nach § 29 Abs. 6 FinStrG für die nach § 99 Abs. 1 EStG 1988 festgesetzten Abgaben zu ermitteln.

Entsprechend der von der Bf. ins Treffen geführten Judikatur (VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0025, Rz. 29 wäre eine Überprüfung der Verjährung von Amtswegen, ab der Entstehung des einzelnen Abgabenanspruches vorzunehmen gewesen. Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO wären dies die Zeitpunkte der einzelnen zugeflossenen Einkünfte (§ 100 Abs. 4 Z 1 EStG 1988). Die Feststellung der einzelnen monatsweise entstandenen Abgabenansprüche konnten

weder dem erlassenen Bescheid noch dem in der Begründung verwiesenen Bericht über die Außenprüfung entnommen werden. In Tz. 1 dieses Berichts führt die belangte Behörde lediglich aus: „Aus verwaltungstechnischen Gründen werden die Jahre 2008 und 2009 mit Zustimmung der steuerlichen Vertretung im Jahr 2009 zusammengefasst.“ Eine Zusammenfassung kann nur dann vorgenommen werden, wenn eine Aufgliederung keine weitere rechtliche Relevanz hat.

Da sich der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grund als rechtswidrig erweist, war er aufzuheben. In diesem Erkenntnis war eine Erlassung einer Ersatzvorschreibung infolge bereits eingetretener (absoluter) Verjährung nicht mehr möglich.

3.1.1.2. Haftungsbescheid 1-12/2010 vom 15.11.2018

Strittig ist, ob die subjektive Tatseite, ob Vorsatz iSd § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt, wobei bedingter Vorsatz genügt. Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (VwGH 18.9.1991, 91/13/0064).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung ist nach § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz). Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (VwGH 27.2.1997, 95/16/0275; 16.12.1998, 96/13/0033; 30.10.2003, 99/15/0098). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (OGH 26.3.1982, 10 Os 35/82; VwGH 23.1.1970, 94/69).

Das Element des Wissens erstreckt sich auf die beim Täter vorhandene Vorstellung von der strafbaren Handlung sowie darauf, dass er sie als unrechtmäßig erkannt hat oder erkennen musste. Das Element des Wissens umfasst zwei Momente: Die Vorstellung von der Tat und das Wissen um deren Rechtswidrigkeit. Zu dieser ist es nicht erforderlich, dass er die Strafdrohung des Gesetzes oder gar die Gesetzesstelle selbst kennen müsste, es genügt vielmehr, dass er weiß, dass er etwas Verbotenes tut. Die Zurechnung der Tat zur Schuld setzt also bei

Vorsatzdelikten voraus, dass der Täter im Zeitpunkt des Handelns die Geschehensmomente kennt und vom Unerlaubtsein seines Verhaltens im Rahmen der Grundordnung des Gemeinwesens weiß (OGH EvBl 1974/46, *Fellner, Finanzstrafgesetz, Kommentar, § 8 Rz. 4*).

Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Aus dem Gesamtbild muss ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen gegeben sein (VwGH 22.11.1963, 22/62).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. sich damit abfindet (VwGH 8.2.1990, 89/16/0201; 31.1.2018, Ra 2017/15/0059). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass ein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (*Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216 und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung*). Auch bedingter Vorsatz setzt grundsätzlich eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 14.2.1984, 83/14/0105; VwGH 6.12.1990, 90/16/0064; BFG 24.3.2014, RV/110256/2013).

Vorsätzliches Handeln wiederum beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121, mwN; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292, mwN).

Der Schluss vom äußeren Tatgeschehen auf die subjektive Tatseite ist unter dem Aspekt der Begründungstauglichkeit keineswegs unzulässig, vielmehr bei leugnenden Angeklagten in aller Regel methodisch nicht zu ersetzen (OGH 2.7.2013, 13 Os 22/13d). Auf den Vorsatz kann also in der Regel nur aus äußeren Umständen geschlossen werden (VwGH 12.3.1991, 90/14/0137; 1.10.1991, 91/14/0096).

Die Feststellung der subjektiven Tatseite beruht selten auf sinnlich wahrnehmbaren Vorgängen, sondern vielmehr meist auf Schlussfolgerungen (OGH 10.3.1992, 14 Os 15/92).

Ein Notstand kann selbst durch einen Befehl des Dienstgebers nicht herbeigeführt werden. Voraussetzung für die Annahme eines entschuldigenden Notstands ist, dass die Gefahr des

Eintritts eines bedeutenden Nachteils psychologisch so eindrücklich ist, dass rechtswidriges Verhalten im besonderen Fall ausnahmsweise entschuldigt werden kann. Stellte der Dienstgeber dem Angeklagten weder ausdrücklich noch konkludent eine Beendigung des Dienstverhältnisses bei Beharren auf seiner Weigerung in Aussicht, kann von einem Notstand keine Rede sein (*Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz (23. Lfg 2017), § 10 FinStrG Rz 6*). Das Handeln auf ausdrückliche oder konkludente Weisung der Organe oder von Angestellten der Obergesellschaft vermag den verantwortlichen Geschäftsführer der inländischen Tochtergesellschaft nicht zu exkulpieren. Grundsätzlich entschuldigt Handeln auf Befehl den Täter bei Begehung einer Straftat nicht (OGH 22. 9. 1967, 12 Os 206/66 EvBl 1968/201 = RZ 1968/48). Die bloße Berufung darauf, er habe als Geschäftsführer lediglich als weisungsverpflichtetes Organ der Muttergesellschaft gehandelt, weil diese das so vorgegeben hatte, ist nicht weiter beachtlich.

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig hält. Die Sache, über die im Rechtsmittelverfahren gegen den den Antrag abweisenden Bescheid zu entscheiden ist, wird durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190; 26.11.2014, 2012/13/0123; LVwG NÖ 25.6.2018, LVwG-AV-63/001-2018; BFG 15.4.2019, RV/5101032/2011; 20.4.2021, RV/5101287/2018). Die Sache, über die im Verfahren über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid bzw. gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, ist bei der beantragten Aufhebung durch eine Partei im Aufhebungsantrag bzw. bei der amtswegigen Aufhebung durch die Abgabenbehörde im Aufhebungsbescheid festgelegt (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0170; 22.5.2014, 2011/15/0190). Im Rechtsmittelverfahren darf kein anderer Aufhebungsgrund herangezogen werden (VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116, Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 299, Tz. 28a, 43a).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Vorwiegend handelt es sich um Fragen der Beweismäßigkeit, denen keine grundsätzliche Bedeutung zukommt. Im Übrigen wird auf die oa. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Graz, am 10. Oktober 2023