

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, die Richterinnen Mag. Natascha Gassner, sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Mag. Eva-Maria Düringer und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Scheffelstraße 1, 6900 Bregenz, über die Beschwerden vom 19. Februar 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 13. Dezember 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 und 2011 sowie gegen Umsatzsteuer 2010 und 2011, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. März 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Bescheiden vom 13. Dezember 2019** hat das Finanzamt Feldkirch die **Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 und 2011 wiederaufgenommen**. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Die Wiederaufnahme gem. 303 (1) BAO war im Hinblick auf den mit Schriftsatz vom 14.2.2018 erstmalig dem Finanzamt zur Kenntnis gebrachten Sachverhalt der Manipulation von Getränkeautomatenabrechnungen aufgrund des Neuervorkommens von Tatsachen u. Beweismitteln, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, zu verfügen. Dem Finanzamt war bei Bescheiderlassung nicht bekannt, dass ein leitender Angestellter der Niederlassung in ***7*** durch Abrechnungsmanipulationen im Heißgetränke-Bereich die Umsatzerlöse verkürzte, indem er die Heißgetränke um einen höheren Preis (ca. 0,10 €) verkaufte und den Schwund von 1% auf 2% erhöhte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Das Ermessen war aufgrund der Höhe des hinterzogenen Betrages in der Weise zu üben, dass der*

Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit einzuräumen war. Da eine Abgabenhinterziehung vorliegt, kommt die verlängerte Verjährungsfrist gem. 207 (2) 2. Satz BAO zur Anwendung.

Im Übrigen wird auf die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid verwiesen.“

Mit **Bescheiden vom 13. Dezember 2019** hat das Finanzamt Feldkirch die **Umsatzsteuer für 2010 und 2011** neu festgesetzt.

In der Begründung hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Im Zuge der Selbstanzeige vom 14.02.2018 betreffend der Einkommensteuer 2008 bis 2016 von Ing. ***1*** ***2*** erlangte die Abgabenbehörde Kenntnis davon, dass es bei der Beschwerdeführerin zu Umsatzsteuerverkürzungen iHv 226.881,91 (2009), 228.178,35 (2010) und 229.500,72 (2011) gekommen ist.*

Entsprechend dem Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 23.06.2015 unterliegen 24,88% der Erlöse dem ermäßigten Steuersatz. Die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Getränkeerlöse werden daher um 51.614,41 (56.775,86 brutto) und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeerlöse um 142.835,41 (171.402,48 brutto) erhöht.“

In der Begründung hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Im Zuge der Selbstanzeige vom 14.02.2018 betreffend der Einkommensteuer 2008 bis 2016 von Ing. ***1*** ***2*** erlangte die Abgabenbehörde Kenntnis davon, dass es bei der Beschwerdeführerin zu Umsatzsteuerverkürzungen iHv 226.881,91 (2009), 228.178,35 (2010) und 229.500,72 (2011) gekommen ist. Im Jahr 2011 unterliegen laut Umsatzsteuerbescheid vom 23.06.2015 23,89% der Getränkeerlöse dem ermäßigten Steuersatz. Die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Getränkeerlöse werden daher um 49.841,75 (54.825,93 brutto) und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeerlöse um 145.562,32 (174.674,78 brutto) erhöht.“*

In den **Beschwerden vom 19. Februar 2020** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Die Beschwerdeführerin ist schuldloses Opfer einer gerichtlich strafbaren Tat: Ein Angestellter hat jahrelang Umsätze veruntreut. Die Beschwerdeführerin ist dadurch schwer geschädigt worden.

Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 2010 und 2011 ihre Umsätze nach bestem Wissen und Gewissen erklärt. Die Beschwerdeführerin ist Unternehmerin nach § 2 UStG und schuldet als solche die Umsatzsteuer für ihre Umsätze. Die Pflichten zur ordnungsgemäßen Voranmeldung und Jahreserklärung treffen die Beschwerdeführerin als Unternehmerin und Abgabenschuldnerin. Diese Pflichten hat die Beschwerdeführerin mit der Sorgfalt einer ordentlichen Unternehmerin erfüllt.

Die Beschwerdeführerin ist weder unmittelbare Täterin einer Abgabenhinterziehung noch Bestimmungstäterin noch Beitragstäterin.

Die Beschwerdeführerin ist somit nicht Vorsatztäterin einer Abgabenhinterziehung. Die Beschwerdeführerin ist vielmehr schuldloses Opfer einer Veruntreuung durch einen Angestellten. Die Beschwerdeführerin hat als Opfer einer gerichtlich strafbaren Handlung nicht eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung nach § 33 Finanzstrafgesetz zu verantworten.

Die Veruntreuung von Entgelten durch einen Mitarbeiter ist eine gerichtlich strafbare Handlung nach § 153 StGB. Diese Straftat ist allein vom Straftäter zu verantworten. Die Veruntreuung zielt auf eine vorsätzliche Bereicherung des Straftäters zu Lasten seines Arbeitgebers als Opfer dieser Straftat. Die Veruntreuung zielt nicht auf eine Abgabenhinterziehung durch den Straftäter: Der Straftäter will sich auf Kosten seines Opfers bereichern. Diese Bereicherung ist eine gerichtlich strafbare Handlung. Der Straftäter ist nicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen oder Umsatzsteuererklärungen seines Opfers verpflichtet. Die Zuständigkeit zur Erstellung von Abgabenerklärungen ist nicht im Aufgabenbereich des Straftäters gelegen.

Der Straftäter ist somit ausschließlich nach § 153 StGB strafbar, jedoch nicht nach § 33 Finanzstrafgesetz.

Der Beschwerdepunkt

Die Verjährungsfristen für die Umsatzsteuer der Jahre 2010 und 2011 betragen fünf Jahre. Die Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2010 und 2011 sind kraft Verjährung zu Unrecht erfolgt. Ebenso ist eine Wiederaufnahme der Jahre 2010 und 2011 betreffend Umsatzsteuer nicht gerechtfertigt.

Mangels einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung durch die Beschwerdeführerin greift die Regelverjährungsfrist von fünf Jahren und nicht die auf zehn Jahre verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben.

Die Begründung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.12.2007, 2006/15/0004 setzt die Verjährungsfrist von zehn Jahren für hinterzogene Abgaben einen Hinterziehungsvorsatz des Abgabenschuldners voraus. Ein solcher Hinterziehungsvorsatz fehlt im Beschwerdefall:

Die Beschwerdeführerin ist schuldloses Opfer einer Abgabenhinterziehung. Die Beschwerdeführerin ist weder unmittelbare Täterin noch Beitragstäterin noch Bestimmungstäterin einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Finanzstrafgesetz.

Die Umsatzsteuerschuld der Jahre 2010 und 2011 ist somit verjährt.

Zur Darlegung und Begründung der obigen Beschwerde-Ausführungen darf ich mich auf Herrn Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser berufen. Er hat in einer Abhandlung im SWK-Heft 18 vom 20. Juni 2013, Seite 841, zu dieser Frage seine treffliche Rechtsmeinung dargelegt.

Keine Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG

Im Anlassfall gilt nicht die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben, sondern die fünfjährige Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 erster Satz BAO. Im Hinblick auf die Umsatzsteuernachforderungen 2010 und 2011 wurde keine Abgabenverkürzung bewirkt.

Weder das umsatzsteuerpflichtige Unternehmen, noch deren Organe, und auch nicht der delinquente Dienstnehmer, haben bezüglich der nachgeforderten Umsatzsteuern 2010 und 2011 eine Abgabenhinterziehung begangen.

*Der untreue Dienstnehmer war sich nicht bewusst und hat es auch nicht für möglich gehalten, dass für die Umsätze, die er veruntreut hat, seine Dienstgeberin, die Fa. ***Bf1***, Umsatzsteuer abführen muss. Selbst die Prüfungsorgane des Finanzamtes Klagenfurt, die den untreuen Dienstnehmer, geprüft haben, waren zunächst der Meinung, dass der Dienstnehmer Schuldner der Umsatzsteuer auf die von ihm veruntreuten Umsätze sei.*

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG wurde nicht verwirklicht.

Untauglicher Versuch:

Falls der untreue Dienstnehmer der Meinung war, er persönlich wäre mit den von ihm veruntreuten Umsätzen umsatzsteuerpflichtig gewesen, hat er einen untauglichen Versuch zur Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG begangen.

Gemäß § 13 Abs.3 FinStrG sind der Versuch und die Beteiligung daran nicht strafbar, wenn die Vollendung der Tat nach der Art der Handlung oder des Gegenstandes, an dem die Tat begangen wurde, unter keinen Umständen möglich war.

Der untreue Dienstnehmer hätte irrtümlich strafbegründende Tatumstände als gegeben angenommen, die in Wirklichkeit nicht Vorlagen.

„Vermeint jemand bloß (irrig), Abgaben unter Verletzung einer -ihn tatsächlich nicht treffenden - abgabenrechtlichen Pflicht zu verletzen, fehlt es schon am Tatbestand, weshalb sich die Frage des (untauglichen) Versuchs gar nicht stellt.“ (Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG Bd 1 2018 Seite 295).

„In jenen Fällen, in denen die Tat infolge Untauglichkeit des Mittels oder des Tatobjekts von vornherein zum Scheitern verurteilt ist, spricht man von einem untauglichen Versuch. Ihrem Wesen nach sind sie Irrtumsfälle, die dem Tatbestandsirrtum des § 9 FinStrG entgegengesetzt sind. Dort irrt der Täter, indem er strafbegründende Tatumstände nicht erkennt, dagegen irrt er beim untauglichen Versuch, indem er strafbegründende Tatumstände als gegeben annimmt, die in Wirklichkeit nicht vorliegen.“ (Fellner, Kommentar zum FinStrG Band 1, 6. Aufl., 14 U).

Gesetzesinterpretation:

Obwohl im Anlassfall gar keine Abgabenhinterziehung gegeben ist, weder von der Abgabenschuldnerin, noch von deren Organen, noch vom untreuen Mitarbeiter, möchte ich im Folgenden auf die Auslegung des § 207 Abs.2 eingehen.

Nach wortwörtlicher Interpretation der Bestimmung des § 207 Abs.2 BAO müsste die Abgabenhinterziehung nicht vom Abgabenschuldner selbst begangen worden sein. Es kann aber nicht im Sinn des Gesetzes gelegen sein, dass ein Abgabenschuldner, der selbst keine Abgabenhinterziehung begangen hat und durch Betrügereien eines Mitarbeiters ohnehin schon geschädigt ist, in Bezug auf die Verjährung schlechter gestellt werde soll als ein Abgabenschuldner in einem Verjährungsfall, in dem keine Abgabenhinterziehung gegeben ist.

Die wortwörtliche Auslegung des § 207 Abs.2 BAO führt zu ungerechten, gleichheitswidrigen Ergebnissen. Nach sinngemäßer Auslegung dieser Bestimmung muss die Abgabenhinterziehung vom Abgabenschuldner begangen werden und nicht von Irgendjemand.

Rückwirkungsverbot:

Obwohl im Anlassfall im Hinblick auf die Umsatzsteuer gar keine Abgabenhinterziehung gegeben ist, weder auf Seiten der Abgabenschuldigen, noch auf Seiten des untreuen Dienstnehmers, möchte ich darauf hinweisen, dass die Übergangsbestimmung des § 323 Abs 27 rechts-, ja verfassungswidrig ist.

Mit dem StRefG 2005, BGBl I 2004/57 wurde die verlängerte Verjährungsfrist nach § 207 Abs.2 BAO auf sieben Jahre verkürzt. Die Siebenjahresfrist galt bis zum 31.12.2010.

Für die Umsatzsteuer-Ansprüche, die 2010 entstanden sind, müsste ohnehin noch die Siebenjahresfrist gelten, wenn, was im Anlassfall nicht gegeben ist, eine Umsatzsteuerverkürzung gegeben gewesen wäre.

Gem. § 323 Abs 27 BAO sind die §§ 207 Abs.2 und 209 Abs.4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl.I Nr. 105/2010 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist (BBKG 2010, BGBl I 2010/105). Diese Übergangsbestimmung des § 323 Abs.207 BAO ist verfassungswidrig!

Nach Art.7 Abs. 1 EMRK besteht ein Rückwirkungsverbot für mit gerichtlicher Strafe bedrohte Handlungen. Voraussetzung für die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO dass Abgaben hinterzogen wurden. Die Bestimmung knüpft somit an finanzstrafrechtliche Bestimmungen an. Selbst wenn die nachgeforderten Umsatzsteuern 2010 - von wem auch immer - hinterzogen worden wären, würden sie noch der „verlängerten“ Verjährungsfrist von sieben Jahren unterliegen. Der § 207 Abs. 2 BAO enthält eine strafrechtliche Komponente.

IV. Anträge:

1) Ich beantrage, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuern der Jahre 2010 und 2011 ist ebenso gesetzlich nicht gedeckt wie eine Nachforderung von Umsatzsteuer für diese Jahre. Die Umsatzsteuer der Jahre 2010 und 2011 ist verjährt.

2) Ich beantrage, die beeinspruchten Umsatzsteuernachforderungen 2010 in Höhe von € 33.728,53 und 2011 in Höhe von € 34.096,65 bis zur Erledigung der Beschwerde von der Einhebung auszusetzen.

3) Für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantrage ich, eine mündliche Verhandlung vor dem Vierersenat durchzuführen.“

Die Beschwerden wurden vom Finanzamt für Großbetriebe mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 28.06.2022** als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen führte das Finanzamt für Großbetriebe im Wesentlichen aus:

„Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin stellt Getränke- und Warenautomaten bereit und bietet deren Servicierung in unterschiedlichen Varianten an (Gerätebereitstellung, Befüllung, Reinigung, Abrechnung, etc). Mit Schriftsatz vom 14.02.2018 wurde von Herrn Ing. ***1*** am 20.02.2018 eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG an das Außenprüfungsorgan des für ihn zuständigen Finanzamtes Spittal-Villach übergeben. In der Selbstanzeige betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2016 wurde von Ing. ***2*** offengelegt, dass er in den Jahren 2008 bis 2016 für die Firma ***Bf1*** tätig war und die Niederlassung in ***7*** geleitet hat. Durch die in der Selbstanzeige näher beschriebene Vorgehensweise hat der leitende Angestellte die Manipulation von Getränkeautomatenabrechnungen offengelegt. Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Fall jedenfalls erfüllt, da Ing. ***2*** durch die Manipulation der Getränkeautomatenabrechnung dazu beigetragen hat, dass die steuerpflichtigen Umsätze der Firma ***Bf1*** unrichtig erklärt wurden und eine Abgabenverkürzung bewirkt wurde. Des Weiteren wird auf die Bescheidbegründung vom 13.12.2019 sowie den Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 07.01.2019 verwiesen.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen stützen sich auf die Aktenlage, insbesondere auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung der Jahre 2012-2016 sowie den Schriftsatz vom 14.02.2018 von Herrn Ing. ***1***, welcher am 20.02.2018 als Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG an das Außenprüfungsorgan des für ihn zuständigen Finanzamtes Spittal-Villach übergeben wurde. Gegen die getroffenen Sachverhaltsdarstellungen wurden im Rahmen der Beschwerde keine Einwände vorgebracht, somit gilt der Sachverhalt, wie dieser vom Finanzamt festgestellt wurde, als unstrittig.

Rechtliche Würdigung

In der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2011 sowie gegen die Bescheide betreffend Nachforderung einer Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2011 wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin nicht Vorsatztäterin einer Abgabenhinterziehung ist und dass sie nur ein schuldloses Opfer sei, das alle Pflichten erfüllt habe, weshalb aus ihrer Sicht kein Vorsatzdelikt vorliege. Mit dieser Ansicht verkennt die Beschwerdeführerin jedoch die Rechtslage.

Wie laut ständiger Rechtsprechung des VwGH bereits wiederholt klargestellt wurde, spielt es für die Beurteilung, ob eine Abgabe hinterzogen wurde, keine Rolle, ob der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat. (VwGH 24.3.1994, 92/16/0153; 16.12.2004, 2004/16/0146, 0147).

Die zehnjährige Verjährungsfrist gilt nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, 0276; 12.12.2007, 2006/15/0004). Diese Rechtsprechung des VwGH ist auch in der Literatur wiederzufinden (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 207, IV. Verjährung bei hinterzogenen Abgaben [Rz 16]).

Das Zusammenwirken mehrerer Personen an einer Tat wird gleich behandelt und erfolgt in der Form, dass die Tatbestände des Besonderen Teiles, die nur den unmittelbaren Täter nennen, durch § 11 FinStrG allgemein dahin erweitert werden, dass alle an einer Tat Beteiligten in

gleicher Weise als Täter behandelt werden müssen. Jeder Beitragende verwirklicht das gleiche Unrecht (Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG §11, Rz 1). § 11 FinStrG bringt daher eine Erweiterung des in- Frage kommenden Personenkreises in Fällen, in denen mehrere an einer Tat Zusammenwirken. Da die Täterschaftsformen vom Zusammenwirken ausgehen, bedingt das Vorliegen eines Beitragstäters auch einen unmittelbaren Täter.

Unmittelbarer Täter ist jeder, der eine dem Tatbild entsprechende Ausführungshandlung setzt (Reger aaO, § 11, Rz 8). Sonstiger Beitrag ist jede andere Handlung als die unmittelbare Ausführung, die ursächlich dafür ist, dass die Tat so abläuft, wie es geschieht. Es ist unerheblich, ob der unmittelbare Täter vorsätzlich, fahrlässig oder schuldfrei handelt (Reger aaO, § 11 Rz 15).

Strafbare Beitragstäterschaft ist damit ein Beitrag zu einer wenigstens objektiv strafbaren Ausführungstat (zumindest im Versuchsstadium), wobei qualitative Akzessorietät (dh. Abhängigkeit von Handlung/Unterlassung und Schuld des unmittelbaren Täters) abzulehnen ist (Dorazil/Harbich, 24. Lieferung, § 11, S 52 zur strafbaren Beitragstäterschaft. Wer einen anderen zu einem Finanzvergehen bestimmt oder sonst zu dessen Ausführung beigetragen hat, ist auch dann strafbar, wenn dem unmittelbaren Täter kein Vorwurf gemacht werden kann (Reger, aaO, § 11, Rz 5). Entgegen der Auffassung der Bf. wurde das Finanzvergehen somit selbst bei Unwissenheit der Bf. über die verkürzten Umsätze begangen.

Bereits die unvollständige oder unrichtige Angabe der Umstände oder Verhältnisse verletzt objektive Offenlegungs- und Wahrheitspflichten (objektive Tatseite). Zur Verwirklichung des § 33 Abs 1 FinStrG bedarf es zusätzlich einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung (subjektive Tatseite). Die abstrakte Eignung einer Verletzung erfüllt den Tatbestand der Abgabenverkürzung noch nicht, das Verhalten muss auch mit einer tatsächlichen Abgabenverkürzung einhergehen.

Die objektive Tatseite wird durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen verwirklicht.

Hat der Beitragstäter mit nachweisbarem Vorsatz gehandelt, wird die subjektive Tatseite der Hinterziehung erfüllt, die dem Beitragstäter auch zuzurechnen ist.

Soweit die steuerliche Vertretung dazu anführt, die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht könne nur der verletzen, den diese Pflicht treffe und es habe im vorliegenden Fall überhaupt niemand eine Abgabe hinterzogen, weil der Mitarbeiter durch die Veruntreuung von Entgelten eine gerichtlich strafbare Handlung nach § 153 StGB ausgeübt hat, ist auf die Kommentierung zu § 207 BAO zu verweisen. Auch nach Ritz, BAO 5. Aufl., § 207, Rz 16 gilt die zehnjährige Verjährungsfrist unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat (mit Verweis auf VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004). Im Erkenntnis des VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004 hält der VwGH explizit fest, dass die Verjährungsfrist unabhängig davon zur Anwendung kommt, welcher konkreten Person die Hinterziehung der Abgaben vorzuwerfen ist. Nicht nur der unmittelbare Täter begehe die strafbare Handlung, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, sie auszuführen oder sonst zu ihrer Ausführung beitrage (§ 11 FinStrG).

In einem ähnlichen wie dem vorliegenden Fall stellt das BFG folglich richtig fest:

„Damit ergibt sich, dass der Hinterziehungstatbestand -für die Verjährungsfrist - auch dann bei einem vorsätzlichen handelnden Beitragstäter verwirklicht werden kann, wenn der Steuerpflichtige keine Kenntnis von der Verletzung der Offenlegung hat.“ (BFG vom 24.10.2016,

RV/5100952/2016). Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass durch die vorsätzliche Handlung des Mitarbeiters, Herrn Ing. ***1*** ***2***, die zehnjährige Verjährungsfrist anzuwenden ist, ganz unabhängig davon, ob die Bf. zu diesem Zeitpunkt von den Verkürzungen wusste. Laut Entscheidung VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004 kommt es dabei nicht einmal darauf an, ob Sorgfalts- und Prüfpflichten erfüllt wurden.

Im vorliegenden Fall hat Herr ***2*** eine Untreuehandlung begangen, indem er die ihm dienstlich anvertrauten Gelder nicht an den Betrieb abführte. Diese Handlung hat letztlich zur Verkürzung der Umsatzsteuer geführt. Der Erfolgseintritt (der Hinterziehung der Bf.) war schon in der Untreuehandlung des Herrn ***2*** angelegt.

Damit ist ein gefahrenbegründendes Vorverhalten gegeben, das zur Garantenstellung führt und Herrn ***2*** verpflichtet hätte, das Nichtabführen der vereinnahmten Gelder der Bf. zu melden. Mit der Meldung an die Buchhaltungsabteilung hätte der letztlich eingetretene strafrechtliche „Erfolg“ - die Hinterziehung der Umsatzsteuer - vermieden werden können.

Aufgrund der Nichtvornahme der Meldung (der Unterlassung) ist Herr ***2*** als Beitragstäter anzusehen. Herr ***2*** war sich als Gebietsleiter dessen bewusst, dass er zu einer Meldung verpflichtet gewesen wäre. Er wusste von seiner Verpflichtung, hat diese ignoriert und hat damit die weiteren Folgen in Kauf genommen.

Ein tatbestandsmäßiger Erfolg ist zweifellos eingetreten: Aufgrund der verkürzten Erlöse wurden von der Bf. Steuererklärungen eingereicht, die eine Verkürzung der Umsatzsteuer beinhalteten.

Die objektive Tatseite der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs 1 FinStrG ergibt sich aus der Abgabe dieser unrichtigen Steuererklärung (s OGH 19.03.2009, 13 Os 105/08b: Die Abgabe einer unrichtigen Jahressteuererklärung bildet eine selbständige Tat).

Der Tatbeitrag - diesfalls das Unterlassen der Verständigung der Buchhaltungsabteilung von der Untreuehandlung (Wegnahme des Geldes) - war auch kausal für die Ausführung der Tat. Hätte Herr ***2*** die Verantwortlichen der Firma von der Erlösverkürzung verständigt, wären die Einnahmen von ihr rückgefordert und die Hinterziehung der Bf. vermieden worden. Durch die Unterlassung konnte die Rückfederung an Herrn ***2*** erst durch ein der Tat nachfolgendes Bekanntwerden im Jahr 2018 erwirkt werden.

Der bedingte Vorsatz muss die Kenntnis der Situation und die laienhafte Kenntnis des verkürzten Steueranspruchs betreffen. Der Nachweis des Vorsatzes wird als Indizbeweis geführt, da Handlungen oder Unterlassungen mit dem Ziel Abgaben zu verkürzen, meist auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang beruhen (Leitner/Toifl/Brandl, aaO, Rz 897 und 900). Es reicht aus, dass der Beitragstäter die Tat des unmittelbaren Täters ihrer Art nach und in groben Umrissen kennt (OGH 31.1.2006, 11 Os 26/05s: Mangels qualitativer Akzessorietät ist es ohne Bedeutung, ob der Ausführende rechtswidrig, vorsätzlich, fahrlässig oder sonst schuldhaft gehandelt hat) und die Tatbildverwirklichung ermöglicht, erleichtert, absichert oder sonst wie fördert (VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Kontext der Schulbildung des Angestellten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Gebietsleiter, dass er von der Steuerhinterziehung wusste und diese auch wollte (bzw. sich damit abgefunden hat). Als leitender Angestellter, der

mit der Führung einer Niederlassung und eines ganzen Verkaufsgebietes anvertraut war, wusste Herr ***2***, dass fehlende Einnahmen zu fehlenden Umsätzen des Unternehmens und verkürzter Umsatzsteuer führen würden. Mit der Wegnahme von Einnahmen hat er die Verkürzung der Umsatzsteuer in Kauf genommen. Der Wille des Herrn ***2***, falsche Umsatzzahlen abzuliefern und die vereinnahmten Gelder für sich zu behalten, hat daher nach Ansicht des Finanzamtes auch den Willen umfasst, einen Teil des Umsatzes der Firma zu verschweigen und damit die Umsatzsteuer zu verkürzen. Dass Herr ***2*** diese Verkürzung zumindest für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, ist dem gesamten Kontext seiner Tätigkeit zu entnehmen und wird auch durch die langjährige Verschleierung seiner Aktivitäten untermauert. Waren Herrn ***2*** die Abläufe (bis zur Umsatzverkürzung) geläufig und hatte er durch seine Tätigkeit den Zusammenhang zwischen Erlösen und Umsatz(steuer) erst einmal verinnerlicht, lässt sich eine Wegnahme betrieblicher Gelder nur in der Form denken, dass Herr ***2*** die Hinterziehung der Umsatzsteuer bei der Bf. zumindest in Kauf genommen und dies letztlich auch gewollt hat (damit seine eigene Untreuehandlung unentdeckt bleiben kann).

Die Verlängerung der Verjährungsfrist ergibt sich somit aus der Beitragstäterschaft des Herrn ***2*** in Verbindung mit der Hinterziehungshandlung des unmittelbaren Täters nach § 33 Abs 1 FinStrG.

Zu dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung, die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 27 BAO sei rechts- bzw. verfassungswidrig, wird auf das Erkenntnis VwGH vom 17.11.2020, Ra 2019/13/0067 hingewiesen. Die Rechts- bzw. Verfassungswidrigkeit des § 323 Abs. 27 wurde bereits wiederholt von Abgabepflichtigen vorgebracht und bisher von den Gerichten stets verneint. Weiters wird darauf hingewiesen, dass die Prüfung von Rechts- oder gar Verfassungswidrigkeiten nicht im Kompetenzbereich der Abgabenbehörden liegt. Für eine derartige Normprüfung ist die Vorlage an das Verwaltungsgericht notwendig.“

Im **Vorlageantrag vom 12. August 2022** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Zum Sachverhalt:

Das Finanzamt Feldkirch hat als Finanzstrafbehörde erster Instanz im Sommer 2019 gegen Herrn ***2*** unter der Strafnr.: ***SN*** wegen des Verdachtes von Umsatzsteuerhinterziehungen als Beitragstäter ein Strafverfahren eingeleitet. Mit Schreiben vom 08.07.2019 haben seine rechtlichen Vertreter in seinem Auftrag und in seinem Namen dazu Stellung genommen und u.a. ausgeführt:

„Keinesfalls ging er (der Beschuldigte) in diesem Zusammenhang jedoch davon aus, dass Einnahmen, welche gar nicht in die Verfügungsmacht seines Arbeitgebers gelangen und diesem sohin gar nicht zugeflossen sind, dennoch bei diesem zu einer Umsatzsteuerschuld geführt haben sollen. Diesen Umstand versteht er auch heute noch nicht. Er ging davon aus, dass diese Einnahmen ihm selbst als originäre Einnahmen zugerechnet werden und allenfalls bei ihm selbst zu einer Umsatzsteuerschuld führen können. ...“

Beweis:

Die zitierte Stellungnahme wird in Fotokopie diesem Schreiben beigelegt. Aufgrund dieser Stellungnahme wurde das Strafverfahren wegen Verdachtes der Abgabenhinterziehungen

gemäß §§ 11, 3. Fall, 33 Abs 1, 33 Abs 2 lit a FinStrG vom Finanzamt Feldkirch als Finanzstrafbehörde eingestellt. Dem Beschuldigten konnte im Hinblick auf die Umsatzverkürzungen kein Vorsatz nachgewiesen werden.

Gesetzliche Regelung:

Die maßgebliche Bestimmung des § 207 Abs 2 BAO lautet:

„Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.“

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

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG ist ein Vorsatzdelikt. Für die Verwirklichung des Tatbestandes nach § 33 Abs 1 FinStrG wäre zumindest ein bedingter Vorsatz erforderlich.

Zur rechtlichen Würdigung:

Im Anlassfall geht es um die Verkürzung von Umsatzsteuern der Jahre 2010 und 2011. Der Vorsatz zur Abgabenhinterziehung des Beitragstäters müsste sich auf die Verkürzung der Umsatzsteuernachzahlungen bezogen haben. Der Vorsatz müsste zu den Tatzeiten gegeben gewesen sein.

*Die Annahme, Herr ***2*** habe es zumindest für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass für die von ihm veruntreuten Umsätze das geschädigte Unternehmen umsatzsteuerpflichtig gewesen wäre, entspricht nicht den Tatsachen.*

*Die Erklärung, die Herr ***2*** der Strafsachenstelle beim Finanzamt Feldkirch abgegeben hat, ist jedenfalls glaubwürdiger als der leere Indizienbeweis, auf den die Beschwerdeentscheidung gestützt wird.*

Dass Gelder, die ein Dienstnehmer aus Erlösen der Dienstgeberin veruntreut hat, steuerrechtlich als Vorteile aus dem Dienstverhältnis eingestuft werden, ist für den Durchschnittsbürger schwer verständlich und unlogisch.

Die umfangreiche Rechtsprechung zu diesen Einstufungen beweist, dass sie selbst unter Fachleuten in Lehre und Rechtsprechung umstritten ist.

*Da kann man doch einem Laien nicht unterstellen, ihm hätte mit seiner Qualifikation als Außenstellenleiter diese Zurechnung bewusst sein müssen. Nach den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut ist es durchaus glaubwürdig, dass Herr ***2*** nicht vorsätzlich gehandelt hat.*

In der Stellungnahme des Beschuldigten vom 08.07.2019 wird dazu erklärt:

„Der Beschuldigte verfügt über keinerlei betriebswirtschaftliche Ausbildung, er ist Techniker (HTL-Ingenieur) und hat auch keine Kenntnisse von steuerlichen Zusammenhängen. Er weiß zwar, dass Einnahmen umsatzsteuerpflichtig sind, ist sich jedoch nicht klar darüber, dass auch fehlende Einnahmen zu einer Umsatzsteuerschuld führen können. Der Beschuldigte war niemals

in die Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen oder Abfuhr von Umsatzsteuervorauszahlungen an das Finanzamt involviert.“

*Selbst der Betriebsprüfer des Finanzamtes Spittal-Villach, der Herrn ***2*** zur Klärung des Sachverhaltes in dieser Angelegenheit geprüft hat, war zunächst der Ansicht, dass die von Herrn ***2*** veruntreuten Umsätze bei ihm und nicht bei der Dienstgeberin umsatzsteuerpflichtig seien. Wenn selbst ein fachkundiger Betriebsprüfer intuitiv diese Meinung vertreten hat, darf man das erst recht bei einem Laien annehmen.*

*Herr ***2*** hat in der zitierten Stellungnahme vom 08.07.2019 erklärt, dass er davon ausging, dass die veruntreuten Umsätze ihm selbst als originäre Einnahmen zuzurechnen waren und allenfalls bei ihm selbst zu einer Umsatzsteuerschuld führen hätten können. Für diese irrtümliche Meinung ist keine vorsätzliche Abgabenverkürzung möglich, weil kein finanzstrafrechtlicher Tatbestand erfüllt ist. Diesbezüglich lag bei ihm ein Irrtum bzw. ein untauglicher Versuch vor.*

Im Zweifel für den Angeklagten:

Bei der Frage, ob Vorsatz vorlag oder nicht, handelt es sich um eine strafrechtliche Frage. Damit nach § 8 Abs 1 FinStrG ein Vorsatz vorliegt, müssen das Wissen und Wollen der Tatbildverwirklichung gegeben sein. Die Beweislast liegt im Steuerstrafrecht bei der Finanzbehörde oder dem Gericht. Dem Beschuldigten müsste der Vorsatz - in einer alle Zweifel ausschließenden Weise – nachgewiesen werden. Das ist aus der Unschuldsvermutung nach Art. 6 EMRK abzuleiten. Es gilt der Grundsatz: „Im Zweifel für den Angeklagten“.

Anträge:

1) Ich beantrage, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Es ist nicht gerechtfertigt, die Veranlagungen zur Umsatzsteuer der Jahre 2010 und 2011 wieder aufzunehmen. Die Umsatzsteuer der Jahre 2010 und 2011 ist verjährt.

2) Ich beantrage, die beeinspruchten Umsatzsteuernachforderungen 2010 in Höhe von € 33.728,53 und 2011 in Höhe von € 34.096,65 bis zur Erledigung der Beschwerde von der Einhebung auszusetzen.

3) Ich beantrage, eine mündliche Verhandlung vor dem Vierersenat durchzuführen.“

Mit **Telefax vom 30. August 2023** ersuchte das Bundesfinanzgericht den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht eine genaue Stellenbeschreibung des Ing. ***1*** ***2*** im Streitzeitraum, sowie eine Aufstellung seiner Qualifikationen zu übermitteln.

Die am **01. Februar 2024 übermittelte Stellenbeschreibung** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Stellenbeschreibung Niederlassungsleitung Kärnten / Osttirol

*von Herrn Ing. ***1*** ***2****

Diese Position enthält unterstehende Aufgaben:

Leitung, Führung und Organisation der Niederlassung Kärnten / Osttirol mit ca. 30 Mitarbeitern

Personelle Hauptverantwortung für die Niederlassung

Akquise von Neukunden und Betreuung des bestehenden Kundenstammes für die Niederlassung im Gebiet Kärnten und Osttirol

Laufende Optimierung zur Verbesserung der Organisation und internen Prozesse als Ganzes bzw. in den einzelnen Abteilungen

Hauptverantwortliche Organisation und Koordination folgender Abteilungen

<i>Operating:</i>	<i>Automatenbefüller / -innen</i>
<i>Technik:</i>	<i>technischer Innen- und Außendienst</i>
<i>Lager:</i>	<i>Automaten- Warenlager, Fuhrpark, Facility</i>
<i>Verwaltung:</i>	<i>Störungsannahme, Automatenabrechnung mit AS400, Einkauf, Kundenkontakt, Bestellwesen</i>

*Enge Abstimmung mit der Zentrale in ***8*** in allen personellen und administrativen Fragen*

*Lohnverrechnung, Rechnungslegung, Buchhaltung, usw. erfolgen extern oder über die Zentrale in ***8***.“*

Der am **06.02.2024 vorgelegte Lebenslauf** des Ing. ***2*** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„L E B E N S L A U F

*geb. am tt.mm.jjjj in ***3****

Österreichischer Staatsbürger

Verheiratet, 2 Kinder

Beruflicher Werdegang

<i>1987 - aktuell</i>	<i>Firma ***Bf1***, Niederlassungsleiter, Außendienst und Verkauf</i>
<i>1982 - 1987</i>	<i>Firma ***4*** — Außendienst Verkauf</i>
<i>1981 - 1982</i>	<i>Firma ***5*** — Technischer Zeichner</i>

Schulausbildung

<i>1976 - 1980</i>	<i>Höhere Technische Lehranstalt in Mödling, Innenausbau</i>
--------------------	--

1974 - 1976	Höhere Technischer Lehranstalt in ***3***, Tischlerei
1970- 1974	Hauptschule in ***6***
1966 - 1970	Volksschule in ***7***

Besondere Kenntnisse

Deutsch (Muttersprache), gutes Englisch“

In der am 26. März 2026 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Herr Ing. ***1*** ***2*** hat eine HTL-Matura. Er war Leiter der Niederlassung Kärnten / Osttirol der Beschwerdeführerin.

Diese Position enthält unterstehende Aufgaben:

Leitung, Führung und Organisation der Niederlassung Kärnten / Osttirol mit ca. 30 Mitarbeitern

Personelle Hauptverantwortung für die Niederlassung

Akquise von Neukunden und Betreuung des bestehenden Kundenstammes für die Niederlassung im Gebiet Kärnten und Osttirol

Laufende Optimierung zur Verbesserung der Organisation und internen Prozesse als Ganzes bzw. in den einzelnen Abteilungen

Hauptverantwortliche Organisation und Koordination folgender Abteilungen

<i>Operating:</i>	<i>Automatenbefüller / -innen</i>
<i>Technik:</i>	<i>technischer Innen- und Außendienst</i>
<i>Lager:</i>	<i>Automaten- Warenlager, Fuhrpark, Facility</i>

<i>Verwaltung:</i>	<i>Störungsannahme, Automatenabrechnung mit AS400, Einkauf, Kundenkontakt, Bestellwesen</i>
--------------------	---

Enge Abstimmung mit der Zentrale in ***8*** in allen personellen und administrativen Fragen

Übermittlung der Buchhaltungsgrundlagen, insbesondere der Umsatzzahlen, an die Zentrale in ***8***

Lohnverrechnung, Rechnungslegung, Buchhaltung, usw. erfolgen extern oder über die Zentrale in ***8***.

Die Beschwerdeführerin stellt Getränke- und Warenautomaten bereit und bietet deren Servicierung in unterschiedlichen Varianten an (Gerätebereitstellung, Befüllung, Reinigung, Abrechnung, etc). Mit Schriftsatz vom 14.02.2018 wurde von Herrn Ing. ***1*** ***2*** am 20.02.2018 eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG an das Außenprüfungsorgan des für ihn zuständigen Finanzamtes Spittal-Villach übergeben. In der Selbstanzeige betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2016 wurde von Ing. ***2*** offengelegt, dass er in den Jahren 2008 bis 2016 für die Firma ***Bf1*** tätig war und die Niederlassung in ***7*** geleitet hat. Er hat im Heißgetränke-Bereich die Umsatzerlöse verkürzt, indem er bei den Automaten den Kaufpreis für die Heißgetränke um einen höheren Preis (ca. 0,10 €) programmierte und den Schwund von 1% auf 2% erhöhte. Durch die in der Selbstanzeige näher beschriebene Vorgehensweise hat der leitende Angestellte die Manipulation von Getränkeautomatenabrechnungen und Veruntreuung dieser Beträge offengelegt. Durch diese Manipulationen ist es zu Umsatzverkürzungen in Höhe 228.178,35 € (2010) und 229.500,72 € (2011) gekommen.

Im Jahr 2010 sind 24,88% und im Jahr 2011 23,89% der Umsätze dem begünstigten Steuersatz unterlegen.

Dass die Umsatzsteuer aus Erlösen berechnet wird, war Herrn ***2*** bekannt. Er hat auch zumindest davon gehört, dass man, wenn man Einnahmen im Betrieb erzielt, von den Einnahmen Umsatzsteuer zahlen muss. Und dass, wenn er Erlöse um die von ihm veruntreuten Beträge kürzt, auch die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer und somit die Umsatzsteuer selbst verkürzt werden.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt steht außer Streit.

Die im letzten Absatz des Sachverhalts getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der Tatsache, dass Herr ***2*** einen HTL-Maturaabschluss hat und als Leiter der Zweigniederlassung die Buchhaltungsunterlagen, insbesondere die Erlöse, der Zentrale zu

übermitteln hat. Zudem ist es allgemeinnotorisch, dass die Umsatzsteuer von den erzielten Umsätzen abhängt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Strittig ist im gegenständlichen Fall lediglich ob die Jahre 2010 und 2011 bereits verjährt sind.

Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO zweiter Satz BAO sieben Jahre (idF BGBl. I Nr. 57/2004) bzw. zehn Jahre (idF BGBl. I Nr. 105/2010). Die Verlängerung von sieben auf zehn Jahre ist nach § 323 Abs. 27 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist. Diese Inkrafttretensbestimmung stellt eine Ausnahme von der allgemeinen Regel dar, wonach das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden ist, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben, und vermeidet, dass bereits abgelaufene Verjährungsfristen rückwirkend verlängert werden und dass Jahre von der Verlängerung der Verjährungsfrist betroffen sind, für die die siebenjährige Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO bereits abgelaufen ist (vgl. ErlRV 875 BlgNR 24. GP 7). Eine Verfassungswidrigkeit läge nur dann vor, wenn durch die Neuregelung die Abgabenfestsetzung für bereits verjährte Jahre wieder möglich wäre. Dies ist aber nicht der Fall. Zudem ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass es sich bei § 323 Abs 27 BAO nicht um eine Bestimmung des Strafrechtes, sondern des Abgabenrechtes handelt. Der in der EMRK festgesetzte Schutz gegen Änderungen des Strafrechts gilt daher im gegenständlichen Fall nicht. Selbst wenn es sich um die Verlängerung einer strafrechtlichen Verjährungsfrist handeln würde, wäre aus folgenden Gründen für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen:

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) zu Art. 7 der am 4. November 1950 in Rom unterzeichneten Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, in dem Rechte verankert sind, die den von Art. 49 der Charta gewährleisteten entsprechen, bestätigt dieses Ergebnis. Danach führen nämlich die Verlängerung der Verjährungsfrist und ihre unmittelbare Anwendung zu keiner Beeinträchtigung der von Art. 7 dieser Konvention gewährleisteten Rechte, da diese Bestimmung nicht so ausgelegt werden kann, dass sie eine Verlängerung der Verjährungsfristen verhindert, wenn die vorgeworfenen Taten noch nicht verjährt sind (vgl. in diesem Sinne EGMR, Coëme u. a./Belgien, Nrn. 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 und 33210/96, § 149, ECHR 2000- VII, Scoppola/Italien (Nr. 2) [GC], Nr. 10249/03, § 110 und die dort angeführte Rechtsprechung, 17. September 2009, und OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Russland, Nr. 14902/04, §§ 563, 564 und 570 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, 20. September 2011).

Die Verlängerung der Verjährungsfrist ist daher im gegenständlichen Fall jedenfalls verfassungskonform erfolgt.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs 2 BAO wird nach § 33 Abs 1 FinStrG beurteilt. Nach dieser Bestimmung macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Dies ist der Fall, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn in nachprüfbarer Weise auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zwar auf einem 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 23.2.2010, 2007/15/0292). Nach ständiger Rechtsprechung reicht es dabei aus, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244).

Wenn in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wird, dass bei der Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, im Abgabenverfahren die Unschuldsvermutung und der Zweifelsgrundsatz gelten und damit die Annahme des Eventualvorsatzes nicht getroffen werden könne, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 207 Abs 2 BAO zu verweisen, wonach für die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und damit ein anderes Beweismaß als im Finanzstrafverfahren gilt (VwGH vom 30. März 2022, Ra 2020/13/0096, Rz 20). Die Feststellung, dass eine Abgabenverkürzung erfolgt ist und zumindest bedingter Vorsatz vorliegt, führt dann nicht zu einem strafrechtlichen Vorwurf, wenn diese Feststellung rein auf Basis der abgabenrechtlichen Maßstäbe erfolgt ist. Es unterscheiden sich die abgabenrechtlichen Maßstäbe von den finanzstrafrechtlichen. Wenn man nach abgabenrechtlichen Maßstäben eine hinterzogene Abgabe annimmt, bedeutet das noch nicht, dass auch nach finanzstrafrechtlichen Maßstäben eine solche vorliegt. Die betreffenden Feststellungen, nach abgabenrechtlichen Maßstäben liege eine hinterzogene Abgabe (oder besser die Voraussetzungen für die verlängerte Verjährungsfrist) vor, enthalten

somit noch keinen finanzstrafrechtlichen Vorwurf. Der im Finanzstrafrecht geltende Zweifelsgrundsatz ist daher im Abgabungsverfahren nicht anzuwenden.

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wird die Abgabenverkürzung typischerweise durch die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Abgabenerklärung bewirkt (Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht, 3. Auflage, Rz 776 ff.). Im gegenständlichen Fall wurde durch die Meldung zu niedriger Umsätze und eines zu hohen Schwundes eine unrichtige Erlösverbuchung bewirkt, die in weiterer Folge zur Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen geführt hat. Die Verletzung der Offenlegungspflicht stellt die Ausführungshandlung der Abgabenhinterziehung dar.

Für die Verwirklichung eines Finanzvergehens kommt nicht nur der unmittelbare Täter in Betracht, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt es auszuführen oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt (§ 11 FinStrG). Bei den Formen der Bestimmungs- oder Beitragstäterschaft können finanzstrafgesetzliche Tatbestände auch von nicht abgabepflichtigen Personen erfüllt werden (OGH vom 3. Juli 2003, 12 Os 34/03), die dann Beitrags- oder Bestimmungstäter sind, weil die Sonderdelikte des § 33 Abs 1 FinStrG in unmittelbarer Täterschaft nur vom Abgabepflichtigen, vom Abfuhrpflichtigen oder von dem begangen werden können, der deren Pflichten wahrnimmt (Leitner/Toifl/Brandl, aaO, Rz 756).

Beitragstäter ist, wer die Tat zwar nicht selbst ausführt, aber für die Tatausführung für einen anderen vorsätzlich kausal wird; wer also auf andere Weise als durch Bestimmen zur Ausführung einer strafbaren Handlung beiträgt (Fuchs, Österreichisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, 2008, 7. Auflage, S. 300, Rz 40 mit Verweis auf § 12 StGB Fall 3). Die Beitragshandlung muss für ihre Strafbarkeit dem Beitragstäter objektiv zurechenbar sein, was dann gegeben ist, wenn der Tatbeitrag das Risiko der Tatbildverwirklichung durch den unmittelbaren Täter in rechtlich missbilliger Weise schafft oder erhöht (OGH 22.6.2006, 12 Os 21/06i). Für die Beitragstat im Rahmen der Tätigkeit einer GmbH ist es nicht notwendig, dass der Beitragstäter handelsrechtlicher oder gewerberechtlicher Geschäftsführer ist oder eine förmliche Vollmacht für bestimmte Tätigkeiten aufweist, vielmehr genügt es, wenn er (unerlaubt) Kassenentnahmen tätigt und dabei in Kauf nimmt, dass diese Beträge nicht mehr buchhalterisch erfasst werden können (VwGH 8.3.1994, 93/14/0013). Diese Beteiligungsform setzt damit folgendes voraus:

- einen äußeren Tatbestand:

(1) Eine Unterstützungshandlung als Verhalten, das die Tat des unmittelbaren Täters objektiv fördert, wobei auch eine Unterlassung zur Beitragstäterschaft führen kann;

(2) die tatsächliche Ausführung der Tat durch den Geförderten und insgesamt das Zusammenwirken zu einer vollendeten strafbaren Handlung;

(3) Kausalität und

- einen inneren Tatbestand:

(4) Den Vorsatz des Beitragstäters in Bezug auf alle Elemente des Tatbildes. Strafbarkeit bewirkt auch ein Beitrag zur unvorsätzlichen Ausführung der Tat, wenn mit der Beitragshandlung die vom Deliktstatbestand gemeinte Rechtsgutbeeinträchtigung vollständig hergestellt wird und dies bei Delikten mit Handlungsbeschreibungen auf die gesetzlich verpönte Art und Weise geschieht (Fuchs, aaO, S. 301, Rz 43).

Dagegen liegt keine Strafbarkeit vor, wenn zu einem Verhalten beigetragen wird, das keine Ausführungshandlung des Delikts ist, weil es die tatbestandsmäßige Rechtsgutbeeinträchtigung nicht herstellt.

(1) Die Beihilfe (der Beitrag) kann als Beitragshandlung oder Unterlassungshandlung ausgestaltet sein.

Zur Beitragshandlung:

Die Beihilfe kann durch jede Handlung geleistet werden, die die Ausführung in irgendeiner Weise physisch (durch tatsächliche Hilfe zB durch Beschaffen der Tatwaffe; Zusage den Täter nicht anzuzeigen) oder psychisch (zB durch Erteilen von Ratschlägen) unterstützt. Beitragstäter ist, wer die Tatbildverwirklichung ermöglicht, erleichtert, absichert oder sonstwie fördert (VwGH 26.1.1995, 94/16/0226). Die bloße Duldung oder Mitwisserschaft einer Tat (zB eines Schmuggels) kann die Annahme eines sonstigen Tatbeitrages nicht decken: Wenn nicht eine Bestärkung des unmittelbaren Täters in seinem Tatentschluss bewirkt wird (psychische Unterstützung) kann eine kausale Förderung (in Form einer physischen Unterstützung) durch bloßes Wissen davon nicht eintreten (OGH 19.1.1988, 10 Os 39/87). Es bedarf somit eines vorsätzlichen Tatbeitrages zur tatbildlichen Handlung (OGH 19.3.2013, 40 b 173/12p betreffend Zurverfügungstellung einer Gewerbeberechtigung). Der Tatbeitrag muss für die Ausführung in der konkreten Gestalt kausal geworden sein (Fuchs, aaO, S. 303, Rz 53). Jede noch so geringfügige Hilfeleistung für den unmittelbaren Täter genügt (zB OGH 18.4.1996, 15 Os 20/96 zur Herstellung falscher Urkunden zur Überstellung eines Fahrzeuges).

Zur Unterlassungshandlung:

Die Förderung der Tat kann auch durch Unterlassen erfolgen, wenn dem Beitragstäter eine Garantenstellung hinsichtlich des vom unmittelbaren Täter beeinträchtigten Rechtsguts zukommt (OGH 17.5.1983, 12 Os 121/82), nicht aber wenn eine besondere Verpflichtung zur Abwendung des Deliktserfolges nicht besteht (OGH 19.1.1988, 10 Os 39/87). Als Beitragstäter haftet daher jeder, der die ihm mögliche Abwendung eines Deliktserfolges vorsätzlich unterlässt, obwohl er hierzu infolge einer ihn im Besonderen treffenden Verpflichtung durch die Rechtsordnung verhalten wäre (OGH 4.7.1991, 12 Os 59/91). Vorausgesetzt ist eine

Garantenstellung. Diese ist eine besondere Pflichtenstellung auf Tatbestandsebene. Sie ergibt sich aus Rechtsnormen (Eltern/Kinder, öffentl-rechtl, Pflichtenstellung, Vertrag usw.) oder aus vorangegangenem gefahrbe gründenden oder gefahrerhöhenden Tun. Die Garantenstellung bedarf einer Darstellung im Urteil.

Gefahrbe gründendes Tun (pflichtwidriges gefährliches Vorverhalten) be gründet eine Rechtspflicht (zB keine Absicherung von Gerüsten in Baubetrieb; keine Betreuung eines Unfallopfers): Jeder der durch ein objektiv pflichtwidriges Verhalten die Gefahr eines Schadens für Rechtsgüter geschaffen hat, ist zur Abwendung des drohenden Erfolges und zu entsprechenden Rettungsmaßnahmen verpflichtet. Notwendig ist dabei ein pflichtwidriges Verhalten, ein bloß gefahr-schaffendes Verhalten reicht nicht (Heinrich, Vorlesung Strafrecht, Allgemeiner Teil, Garantenpflicht beim Unterlassungsdelikt).

So ergibt sich zB aus der mangelnden Überwachung eines überforderten Geschäftsführers durch die Gesellschafter (extranei) ein gefahrbe gründendes Vorverhalten (OGH 29.4.2004, 6 Ob 313/03b). Gewerberechtliche Verpflichtungen eines Geschäftsführers be gründen dagegen keine besondere Pflichtenübernahme bezüglich der Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen, außer dieser stellt eine Gewerbeberechtigung mit dem Vorsatz zur Verfügung, an einem betrügerischen Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen teilnehmen zu wollen (OGH 19.3.2013, 40b 173/12p).

(2) Die tatsächliche Ausführung der Tat führt idR zum Eintritt eines tatbestandsmäßigen Erfolges (nämlich hier der Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht).

(3) Kausalität ist gegeben, wenn das Verhalten des Beitragstäters jene Handlungen beim unmittelbaren Täter auslöst, die zur Hinterziehung führen. Der Täter muss eine Handlung setzen, die mit dem eingetretenen Erfolg in einem ursächlichen Zusammenhang steht. Aus dem Begriff der Ursache folgt, dass jeder der sich durch Setzen einer Bedingung zu dem eingetretenen Erfolg an dessen Herbeiführung beteiligt, den Erfolg verursacht hat (Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, § 11, Rz 3).

(4) Der Vorsatz muss das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Situation und die Möglichkeit einer eigenen verhüteten Handlung umfassen (OGH 17.5.1983, 12 Os 121/82, Rechtssatz). Er beinhaltet eine Wissens- und Wollenskomponente. Bei den im Finanzstrafrecht häufigen normativen Tatbeständen (zB Steuerverkürzung) genügt die sogenannte „Parallelwertung in der Laiensphäre“, wobei neben der richtigen Kenntnis des Sachverhalts auch dessen rechtliche Bewertung in ihrem materiellen Wesensgehalt zu erfassen ist. Vorausgesetzt wird bei der Parallelwertung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt, oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will. Dabei muss der Täter nach herrschender Meinung weder die anwendbaren steuerlichen Vorschriften noch ihre konkreten Auswirkungen auf den Verkürzungsumfang kennen. Vielmehr genügt es, dass die Verwirklichung eines Steueranspruches beeinträchtigt ist oder ein Steuervorteil erlangt wird,

auf den der Täter keinen Anspruch hat (Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 5. Auflage, 2016, S. 200) und der Beitragstäter eine laienhafte Kenntnis des verkürzten Steueranspruchs hat. Bedingter Vorsatz reicht aus (ausgenommen die Sondertatbestände des § 33 Abs 2 lit a und b FinStrG).

Die steuerliche Vertretung bezweifelt generell, dass von einer Hinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG auszugehen ist, weil die Beschwerdeführerin keine Schuld trifft. Dagegen geht das Finanzamt von einer Beitragstäterschaft in Verbindung mit der unmittelbaren Täterschaft der Organe der Beschwerdeführerin aus.

Das BFG nimmt einen Hinterziehungstatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG an, der durch Herrn ***2*** als Beitragstäter und die Organe der Beschwerdeführerin als unmittelbare Täter erfüllt wurde und zur Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre führt.

Das Zusammenwirken mehrerer Personen an einer Tat wird gleich behandelt und erfolgt in der Form, dass die Tatbestände des Besonderen Teiles, die nur den unmittelbaren Täter nennen, durch § 11 FinStrG allgemein dahin erweitert werden, dass alle an einer Tat Beteiligten in gleicher Weise als Täter behandelt werden müssen. Jeder Beitragende verwirklicht das gleiche Unrecht (Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG § 11, Rz 1).

§ 11 FinStrG bringt daher eine Erweiterung des in Frage kommenden Personenkreises in Fällen, in denen mehrere an einer Tat zusammenwirken. Da die Täterschaftsformen vom Zusammenwirken ausgehen, bedingt das Vorliegen eines Beitragstäters auch einen unmittelbaren Täter.

Unmittelbarer Täter ist jeder, der eine dem Tatbild entsprechende Ausführungshandlung setzt (Reger aaO, § 11, Rz 8). Sonstiger Beitrag ist jede andere Handlung als die unmittelbare Ausführung, die ursächlich dafür ist, dass die Tat so abläuft, wie es geschieht.

Es ist unerheblich, ob der unmittelbare Täter vorsätzlich, fahrlässig oder schuldfrei handelt (Reger aaO, § 11 Rz 15). Strafbare Beitragstäterschaft ist damit ein Beitrag zu einer wenigstens objektiv strafbaren Ausführungstat (zumindest im Versuchsstadium), wobei qualitative Akzessorietät (dh. Abhängigkeit von Handlung/Unterlassung und Schuld des unmittelbaren Täters) abzulehnen ist (Dorazil/Harbich, 24. Lieferung, § 11, S. 52 zur strafbaren Beitragstäterschaft). Wer einen anderen zu einem Finanzvergehen bestimmt oder sonst zu dessen Ausführung beigetragen hat, ist auch dann strafbar, wenn dem unmittelbaren Täter kein Vorwurf gemacht werden kann (Reger, aaO, § 11 Rz 5).

Bereits die unvollständige oder unrichtige Angabe der Umstände oder Verhältnisse verletzt objektiv die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (objektive Tatseite). Zur Verwirklichung des § 33 Abs 1 FinStrG bedarf es zusätzlich einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung (subjektive Tatseite). Die abstrakte Eignung einer Verletzung erfüllt den Tatbestand der

Abgabenverkürzung noch nicht, das Verhalten muss auch mit einer tatsächlichen Verkürzung einhergehen.

Die objektive Tatseite wird durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen verwirklicht.

Hat der Beitragstäter mit nachweisbarem Vorsatz gehandelt, wird die subjektive Tatseite der Hinterziehung erfüllt, die dem Beitragstäter auch zuzurechnen ist.

Soweit die steuerliche Vertretung dazu anführt, die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht könne nur der verletzen, den diese Pflicht treffe und es habe im vorliegenden Fall überhaupt niemand eine Abgabe hinterzogen, weil der Dieb nicht hinterziehe und der für Umsatzsteuer verantwortliche Mitarbeiter nichts davon gewusst habe, ist auf die Kommentierungen zu § 207 BAO zu verweisen. Auch nach Ritz, BAO 5. Aufl., § 207, Rz 16 gilt die zehnjährige Verjährungsfrist unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat (mit Verweis auf VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Zu VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004 ist folgendes anzuführen: Bei dieser Causa hatte der Direktor einer Bank einem Kunden (P.S.) geholfen, mittels falscher Angabe eines ausländischen Konteninhabers Inhaberpapiere zu kaufen, um Quellensteuer zu sparen.

Gegenüber der Bank wurde ein Haftungsbescheid hinsichtlich der Kapitalertragsteuererlassen, die für einen Steuerinländer hätte bezahlt werden müssen. Die Finanzverwaltung vertrat die Rechtsansicht, dass das Handeln des Direktors der Bank zuzurechnen war. Zur Frage der Verjährungsfrist gibt die Bank an, der Direktor habe sich keiner Hinterziehung schuldig gemacht und auch für die Beschwerdeführerin habe nur die Möglichkeit bestanden, sich gemäß dem „Inhalt des Veranlagungsaktes“ zu verhalten. Der VwGH führt dazu aus, dass die Verjährungsfrist unabhängig davon zur Anwendung kommt, welcher konkreten Person die Hinterziehung der Abgabe vorzuwerfen ist. Nicht nur der unmittelbare Täter begehe die strafbare Handlung, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimme, sie auszuführen oder der sonst zu ihrer Ausführung beitrage (§ 11 FinStrG). Der Behörde könne nicht erfolgreich entgegengetreten werden, wenn sie durch die Vorgangsweise des Direktors das Finanzvergehen nach § 33 Abs 1 FinStrG als verwirklicht angesehen habe, wobei es nicht darauf ankomme, ob unmittelbare Täterschaft (Stellung als Wahrnehmender) oder Beitragstäterschaft vorgelegen habe.

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang, dass der Direktor der Bank als nicht für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer bei der Bank zuständige Person trotzdem durch seine Vorgangsweise auch als Beitragstäter (... wobei es nicht darauf ankommt, ob unmittelbare Täterschaft oder Beitragstäterschaft vorlag) das Finanzvergehen nach § 33 Abs 1 FinStrG verwirklicht und dadurch bei der Bank (deren Organe für Abfuhr der KEST zuständig gewesen wären), die keine Kenntnis betreffend der Umstände (Deviseninländer statt -ausländer) hatte, die

Kapitalertragsteuer 1997 bis 1999 aufgrund der wegen des Hinterziehungstatbestandes verlängerten Frist von sieben Jahren vorzuschreiben war.

Damit ergibt sich, dass der Hinterziehungstatbestand – für die Verjährungsfrist – auch dann bei einem vorsätzlich handelnden Beitragstäter verwirklicht werden kann, wenn der Steuerpflichtige keine Kenntnis von der Verletzung der Offenlegungspflicht hat.

Die Bank wendet zudem auch ein, die Haftungspflicht (KESt-Besteuerung) könne nicht greifen, weil die Beschwerdeführerin als Dienstgeberin keine Sorgfalts- und Prüfpflichten verletzt habe. Auch dieses Argument greift nicht, da die Hinterziehung aufgrund der Vorgangsweise des Beitragstäters zustande kommt, unabhängig von der allfälligen Verletzung von Aufsichtspflichten.

Der Sachverhalt der Entscheidung VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004 ähnelt dem Sachverhalt der vorliegend zu treffenden Entscheidung in wichtigen Punkten. Der VwGH stellt in dieser Entscheidung klar, dass

die Abgabenhinterziehung nicht auf die in § 33 FinStrG bezeichneten Personen beschränkt ist auch durch das Handeln des Beitragstäters ein Hinterziehungstatbestand erfüllt sein kann, der beim Steuerpflichtigen zur Ausdehnung der Verjährungsfrist führt und die Verjährungsfrist unabhängig davon zur Anwendung kommt, welcher konkreten Person die Hinterziehung der Abgabe vorzuwerfen ist und

es dabei auf die Verletzung von Sorgfalts- und Prüfpflichten nicht ankommt.

Voraussetzungen der Beitragstäterschaft im vorliegenden Fall:

Infrage kommt eine Beitragshandlung oder eine Unterlassung.

Eine Beitragshandlung kann in einer physischen oder psychischen Unterstützung des Täters bestehen. Eine psychische Unterstützung des unmittelbaren Täters, mit der dieser bestärkt wird, unrichtige Steuererklärungen abzugeben, ist nicht erkennbar. Die Vertreter oder Wahrnehmenden der Beschwerdeführerin waren über die Erlösverkürzung ja gerade nicht informiert.

Auch eine physische Unterstützung ergibt sich aus der Handlung der Beitragstäterin nicht:

Diese hat nicht direkt die Ausführungshandlung

nämlich die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen

handlungsmäßig unterstützt, sondern im Vorfeld durch Nichtabführung vereinnahmter Lösungen zur Umsatzsteuerverkürzung beigetragen.

Herr ***2*** hat als Arbeitnehmer Einnahmen veruntreut und die entsprechenden Erlöse nicht in die Kassa abgeführt. Diese Handlung stellt keine physische Unterstützung der Hinterziehungshandlung „Umsatzsteuerverkürzung“ dar.

In Betracht kommt eine Beitragstäterschaft durch Unterlassen:

Zwar stellt das bloße Wissen um eine Tat noch keinen Beitrag zur Ausführung dar, aber die Förderung kann auch in einem Unterlassen bestehen, sofern dem Beitragstäter eine Garantenstellung hinsichtlich des vom unmittelbaren Täter beeinträchtigten Rechtsguts zukommt.

Die Garantenstellung könnte sich zunächst aus der rechtlichen Stellung im Betrieb und damit letztlich aus dem Dienstvertrag ergeben, der Herrn ***2*** verpflichtet, die einkassierten Einnahmen der Buchhaltungsabteilung zu übergeben. Diese Stellung kann aber nach der Rechtsansicht des BFG keine Garantenstellung dahingehend bewirken, dass in den Steuererklärungen der Beschwerdeführerin die Einnahmen richtig ausgewiesen werden (s dazu auch OGH 29.4.2004, 6 Ob 313/03b).

Die Garantenstellung kann sich aber auch aus gefahrbegründendem Vorverhalten verbunden mit der rechtlichen Stellung im Betrieb ergeben (Prinzip der Ingerenz):

Darunter wird ein Vorverhalten verstanden, das einen Erfolgseintritt wahrscheinlich macht. Im vorliegenden Fall hat Herr ***2*** eine Untreuehandlung begangen, indem er die ihm dienstlich anvertrauten Gelder nicht an den Betrieb abführte. Diese Handlung hat letztlich zur Verkürzung der Umsatzsteuer geführt. Der Erfolgseintritt (der Hinterziehung der Beschwerdeführerin) war schon in der Untreuehandlung des Herrn ***2*** angelegt.

Damit ist ein gefahrbegründendes Vorverhalten gegeben, das zur Garantenstellung führt und Herrn ***2*** verpflichtet hätte, das Nichtabführen der vereinnahmten der Gelder der Beschwerdeführerin zu melden. Mit der Meldung an die Buchhaltungsabteilung hätte der letztlich eingetretene strafrechtliche „Erfolg“ – die Hinterziehung der Umsatzsteuer – vermieden werden können.

Aufgrund der Nichtvornahme der Meldung (der Unterlassung) ist Herr ***2*** als Beitragstäter anzusehen. Herr ***2*** war sich auch dessen bewusst, dass er zu einer Meldung verpflichtet gewesen wäre.

Ein tatbestandsmäßiger Erfolg ist zweifellos eingetreten: Aufgrund der verkürzten Erlöse wurden von der Beschwerdeführerin Steuererklärungen eingereicht, die eine Verkürzung der Umsatzsteuer beinhalteten. Die objektive Tatseite der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 1 FinStrG ergibt sich aus der Abgabe dieser unrichtigen Steuererklärungen (s OGH 19.3.2009, 13 Os 105/08b: Die Abgabe einer unrichtigen Jahressteuererklärung bildet eine selbständige Tat).

Der Tatbeitrag – diesfalls das Unterlassen der Verständigung der Buchhaltungsabteilung von der Untreuehandlung (Wegnahme des Geldes) – war auch kausal für die Ausführung der Tat. Hätte Herr ***2*** die Verantwortlichen der Firma von der Erlösverkürzung verständigt, wären die Einnahmen von ihm rückgefordert und die Hinterziehung bei der Beschwerdeführerin vermieden worden.

Der bedingte Vorsatz muss die Kenntnis der Situation und die laienhafte Kenntnis des verkürzten Steueranspruchs betreffen. Der Nachweis des Vorsatzes wird als Indizienbeweis geführt, da Handlungen oder Unterlassungen mit dem Ziel Abgaben zu verkürzen, meist auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang beruhen (Leitner/Toifl/Brandl, aaO, Rz 897 und 900). Es reicht aus, dass der Beitragstäter die Tat des unmittelbaren Täters ihrer Art nach und in groben Umrissen kennt (OGH 31.1.2006, 11 Os 26/05s: Mangels qualitativer Akzessorietät ist es ohne Bedeutung, ob der Ausführende rechtswidrig, vorsätzlich, fahrlässig oder sonst schuldhaft gehandelt hat) und die Tatbildverwirklichung ermöglicht, erleichtert, absichert oder sonst wie fördert (VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Kontext der Schulbildung des Angestellten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit, dass dieser von der Steuerhinterziehung wusste und diese auch wollte (bzw sich damit abgefunden hat): Als HTL-Maturant und langjähriger Leiter der Niederlassung Kärnten und Osttirol hatte Herr Ing. ***2*** jedenfalls das Wissen bezüglich des Zusammenhanges zwischen Einnahmen und Umsatzsteuer schon aufgrund seiner Tätigkeit. Aufgrund dieser Kenntnisse wusste Herr Ing. ***2*** dass fehlende Einnahmen zu fehlenden Umsätzen des Unternehmens und damit zu verkürzter Umsatzsteuer führen würden. Mit der Meldung der um die veruntreuten Beträge verkürzten Einnahmen an die Zentrale in ***8*** hat er die Verkürzung der Umsatzsteuer bewusst (=gewollt) in Kauf genommen und sich mit der Verkürzung der Umsatzsteuer abgefunden.

Zudem war Herr Ing. ***2*** für die Ablieferung der Belege und Aufzeichnungen an die Buchhaltung betraut. Die von Herrn Ing. ***2*** abgelieferten Belege und Aufzeichnungen waren Grundlage der betrieblichen Erlösverbuchung.

Vorstellungen über die Konsequenzen fehlender Einnahmen müssen sich aus diesem ständigen Kontakt ergeben haben. Wer in der Arbeit in Kontakt steht, kommuniziert zwangsläufig alle Facetten der jeweiligen Arbeitswelt, nicht nur die positiven (wie den Verlauf der Umsätze), sondern auch die negativen (wie die Auswirkungen fehlender Umsätze). Herr Ing. ***2*** wusste ganz genau, dass wenn in die Automaten Geld eingeworfen wird, diese Erlöse eine USt-Pflicht der Beschwerdeführerin begründen.

Der Wille von Herrn Ing. ***2***, die von ihm veruntreuten Gelder nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einfließen zu lassen, hat daher nach Ansicht des BFG auch den Willen umfasst, einen Teil des Umsatzes der Arbeitgeberin (der direkt mit den von Herrn Ing. ***2*** abzuliefernden Belege zusammenhing) zu verschweigen und damit die

Umsatzsteuer zu verkürzen. Dass Herr Ing. ***2*** diese Verkürzung zumindest für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, ist dem gesamten Kontext seiner Tätigkeit zu entnehmen und wird auch durch die langjährige Verschleierung seiner Aktivitäten untermauert. Waren Herrn Ing. ***2*** die Abläufe (bis zur Umsatzverkürzung) geläufig und hatte dieser durch seine Ausbildung und Tätigkeit den Zusammenhang zwischen Erlösen und Umsatz(steuer) erst einmal verinnerlicht, lässt sich eine Wegnahme betrieblicher Gelder nur in der Form denken, dass Herr Ing. ***2*** die Hinterziehung der Umsatzsteuer bei der Beschwerdeführerin zumindest in Kauf genommen und dies letztlich auch gewollt hat (damit seine eigene Untreuehandlung unentdeckt bleiben kann).

Für den erkennenden Senat besteht nicht der geringste Zweifel an der Tatsache, dass der Ing. ***2*** vorsätzlich zu einer Abgabenverkürzung der Beschwerdeführerin hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 und 2011 beigetragen hat.

Die Behauptung des Herrn Ing. ***2***, dass er geglaubt habe, dass er Schuldner der Umsatzsteuer sei, wurde vom Senat aus folgenden Gründen als Schutzbehauptung gewertet:

Es ist allgemeinnotorisch, dass der Umsatzsteuer nur Lieferungen oder sonstige Leistungen, die ein Unternehmer gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegen.

Herr Ing. ***2*** ist niemals in eigenem Namen am Markt aufgetreten. Insbesondere hat er keine Getränke über Automaten im eigenen Namen verkauft. Er hat daher keine Lieferungen gegen Entgelt erbracht.

Er hat auch keine sonstigen Leistungen gegen Entgelt erbracht.

Die Behauptung des Herrn Ing. ***2***, dass er geglaubt habe, dass er Schuldner der Umsatzsteuer sei, ist für den Senat nur dadurch zu erklären, dass Herr Ing. ***2*** trotz der Untreuehandlungen in großem Ausmaß gegen seine Arbeitgeberin, nicht entlassen wurde. Die Ausführungen, dass Herr Ing. ***2*** ansonsten von der Konkurrenz abgeworben worden wäre, ist für den Senat nicht nachvollziehbar, da es nach den Erfahrungen des täglichen Lebens für jemanden – auch wenn er hochqualifiziert ist – der seiner Arbeitgeberin Millionen Euro an Erlösen vorenthalten hat, sehr schwierig wird, einen gleichwertigen Arbeitsplatz zu finden.

Die Verlängerung der Verjährungsfrist ergibt sich somit aus der Beitragstäterschaft des Herrn Ing. ***2*** in Verbindung mit der Hinterziehungshandlung des unmittelbaren Täters nach § 33 Abs 1 FinStrG.

§ 303 Abs 1 lit b BAO lautet:

„(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen sind,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Es steht außer Streit, dass es sich bei den durch die Selbstanzeige des Herrn Ing. ***2*** hervorgekommenen Erlösverkürzungen um neue Tatsachen handelt, die zu einer höheren Umsatzsteuerschuld geführt hätten und sohin anders lautende Bescheide herbeigeführt hätten. Eine Wiederaufnahme wäre nur unzulässig gewesen, wenn bereits Verjährung eingetreten gewesen wäre. Da dies aber, wie oben ausgeführt, nicht der Fall war, war die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 und 2011 durchzuführen und die dagegen gerichteten Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs 1 erster Satz UStG Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Im gegenständlichen Fall ist nur die Beschwerdeführerin am Markt aufgetreten. Sie hat in eigenem Namen Getränke über Automaten verkauft. Die Käufer dieser Getränke sind davon ausgegangen, dass sie die Preise, die den Käufern unbekannterweise von Herrn Ing. ***2*** erhöht verrechnet wurden, zur Gänze der Beschwerdeführerin zufließen. Herr Ing. ***2*** ist nie in eigenem Namen am Markt aufgetreten. Die Käufer der Getränke haben nicht gewusst, dass Herr Ing. ***2*** gegen den Willen der Beschwerdeführerin die Getränkepreise erhöht hat und diese Preiserhöhung sich Herr Ing. ***2*** unrechtmäßig angeeignet hat.

Auch die fiktive Erhöhung des Schwundes durch Herrn Ing. ***2*** stellt keine Leistung dar, die dieser gegen Entgelt erbracht hat. Sie diente ausschließlich dazu, die tatsächlichen Erlöse kleinzurechnen, um die Differenz zwischen den von Herrn Ing. ***2*** erklärten fiktiven niedrigen Erlösen und den tatsächlichen Erlösen durch Herrn Ing. ***2*** unrechtmäßig vereinnahmen zu können.

Gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind.

Da wie bereits oben ausgeführt die Verjährung hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 und 2011 nicht eingetreten ist und die Steuerschuld in den Monaten entstanden ist, in denen die Getränkelieferungen ausgeführt wurden, waren die Umsatzsteuer um die von Herrn Ing. ***2*** veruntreuten Beträge zu erhöhen.

Die Beschwerden hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 und 2011 waren daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Hinterziehung nach § 33 FinStrG im Zusammenhang mit der Unterlassungshandlung eines Beitragstäters fehlt, eine Rechtsfrage der grundsätzlichen Bedeutung zukommt liegt daher vor. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit zulässig.

Feldkirch, am 10. April 2026