



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GLF, vertreten durch PTG, vom 21. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes LZ vom 12. Jänner 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 und 2002 und Umsatzsteuer für 2001 und 2002 nach der am 22. März 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Selbstanzeige:

a. Am 11. Dezember 2009 (Eingang beim Finanzamt am 15. Dezember 2009) erstattete die Bw. eine Selbstanzeige gemäß [§ 30 Abs 2 FinStrG](#): Man erstatte in Vollmacht des Geschäftsführers als ehemaliger Dienstgeber der BG Anzeige gemäß [§ 30 Abs 2 FinStrG](#).

Der Dienstgeber hafte gemäß [§ 28 Abs 3 FinStrG](#) für Geldstrafen und Wertersatz, die einem seiner Dienstnehmer wegen eines Finanzvergehens auferlegt werden, wenn der Dienstnehmer das Vergehen im Rahmen seiner dienstlichen Obliegenheiten begangen habe und den Dienstgeber hieran ein Verschulden iSd [§ 28 Abs 4 FinStrG](#) treffe.

Die Bw. gehe aber davon aus, dass weder sie als Dienstgeberin, noch ein Organ oder einen Geschäftsführer der Bw. ein Verschulden nach [§ 28 Abs 4 FinStrG](#) treffe. Die Anzeige nach [§ 30 Abs 2 FinStrG](#) sei daher als reine Vorsichtsmaßnahme zu verstehen.

b. Selbstanzeige nach [§ 29 FinStrG](#) (Auszug): Für die Bw. und zahlreiche Dienstnehmer werde Selbstanzeige erstattet.

(1) Aufgrund einer internen Erhebung habe man kürzlich festgestellt, dass die Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung bei der Bw. für einzelne Tage weder verbucht worden, noch die Belege und entsprechende Geldbeträge auffindbar seien. Eine Steuerberaterfirma sei beauftragt worden, diese Vorgänge zu untersuchen. Aufgrund der Erhebungen habe sich folgender Sachverhalt ergeben:

Bei der Bw. bestehe die Möglichkeit, an Kassaautomaten und an zwei Infoschaltern Parktickets in bar bzw mit Kredit- oder Bankomatkarte zu bezahlen. Am Ende des Tages werde ein Tagesbericht aus dem S-System gefahren und die gesamte Tageslosung samt Tagesbericht werde am folgenden Werktag von der für die Hauptkassa verantwortlichen Mitarbeiterin an den Infoschaltern abgeholt. Anhand der Tagesberichte seien die einzelnen Umsätze bis Oktober 2008 in einem händisch geführten Kassabuch erfasst worden. Seit November 2008 werde das Kassabuch von der Buchhaltung elektronisch geführt. Die Belegsartierung, -nummerierung und -ablage erfolge weiterhin durch die für die Hauptkassa zuständige Mitarbeiterin. Die Überleitung auf den tatsächlichen Kassastand erfolge auf einem beigelegten Tippstreifen. Die endgültige Verbuchung der Einnahmen im Hauptbuch erfolge immer auf Basis des Kassabuches bzw des Tippstreifens durch Mitarbeiterinnen der Buchhaltung.

BG sei seit Mai 1996 für die Führung der Hauptkassa und die damit verbundenen Tätigkeiten verantwortlich. Es habe sich nunmehr herausgestellt, dass BG an einzelnen Tagen die gesamten Tageslosungen samt Tagesberichten unberechtigtweise entnommen habe. BG habe nach Abholung der Tagesberichte und Tageslosungen diese weder im Kassabuch erfasst, noch an die Buchhaltung weitergeleitet. Ein teilweises Geständnis liege vor. Hinsichtlich der weiteren fehlenden Tageslosungen werde derzeit an einer Aufklärung gearbeitet. Nach derzeitigen Erhebungen würden die Tageslosungen von durchschnittlich 1 bis 3 Tagen pro Monat im gesamten Zeitraum fehlen. Die insgesamt fehlenden Tageslosungen und Tagesberichte würden sich für den Zeitraum ab 16. Mai 2002 bis 31. Oktober 2009 nach vorläufigen Erhebungen auf rund 580.000,00 € belaufen. Für davor liegende Zeiträume seien die genauen Daten nicht mehr zu rekonstruieren, da Datensicherungen nicht mehr vorhanden seien.

(2) Festzuhalten sei, dass der Bw. durch die Verhaltensweise von BG ein erheblicher Schaden entstanden sei. Es sei daher beabsichtigt, in den nächsten Tagen Strafanzeige bei der Staatsanwaltschaft einzubringen. Erwogen werde weiters der Anschluss als Privatbeteiligter in diesem Strafverfahren, die Einbringung einer zivilrechtlichen Schadenersatzklage, sowie die exekutive Betreibung der im Strafverfahren und Zivilverfahren rechtskräftig zugesprochenen Schadenersatzbeträge gegen BG, insbesondere in Form der Fahrnis- und Gehaltsexekution.

(3) Im Rahmen des BV-Vergleiches bewirke der widerrechtliche Entzug von Wirtschaftsgütern eine Verminderung des BV. Da Geld (ebenso Buchgeld) im konkreten Fall als BV zu qualifizieren sei, führe der Diebstahl bzw die Unterschlagung gleich einer Betriebsausgabe zu einer Gewinnminderung. Da die widerrechtlich entzogenen Einnahmen nicht bekannt gewesen und daher auch nicht in die Buchhaltung eingeflossen seien, entspreche das körperschaftsteuerliche Ergebnis laut Veranlagungsstand dem tatsächlichen Stand.

Allfällige Schadenersatzansprüche seien gewinnerhöhend zu aktivieren, jedoch erst, wenn der Anspruch die Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes aufweise. Die Ansprüche dürften somit erst dann angesetzt werden, wenn ein rechtskräftiges Urteil vorliege oder eine Einigung mit dem Schuldner zustande gekommen sei.

(4) Da BG die Belege und Tagesberichte der betroffenen Zeiträume nicht an die Buchhaltung weitergeleitet habe, sei die auf die Parkgebühr entfallende Umsatzsteuer iHv 20% weder erklärt noch abgeführt worden.

Für das Jahr 2000 lägen keine Belege mehr vor, für das Jahr 2001 und für einen Teil des Jahres 2002 lägen die Belege lediglich in Papierform vor. Es sei daher für diese Perioden eine exakte Ermittlung der fehlenden Parkeinnahmen nicht möglich. Für diese Zeiträume werde als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer der Durchschnittswert der ab Mai 2002 erhobenen Entnahmen angesetzt. Da außerdem in Folge der noch nicht zur Gänze abgeschlossenen forensischen Ermittlungen noch geringfügige Abstimmendifferenzen bestünden, werde der so ermittelte Fehlbetrag vorsichtshalber um 5% erhöht.

(5) In der nachfolgenden Tabelle werde die Bemessungsgrundlage, der Zuschlagssatz sowie die Umsatzsteuerzahllast getrennt nach Jahren dargestellt.

Jahr	Fehlende Parkumsätze	Schätzung wg fehlender Daten	SZ 5%	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer 20%
2009	64.261,92		3.213,10	67.475,02	11.245,84

2008	90.059,07		4.502,95	94.562,02	15.760,34
2007	81.864,17		4.093,21	85.957,38	14.326,23
2006	82.904,11		4.145,21	87.049,32	14.508,22
2005	72.731,52		3.636,58	76.368,10	12.728,02
2004	79.689,57		3.984,48	83.674,05	13.945,67
2003	67.243,85		3.362,19	70.606,04	11.767,67
2002	41.894,71	37.187,34	3.954,10	83.036,15	13.839,36
2001		79.082,05	3.954,10	83.036,15	13.839,36
	580.648,92	116.269,39	34.845,92	731.764,22	121.960,70

(6) Vorsichtshalber gebe man bekannt, dass möglicherweise auch in den Jahren vor 2001 schon ähnliche Delikte gesetzt worden seien und man gebe diesen Betrag mit 80.000,00 € pa. an. Für die Abgabefestsetzung sei dies infolge Verjährung irrelevant.

(7) Die Umsatzsteuerzahllast von 121.960,70 € sei mit dem heutigen Tag auf das Abgabenkonto der Bw. einbezahlt worden. Korrigierte Umsatzsteuererklärungen und UVA für 2009 reiche man nach Abschluss der forensischen Ermittlungen und Aufklärung der noch bestehenden Differenzen in elektronischer Form ein.

(8) Man weise darauf hin, dass jedenfalls keine Abgabenhinterziehung iSd [§ 33 Abs 1 FinStrG](#) vorliege, da die von der Selbstanzeige erfassten Personen (Geschäftsführer, Prokurist, Abteilungsleiter Betriebswirtschaft, Referatsleiterin Rechnungswesen, Sachbearbeiterin Buchhaltung, Sachbearbeiterin Buchhaltung (und Fakturierung), Referatsleiterin Controlling, Sachbearbeiter Einkauf, Sachbearbeiterin Controlling, Sachbearbeiterin Lohnverrechnung, Sachbearbeiterin Fakturierung und Lohnverrechnung, Referatsleiter Einkauf, Referatsleiter Personalverrechnung und Kostenrechnung) keinen wie immer gearteten Vorsatz gehabt hätten, eine Abgabenverkürzung zu bewirken. Es liege auch keine fahrlässige Abgabenverkürzung vor, da die von der Selbstanzeige erfassten Personen weder ein Auswahlverschulden noch ein Überwachungsverschulden treffe, weil entsprechende interne Kontrollen und Funktionstrennungen vorhanden gewesen seien.

(9) Es gelte daher nicht die siebenjährige Bemessungsverjährungsfrist für hinterzogene Abgaben, sondern die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß [§ 207 Abs 2 erster Satz BAO](#).

2. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2009 wurde eine Ergänzung der Selbstanzeige an das zuständige Finanzamt übermittelt:

- a. Ergänzend zur Selbstanzeige übermittle man den forensischen Bericht über die Durchführung einer Untersuchung im Bereich Parkraumbewirtschaftung bei der Bw und die damit in Zusammenhang stehende Strafanzeige der Staatsanwaltschaft.
- b. Die Fehlbeträge der betroffenen Jahre hätten beinahe restlos aufgeklärt werden können. Die Fehllumsätze seien auch plausibilitätsmäßig mit den gesamten Daten aus dem S-System verprobt worden, wobei sich bei dieser Verprobung eine Differenz von rund 1% ergeben habe. Aufgrund der geringfügigen Differenz im Vergleich zum Gesamtfehlbetrag sei diese nicht mehr weiter aufgeklärt worden.

Da im Zeitpunkt der Selbstanzeige die endgültige Höhe der Fehllumsätze nicht vorgelegen sei, seien die Umsatzsteuerzahlungen um einen Sicherheitszuschlag iHv 5% erhöht und einbezahlt worden. Es würden sich daher für die einzelnen Jahre nach Abgleichung mit dem Ergebnis des forensischen Berichtes geringfügige Gutschriften ergeben.

Jahr	Bemessungs- grundlage brutto	20% USt	Berichtswerte netto	Berichtswerte 20% USt	Differenz bzw Gutschrift
2008	94.562,02	15.760,34	75.049,23	15.009,85	750,49
2007	85.957,38	14.326,23	68.220,14	13.644,03	682,20
2006	87.049,32	14.508,22	70.648,71	14.129,74	378,48
2005	76.368,10	12.728,02	61.726,52	12.345,30	382,71
2004	83.674,05	13.945,68	68.385,74	13.677,15	268,53
2003	70.606,04	11.767,67	56.036,54	11.207,31	560,36
2002	83.036,15	13.839,36	66.677,82	13.335,56	503,80
2001	83.036,15	13.839,36	66.677,82	13.335,56	503,80
Summe	664.289,21	110.714,87	533.422,51	106.684,50	

Auch für den Zeitraum 1-10/2009 sei eine Vorauszahlung auf die Umsatzsteuer inklusive eines Sicherheitszuschlages iHv 5% geleistet worden. Auch hier würden sich geringfügige Gutschriften ergeben:

UVA	Bemessungs- grundlage brutto	20% USt	Berichtswerte netto	Berichtswerte 20% USt	Differenz bzw Gutschrift
1	6.178,83	1.029,81	4.903,83	980,77	49,04
2	4.415,57	735,93	3.504,42	700,88	35,04
3	8.877,23	1.479,54	7.045,42	1.409,08	70,46
4	11.011,48	1.835,25	8.739,27	1.747,85	87,39
5	5.150,36	858,39	4.087,58	817,52	40,88
6	5.370,44	895,07	4.262,25	852,45	42,62
7	9.533,27	1.588,88	7.566,08	1.513,22	75,66
8					
9	9.889,01	1.648,17	7.848,42	1.569,68	78,48
10	7.048,86	1.171,81	5.594,33	1.118,87	55,94
Summe	67.475,05	11.245,84	53.551,60	10.710,32	

3. Aufgrund der Selbstanzeige wurden vom zuständigen Finanzamt am 17. Dezember 2009 Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 erlassen, die sich inhaltlich auf die Selbstanzeige vom 11. Dezember 2009 stützten. Aufgrund neuerer Informationen aus der Ergänzung der Selbstanzeige vom 22. Dezember 2009, wurden die bezeichneten Bescheide am 12. Januar 2010 wiederaufgenommen. Zugerechnet wurden die in der Ergänzung zur Selbstanzeige festgesetzten Beträge, nämlich brutto 80.013,38 €, netto 66.677,82 € für die Jahre 2001 und 2002.

Die Bescheidbegründung vom 16. März 2010 erläutert die Gründe für die Wiederaufnahme wie folgt:

a. Gemäß [§ 207 Abs 2 zweiter Satz BAO](#) betrage die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre. Nicht erforderlich für die Annahme der Siebenjahresfrist sei

- ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren,
- die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens oder
- eine Bestrafung etwa wegen [§ 29 FinStrG](#).

b. Voraussetzung für die Siebenjahresfrist sei es auch nicht, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgaben hinterzogen habe (VwGH 24.3.1994, [92/16/0153](#); VwGH 16.12.2004, [2004/16/0146](#)). Die Siebenjahresfrist gelte nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterziehe (VwGH 27.2.1995, [94/16/0275](#), 0276).

Es sei ohne rechtliche Bedeutung, dass die Abgabepflichtige als juristische Person die Abgabenhinterziehung nicht selbst begehen konnte, sondern vielmehr die Organe tatbildlich gehandelt hätten. Die Siebenjahresfrist gelte ohne Rücksicht darauf, ob der Abgabenschuldner selbst die Abgaben hinterzogen habe. Es komme nur darauf an, dass sie überhaupt hinterzogen worden seien.

4. Mit Schreiben vom 21. April 2010 wurde von der Bw. Berufung gegen die Wiederaufnahme – und Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 12. Januar 2010 erhoben (Auszug):

a. Beantragt wurde, die Umsatzsteuer für 2001 (bisher 127.204,86 €) mit 0,00 € festzusetzen, ebenso die Umsatzsteuer 2002 (bisher 167.842,42 €). Weiters beantrage man die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß [§ 284 BAO](#).

b. Mit Selbstanzeige vom 11. Dezember 2009 habe die Bw. offengelegt, dass von einer Dienstnehmerin, die für die Führung der Hauptkassa verantwortlich gewesen sei, an einzelnen Tagen Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung samt den Tagesberichten unberechtigtweise entnommen worden seien. Im Hinblick auf die finanzstrafrechtlichen Verjährungsvorschriften des [§ 31 FinStrG](#) habe man für 2001 bis 2009 berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärungen sowie UVA abgegeben. In der Selbstanzeige habe man jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich im vorliegenden Fall um keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung iSd [§ 33 FinStrG](#) gehandelt habe. Es komme daher die fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist des [§ 207 Abs 2 BAO](#) erster Satz zur Anwendung. Seitens des Finanzamtes sei jedoch die die siebenjährige Bemessungsverjährungsfrist zur Anwendung gekommen. Man habe die Umsatzsteuer 2001 und 2002 mit der Begründung vorgeschrieben, dass es nicht darauf ankomme, ob der Abgabenschuldner selber die Abgabe hinterzogen habe, sondern darauf, ob sie überhaupt hinterzogen worden sei.

c. Gemäß [§ 207 Abs 2 zweiter Satz BAO](#) betrage die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre. Ob eine Abgabe hinterzogen sei, müsse nach [§ 33 FinStrG](#) beurteilt werden. Dieser Umstand ergebe sich aus den Urteilen des jeweils zuständigen Landesgerichtes für Strafsachen. Liege aber bis zur Erlassung des Abgabenbescheides keine Entscheidung der Strafbehörde vor, habe die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen. Der Tatbestand des [§ 33 FinStrG](#) müsse dazu objektiv und subjektiv erfüllt sein. Die Hinterziehungskriterien seien nachzuweisen, wobei die Beweislast bei der Behörde liege.

Vorausgesetzt seien für eine Hinterziehung eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen. Der Vorsatz müsse in nachprüfbarer Weise feststehen (Watzinger zu [§ 31 FinStrG](#) in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung).

d. Den bezeichneten Bescheiden fehlten derartige Ausführungen zur Gänze. Weitergehende Ausführungen dazu, welche Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung durch den Mandanten rechtfertigten, seien nicht festgehalten.

e. Die Dienstnehmerin, die die Einnahmen unberechtigtweise entnommen habe, sei nur für die Führung des Hauptkassabuches verantwortlich gewesen. Abgabenrechtliche Verpflichtungen – welcher Art auch immer – seien nie in den Verantwortungsbereich der Dienstnehmerin gefallen.

f. Die siebenjährige Verjährungsfrist dürfe von der Behörde nur herangezogen werden, wenn eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung iSd [§ 33 FinStrG](#) vorliege. Bei einer Person, die unberechtigtweise Geld entnehme, liege regelmäßig ein **Bereicherungsvorsatz iSd allgemeinen Strafrechtes im Hinblick auf die Vermehrung des eigenen Vermögens** vor.

Dass eine Dienstnehmerin im Zeitpunkt der unrechtmäßigen Entnahme zugleich auch an die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung denke und damit mit einem auf die Abgabenverkürzung gerichteten Vorsatz handle, sei nicht nachvollziehbar. Aus der unrichtigen Führung des Kassabuches an sich könne keine bedingt vorsätzliche Handlungsweise iSd [§ 33 FinStrG](#) abgeleitet werden.

g. Da keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorliege, seien die Abgaben betreffend 2001 und 2002 gemäß [§ 207 Abs 2 BAO](#) bereits verjährt. Die Vorschreibung erfolge daher zu Unrecht.

h. Weiter stelle man gemäß [§ 183 BAO](#) den Antrag auf Einvernahme der Dienstnehmerin als Zeugin zum Beweis, dass im vorliegenden Fall kein Vorsatz zur Hinterziehung von Abgaben vorliege.

5. a. Am 26. April 2010 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme- und Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

b. Am 30. Januar 2013 wurde BG als Zeugin zur strittigen Thematik befragt (siehe Punkt 6a).

c. In der am 22. März 2013 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde nach Übergabe der Niederschrift betreffend Befragung von BG durch den UFS (zusammengefasst) folgendes vorgebracht:

Nach dem Vortrag des Sachverhaltes durch den Referenten wird das Wort den Vertretern der Finanzverwaltung erteilt.

Mag. Z.: Nach der Aktenlage gibt es keine Sachverhaltsergänzung bzw rechtliche Ergänzung.

SB: Dann hat die Vertreterin der Bw. das Wort.

Dr. T.: Aus unserer Sicht ist der einzig strittige Punkt, ob wir eine fünf- oder siebenjährige Verjährungsfrist haben und wo es um die Frage geht, ob hinterzogene Abgaben vorliegen oder nicht. Das ist eigentlich das einzige Thema, der Rest ist an sich unstrittig.

Wenn ich mir den [§ 207 BAO](#) ansehe, da heißt es, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährung 10 Jahre. Nachdem es kein Finanzstrafverfahren gegeben hat infolge der Selbstanzeige, muss das Finanzamt als Vorfrage beurteilen, ob eine hinterzogene Abgabe vorliegt oder nicht. Eine hinterzogene Abgabe kann aus unserer Sicht in diesem Fall nicht vorliegen, weil sich nach [§ 33 Abs 1 FinStrG](#) einer Abgabenhinterziehung schuldig macht, wer eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht verletzt. Diese Pflicht kann nur einer verletzen, den diese Pflicht trifft. Das bedeutet die Bw. bzw der für die Erstellung der Umsatzsteuererklärung verantwortliche Mitarbeiter, dem aber von diesen Malversationen nichts bekannt war. Im Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Umsatzsteuerjahreserklärungen waren diese der festen Überzeugung, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung die sie abgeben und die sie aus dem Rechnungswesen ordnungsgemäß ableiten, richtig ist. Das heißt es fehlt jede Form von Tatvorsatz und daher kann aus meiner Sicht keine verkürzte Abgabe vorliegen und schon gar nicht eine Abgabenhinterziehung, sondern einfach nur eine Nichtentrichtung. Das war eigentlich der Kernpunkt.

In der BVE hat das Finanzamt gesagt, „Voraussetzung ist auch nicht, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat, die siebenjährige Verjährungsfrist gilt nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat“. Aber es hat in diesem Fall kein Mensch eine Abgabe hinterzogen, denn es kann nur jemand, den eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht trifft eine Abgabe hinterziehen. Jemand anderer kann keine Abgabe hinterziehen, ein Dieb hinterzieht keine Abgabe, denn den trifft keine Abgabepflicht. Daher haben wir keine Abgabenhinterziehung und keine hinterzogene Abgabe. Wo ist die Begründung, wo sie die Abgabenhinterziehung sehen?

Mag. Z.: Grundsätzlich hat es diese Selbstanzeige gegeben. Die Selbstanzeige weist darauf hin, dass es einen strafrechtlichen Bezug gibt. Da ist die Frage, wie weit gilt das für 2001, wo das auch stattgefunden haben soll und ob das nachvollziehbar ist. Ich habe das so gedeutet, dass die Jahre vorher verjährt waren.

Dr. T.: Die ganze Selbstanzeige ist aus Vorsichtsgründen erfolgt.

SB: Das Thema wäre jetzt eigentlich, gibt es eine Hinterziehung oder nicht, aber nicht die Frage der Jahre vor oder nach 2001, bleiben wir bitte beim Thema.

Mag. Z. Hinterziehung ist ab 2001 im Sinne dieser Verjährung gegeben. Wie haben uns das inhaltlich schon sehr genau angesehen und der Verfahrensrechtszuständige Dr. S hat das auch noch geprüft und auch, dass wir 2001 noch drin sind, wegen der Verlängerungshandlung. Da sind wir zu dem Ergebnis gekommen, dass es doch so ist.

Die Kernfrage von ihnen ist: Kann das Verhalten der Angestellten dem Unternehmen zugerechnet werden? Die Verantwortlichen sind der Meinung, dass das in dem Fall doch dem Unternehmen zuzurechnen ist. Deswegen wird man dabei bleiben, dass die siebenjährige Verjährung anzuwenden ist, für hinterzogene Abgaben.

Dr. S.: Also der objektive Tatbestand ist erfüllt. Die Abgaben sind in zu niedriger Höhe erklärt worden.

Dr. T.: Ja.

Dr. S.: Dem stimme ich zu, dass die, die verantwortlich waren, ohne Vorsatz gehandelt haben. Die haben ja nicht gewusst, dass die Abgaben zu gering erklärt werden. Aber BG hat in ihrer Funktion als Buchhaltungskraft und mit ihrem Wissen zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt, in dem Sinn dass sie wissen hat müssen, wenn sie dem Unternehmen Umsätze vorenthält, dass die dann auch nicht in die Umsatzsteuererklärungen hineinkommen. Sodass sie in diesem Sinn als Bestimmungstäterin zu verfolgen wäre. Es gibt ja einen Finanzstrafakt, aber der ist nicht weit gediehen, weil sie sich bisher der Aussage entschlagen hat, bis die Gerichtssache vorbei ist. Das heißt aber nicht, dass BG finanzstrafrechtlich aus dem Schneider ist.

Dr. T.: Aber Frau BG kann keine Umsatzsteuer hinterziehen, das kann sie nicht. Weil sie ja keinerlei abgabenrechtliche Verpflichtung bzw Offenlegungsverpflichtung trifft.

Dr. S.: Der springende Punkt ist der ...

Dr. T.: Sie sitzt an einer Kassa ...

Dr. S.: Sie hat nicht selbst hinterzogen, aber sie hat die Verantwortlichen dazu bestimmt, dass die hinterziehen, durch ihr Verhalten.

Dr. T.: Ihr Verhalten hat indirekt dazu beigetragen. Da bin ich bei ihnen. Aber trotzdem: Ich kann ja nur Bestimmungstäter sein oder Beitragstäter sein, wenn ich durch meine Tat, durch meine Handlungen oder durch meine Aussagen jemand anderen dazu bestimme, eine Abgabe zu hinterziehen oder sonst einen Tatbeitrag leiste, dh. ihn verstärke, ihn sichere etc. Das tut sie ja nicht. Es hinterzieht niemand eine Abgabe.

Ein Bestimmungstäter ist, wenn ich sage, weist du was, ich schreibe das nicht in das Kassabuch, dann müsst ihr keine Umsatzsteuer zahlen. Aber auch bei der Bestimmungstäterschaft brauche ich einen Täter, der die Abgabe hinterzieht. Und da ist kein Täter vorhanden, weil der der die Offenlegungspflicht hat, keine Ahnung davon hat. Das zweite ist, dass beim Vorsatz ein „wissen“ oder „bewusstes Inkaufnehmen“ aber nicht ein „wissen müssen“ zählt, nach ständiger Rspr. Also sie hätte „wissen müssen“ ist völlig egal, weil ich immer entweder im Tatzeitpunkt den Vorsatz haben muss oder zumindest, damit rechnen (den bedingten Vorsatz haben) muss. Aber dass ich theoretisch wissen müsste....

Der dritte Punkt ist im Strafrecht, dass ich natürlich den Adäquanzzusammenhang und den Risikozusammenhang immer beachten muss. Das heißt, wenn ich den Erfolg einer Tat dem Verursacher zurechnen muss, geht das ja nur, wenn ich einen Adäquanzzusammenhang und einen Risikozusammenhang habe. Der eingetretene Erfolg muss gerade das Risiko erfüllen, um dessentwillen die Handlung verboten ist. Sonst habe ich keine Kausalitätskette. BG ist rechtskräftig verurteilt wegen einer Untreuehandlung. Dass eine Untreuehandlung vielleicht indirekt auch zu einer Steuerverkürzung führen kann, mag schon sein, aber es ist sicher nicht verboten einem Unternehmen Geld zu stehlen, weil dies eine Umsatzsteuerhinterziehung wäre. Sondern es ist ausschließlich verboten Geld zu stehlen, weil ich damit jemanden entreichere. Und daher ist sie auch wegen Untreue verurteilt worden. Sie hat aber nicht Umsatzsteuer hinterzogen. Ein Dieb denkt ja nicht daran, was das vielleicht steuerlich bewirkt, er denkt ja nicht einmal daran. Der will jemandem anderen Geld wegnehmen und sich selber bereichern.

Dr. S.: Bei einem fremden Dieb gebe ich das schon zu. Aber bei einer für die Hauptkassa Verantwortlichen, weiß ich nicht, ob es da nicht anders liegt, weil die in die Buchhaltung ja eingebunden ist.

Dr. T.: Sie sagt aber aus, dass sie mit der Buchhaltung weiter gar nichts zu tun gehabt hat, sie hat es also nicht verstanden. Und die Ausbildung als Bürokauffrau, die sie irgendwann Ende der 70er Jahre genossen hat, war zu Zeiten, wo es noch nicht einmal das geltende

Umsatzsteuerrecht gegeben hat, was soll die jetzt mit Umsatzsteuer zu tun haben, wenn sie überlegt, wie komme ich zu Geld? Da überlegt jemand ja nicht, aha, jetzt stehle ich dem Fiskus 20% Umsatzsteuer, sondern stiehlt einfach Geld.

Dr. S.: Ja, er nimmt das auch in Kauf, dass der Fiskus

Dr. T.: Selbst wenn sie das in Kauf nimmt, sie ist keine Abgabepflichtige. Und wenn man immer so schön zitiert dieses Erkenntnis, wie heißt der Stehsatz ...

Mag. L.: ... „es ist nicht erforderlich, dass der Abgabepflichtige selbst Abgaben hinterzieht, sondern es geht nur darum, ob überhaupt Abgaben hinterzogen werden“.

Dr. T.: Und in den Urteilen, aus denen dieses schöne Zitat stammt, geht es immer um Abgabenhehlerei und um Schmuggel. Da hat zuerst einer geschmuggelt, der hat aber selber geschmuggelt, der hat selber ein Strafdelikt begangen. Frau BG kann aber kein Finanzstrafdelikt begehen, weil sie in die Umsatzsteuergebarung der Bw. in keiner Weise eingebunden ist. Die kann gar nicht Umsatzsteuer hinterziehen. Das kann sie rein technisch nicht, weil sie mit der Umsatzsteuer nichts zu tun hat.

Dr. S.: Na ja, sie hat bewirkt, dass die anderen die falschen Erklärungen abgegeben haben.

Dr. T.: Das ist eine Kausalitätskette, wo ich genau den fehlenden Adäquanz- und Risikozusammenhang habe, weil eben Geld stehlen nicht deshalb verboten ist, weil ich damit unter Umständen Umsatzsteuerverkürzung begehe, sondern Geld stehlen aus ganz anderen Gründen verboten ist, weil es Untreue oder Diebstahl oder sonst eines der Vermögensdelikte ist.

Dr. S.: Bei BG taucht es sogar mehrmals auf, dass sie im Aufsichtsrat gesessen ist und

Dr. T.: Sie war Betriebsratsvertreterin.

Mag. Z.: Immerhin.

Dr. T.: Ja immerhin, was hat ein Betriebsratsvertreter im Aufsichtsrat mit der Umsatzsteuer zu tun. Das erklären sie mir.

Mag. Z.: Wenn man im Aufsichtsrat ist, hat man eine gewisse Verantwortlichkeit, weil man in Entscheidungen eingebunden ist. Zwar hat sie nicht UVA oder U 30 ausgefüllt, aber sie hat das alles vorbereitet und kaufmännisch auch vorbereitet, weil sie ja die Tagesberichte abgeliefert hat. Mit ihrer kaufmännischen Ausbildung war sie sehr wohl in der Lage zu erkennen, wenn sie dem Unternehmen Geld entzieht, dass sich das auswirkt auf die

steuerliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Sprich: Die Steuersubstanz wird auch mitgestohlen.

Dr. T.: Aber das war nicht ihr Tatvorsatz. Sie hat nicht gesagt, jetzt stehle ich der Bw. 100,00 € und 20,00 € stehle ich dem Staat Österreich. Ein solcher Tatvorsatz liegt – glaube ich – nicht im Bereich des

Dr. S.: Aber ein für möglich halten und sich damit abfinden reicht ja.

Dr. T.: Nein.

Dr. S.: Sie muss ja nicht die Umsatzsteuer stehlen wollen.

Dr. T.: Wenn sie Geld stehlen will, wird sie 200 andere Sachen zu denken haben: Wie tue ich, dass es keiner findet, wie nehme ich das mit, was tue ich damit und ich weiß nicht was, bevor ich an die Umsatzsteuer denke.

Dr. S.: Aber sie muss genauso nachdenken, wie kann ich das verschleiern. Also das ist ja nicht so geschwind eine Gelegenheit, wo man mal hineingreift und sich nichts denkt dabei, sondern sie hat sehr wohl daran gedacht ...

Dr. T.: Aber das war ausschließlich darauf gerichtet, sich zu bereichern. Und wie gesagt, selbst wenn sie wüsste ...

Mag. Z.: Wenn jemand eher spontan in die Kassa greift und sich was nimmt – einmalig oder gelegentlich – dann ist das eventuell noch so zu vertreten, aber wenn jemand wie im vorliegenden Fall viele Jahre – sehr viele Jahre – das planmäßig unternimmt, dann bin ich sehr wohl der Meinung, dass sie irgendwann daran gedacht haben muss, dass da nicht dem Unternehmen alleine Geld fehlt, sondern in der Folge auch dem Finanzamt Geld fehlt. Auch wenn sie ganz am Anfang – vor 15 Jahren – noch nicht unmittelbar daran gedacht hat, weil sie möglicherweise auch das Geld zurückgeben wollte. Aber im Laufe der Jahre – da bin ich sehr wohl der Meinung – musste es ihr bewusst gewesen sein und so hatte sie den Vorsatz 2001, weil das ja schon länger bestanden haben muss.

Dr. T.: Und selbst wenn sie daran gedacht hätte, es ist irrelevant, weil jemand den keine Abgabenverpflichtung (Offenlegungsverpflichtung) trifft, keine Abgabe hinterziehen kann. Da kann ich noch so daran denken, dass das vielleicht eine Abgabenhinterziehung bei jemand anderem sein könnte. Wenn ich keine Offenlegungspflicht habe und somit auch keine Pflicht verletze, kann ich nicht Abgaben hinterziehen. Abgaben hinterziehen kann, wenn man sich den §§ 33 FinStrG mit all seinen Kommentierungen anschaut, (Zitat) „nur jemand, den eine abgabenrechtliche Wahrheits- oder Offenlegungspflicht trifft“. Und die Frau BG trifft

keinerlei Offenlegungspflicht. Und Bestimmungstäter oder Beitragstäter kann ich ja nur sein, wenn es dann auch einen Täter gibt. Dh. wenn ich den Täter dazu bestimme, eine Abgabe zu hinterziehen oder dazu beitrage, dass er eine Abgabe hinterzieht. Aber der Täter hinterzieht keine Abgabe, weil er von nichts eine Ahnung hat. Ob sie dran gedacht hat oder nicht – sie hat sicher nicht dran gedacht – und selbst wenn sie dran gedacht hätte und selbst wenn sie es haargenau gewusst hätte, wäre das völlig egal, dann hätte sie den Staat geschädigt, ja, bewusst, aber sie hätte trotzdem keine Offenlegungspflicht verletzt und Steuern hinterzogen. Eben weil sie einfach in diesem Fall nicht abgabepflichtig ist bei der Umsatzsteuer. Sie kann nicht Täter sein und die Bw. kann auch nicht Täter sein, weil die maßgeblichen Personen, die wirklich Offenlegungspflichten hatten, im besten Wissen und Gewissen gehandelt haben und von diesen Malversationen keine Ahnung hatten.

Dr. S.: Na ja, das ist die Rechtsfrage, die eine (Frau BG) hat den Vorsatz und die anderen verwirklichen die objektive Tatseite oder ist es so wie sie jetzt sagen, dass beide hinterziehen müssen.

Dr. T.: Das ist eben nicht so, wenn kein bewusstes Zusammenwirken von den Zweien ist und das zeigt die Verurteilung wegen Untreue, dass das nicht vorgelegen hat, das bewusste Zusammenwirken. Das geht einfach irgendwo ins Leere.

SB: Weitere Ergänzungen und Anregungen?

Dr. T.: Wie gesagt, das Zitat, das da immer kommt, „egal wer die Abgaben hinterzogen hat“, da gibt es immer einen primären Abgabenhinterzieher. Nämlich wenn ich einem der geschmuggelt hat, Waren über die Grenze verbracht habe, ohne Einfuhrabgaben zu entrichten und dann einen zweiten, der ein Finanzstraftat gesetzt hat. Da hat der erste immer primär ein Delikt (des Schmuggels) begangen. Da war ein Täter, der eine Abgabe hinterzogen hat und ein zweiter Täter, der noch einmal was getan hat. BG kann Umsatzsteuer nicht hinterziehen und damit ist die Frage aus meiner Sicht vollständig beantwortet.

SB: Gibt es noch weitere Ausführungen von Seiten der Finanzverwaltung?

Mag. Z.: Es ist alles gesagt und alles aktenkundig. Alles weitere wären Wiederholungen.

6. Folgende Aussagen und Unterlagen waren in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Befragung von BG als Zeugin am 30. Januar 2013:

BG: Ich bin zu einer Zeugenaussage bereit.

Frage: Sie haben eine Ausbildung zur **Bürokauffrau mit Lehrabschlussprüfung**?

Antwort: Ja.

Frage: Ihre Aufgaben waren Leitung des Sekretariates, Führung des Kassabuches der Bw. bzw. Führung der Hauptkassa und des Kassaberichtes und die tägliche Erfassung der Einnahmen?

Antwort: Erfassung Ja.

Frage: Bei der Ausbildung haben Sie u.a. die Fächer **Bürowesen, Rechnungswesen, Wirtschafts-und Sozialkunde** gehabt?

Antwort: Ja, ich habe nur als Sekretärin gearbeitet, nie in der Buchhaltung.

Frage: Sie haben als Unterrichtsfach Rechnungswesen gehabt und hier wird auch die Verbuchung der Umsatzsteuer behandelt?

Antwort: **Vor Jahren, 1980 habe ich das theoretisch gelernt, praktisch nie ausgeführt.**

Frage: Hier haben Sie auch gelernt, dass die Umsatzsteuer berechnet wird aus den Erlösen, die ein Betrieb hat?

Antwort: **Gelernt habe ich es, aber ich habe es nie angewendet. Ich habe kein Wissen im Steuerrecht, ich habe es nie gebraucht, es war nicht meine Aufgabe.**

Frage: Mit Wissen im Steuerrecht meinen Sie, dass Sie mit der Steuerverrechnung bei der Bw. nichts zu tun gehabt haben?

Antwort: Ja, Ich habe es alles theoretisch gelernt, weil es als Bild der Bürokauffrau gegeben war.

Frage: Die Bedeutung der Einnahmen des Betriebes für die Steuern war Ihnen klar? Wenn keine Einnahmen da waren, dann kann man auch keine Umsatzsteuer zahlen?

Antwort: Nein. Ich habe Briefe geschrieben. Ich habe mich mit dem nie befasst, es war damals kein Aufgabengebiet. Ich habe mich mit dem nie befasst. Wenn Sie es mir jetzt sagen, ist es mir klar. Ich weiß nicht worauf Sie hinaus wollen. Im Unterricht ist mir das sicher gelernt worden.

Frage: **Sie haben zumindest davon gehört, dass, wenn ich Einnahmen erziele im Betrieb, ich von den Einnahmen Umsatzsteuer zahlen muss und, dass logischerweise, wenn Einnahmen fehlen, die Umsatzsteuer nicht bezahlt werden kann?**

Antwort: **Ja.**

Frage: Sie haben auch die Einnahmen zu kontrollieren?

Antwort: Zu erfassen. Gebucht hat es wer anderer. Ich habe mich darauf verlassen, dass derjenige der bucht, auch kontrolliert hat. Die Gebühren sind auch im Rechnungswesen kontrolliert worden. Ich habe das Kassabuch geführt und erfasst. Prüfungen, ob alle Einnahmen auch korrekt gebucht wurden, lagen nicht in meinem Zuständigkeitsbereich. Bei den anderen Einnahmen war das genauso.

Frage: **War hier eine Mischung von 10% und 20 %igen Umsätzen dabei?**

Antwort: **Ja, aber mit dem habe ich mich nicht befasst.** Ich habe es nur erfasst. Eine Einnahme habe ich auf der linken Kassabuchseite erfasst und eine Ausgabe auf der rechten. Das war eine Erfassung im Kassabuch, gebucht wurde es dann von einer anderen Kollegin im Rechnungswesen.

Frage: Wie hat man dann die 10% und 20 %igen Umsätze trennen können?

Antwort: Das weiß ich nicht. Das hat die Dame in der Buchhaltung gemacht.

Frage: **Zur Tätigkeit der Leitung des Sekretariats, wie sah diese aus?**

Antwort: **Unterstützung des kaufmännischen Leiters, Gesprächstermine vereinbaren, Schriftverkehr, Kundenbetreuung, Sitzungsvorbereitung.**

Frage: Das ist praktisch bezogen auf den kaufmännischen Bereich. Dann sind Sie auch Sekretärin des Marketingleiters gewesen?

Antwort: Ja, Schriftverkehr, Terminvereinbarung, Präsentationsvorbereitung, Messevorbereitungen, Reisekostenabrechnungen (Ausfüllung, Aufbereitung, Abfahrzeiten), Dienstreisevorbereitungen (Dokumente), Veranstaltungsvorbereitungen (Firmenfeiern).

b. Protokoll über die Hauptverhandlung zur Strafsache BG betreffend §§ 133 Abs 1, § 133 Abs 2 zweiter Fall StGB ist (Auszug):

(1) Die Angeklagte weist nachstehende Schulbildung auf: 4 Jahre Volksschule, 4 Jahre Hauptschule, 1 Jahr Kinderbildungsanstalt für Kindergärtnerinnen, **Lehre als Bürokauffrau mit Lehrabschlussprüfung**. Von 1977 bis Dezember 2009 bei der Bw. beschäftigt.

(2) Der Verteidiger erwidert auf den Vortrag der Anklage (Seite 3): „Es wird ein **Teilgeständnis der Angeklagten im Umfang von 66.759,33 €** geben. Dieser Betrag war auch im ASG-Prozess Gegenstand. Diesen Betrag hat die Angeklagte zuzüglich Zinsen und Kosten in einer Gesamthöhe von 73.915,43 € bezahlt. ... Diese Rückzahlung ... ist tatsächlich erfolgt. In diesem Sinn hat die Angeklagte eine **Schadensgutmachung von 100%** geleistet.“

(3) Vorsitzender (Seite 4): Was war ab dem Jahr 2002 ihre Funktion? **Ist es richtig, dass sie ab 1995 die Sekretärin des kaufmännischen Leiters waren?**

Antwort: **Es ist richtig, ich war die Sekretärin von Mag. AG. Frau KG war Referatsleiterin Rechnungswesen, der ich laut Arbeitsplatzbeschreibung unterstellt war.**

(4) Vorsitzender (Seite 6): ... Es fehlen ca. 60.000,00 € und ich habe gefragt, wann das beginnt und **da haben sie von sich aus den Oktober 2008 genannt.**

Die Angeklagte gibt weiter an (Seite 6): ... **Die 64.000,00 €, die ich schon bezahlt habe und für die ich auch einstehe, können sich aus den Jahren 2002 bis 2009 ergeben.**

Vorsitzender: Sie gestehen jetzt zu, dass ihnen schon entgegen ihrer vorherigen Verantwortung Kassaschwankungen seit 2002 aufgefallen sind?

(5) Vorsitzender (Seite 8): Was ist grundsätzlich ihr Auftrag gewesen, mit diesen Einnahmen tagtäglich zu machen?

Antwort: Die Bareinnahmen zu bearbeiten. Ich zähle die Tascherl, ob das Bargeld mit dem Schichtende oder mit dem Rechenstreifen übereinstimmt und anschließend führe ich das Ganze den Tagesberichten zu. Diese sind gesondert ausgedruckt worden. **Ein Tagesbericht besteht aus sämtlichen Einnahmen von der S-Anlage. Da sind auch die bargeldlosen Einnahmen vermerkt und die Einnahmen, die vom Kassaautomaten reingekommen sind.**

Vorsitzender: Was geschieht jetzt mit dem Bargeld?

Antwort: **Das Bargeld wird in der Kassa gesammelt und wenn viel Geld da war, habe ich das Geld noch auf der Bank auf das Konto der Bw. eingezahlt. Aufgrund meiner Tätigkeit und meines umfassenden Aufgabengebietes ist es natürlich auch sehr oft vorgekommen, dass ich zwei oder drei Tage keine Zeit hatte, mir das Geld zu holen.**

(6) Vorsitzender (Seite 10): Aber wir haben den umgekehrten Fall, nämlich dass das Geld fehlt.

Antwort: Ich weiß, dass das blauäugig war. Denn ich hätte sofort zu meinem Vorgesetzten gehen und dies melden müssen. **Ich habe mich darauf verlassen, dass es dann in der Buchhaltung beim Buchen oder beim Jahresabschluss auffällt.**

(7) Vorsitzender zur Referatsleiterin Rechnungswesen (Seite 27): Wie sind sie darauf gekommen, dass da irgendetwas nicht stimmt?

Antwort: Meine Tätigkeit als Referatsleiterin umfasst hauptsächlich natürlich die Buchungen und den Jahresabschluss. Mit der Kassa habe ich insoweit nur die Kassaprüfung zum Jahresende über gehabt. ... Es wurde ein Beleg gesucht, der sich in der Hauptkassa hätte befinden sollen. Wir haben damals den 24. September 2009 gesucht und es hat sich um einen Betrag von 5.067,90 € gehandelt. Das beunruhigte mich damals. Wir sind dann auf die Suche gegangen, ob das eventuell öfter vorgekommen ist, dass Belege, Tagesberichte nicht vorhanden sind. Mit Tagesbericht meine ich den Beleg. **Dieses Tagesjournal ist für mich ein Kassabeleg und der Tagesbericht wird als Buchungsbeleg verwendet.**

Vorsitzender (Seite 29): Schlussfolgerung aus ihrer Sicht?

Antwort: Schlussfolgerung aus meiner Sicht ist, dass man die Kassa soweit manipuliert haben muss, dass die Berichte und auch die Gelder dazu fehlen müssen.

(8) Vertreter der Bw (Seite 39).: Es gibt Einnahmen aus anderen Bereichen

Verteidiger: Und wenn diese höher waren, ist das andere nicht aufgefallen?

Vertreter der Bw.: **Es ist so, dass Kassenstände immer mit BG überprüft worden sind. Nämlich der Kassastand, den sie im Kassabuch errechnet hat, mit dem, der in der Buchhaltung gebucht wurde. Und nachdem dieser übereingestimmt hat, ist es uns nicht aufgefallen, dass es Unstimmigkeiten gibt. Es gab vorher Überprüfungen vom Kassier bis zu BG und von den unbaren Bewegungen. Wenn die Kassenstände übereingestimmt haben, gab es keinen Grund zu zweifeln, dass es nicht stimmt.**

(9) Vorsitzender zum Geschäftsführer DI K (Seite 47): War die Führung des Kassabuches ihr einziger Bereich?

Antwort: **Sie war grundsätzlich Sekretärin der Abteilung Betriebswirtschaft.** Den prozentuellen Anteil diesbezüglich kann ich nicht angeben.

(10) Staatsanwalt zum Abteilungsleiter Betriebswirtschaft (Seite 51): Der Schaden errechnet sich jetzt an Hand welcher Beträge dieser Tagesberichte?

Antwort: **Der Schaden errechnet sich einerseits aufgrund von Einnahmen, die bar gemacht wurden bei den Kassensystemen und bei den Kassen selbst und aufgrund von Kreditkarten.**

c. Gutachten des Sachverständigen vom September 2012 (Auszug):

In der Beschuldigtenvernehmung vom 26. Januar 2010 habe BG hinsichtlich ihrer Aufgabengebiete angegeben: Führung der Hauptkassa, Führung des Sekretariates, Erledigung der Telefonabrechnung und seit 12 Jahren Betriebsratstätigkeit. **Aus der Niederschrift vom 30. März 2010 gehe hervor, dass BG seit 1996 die Hauptkassa und das Kassabuch geführt habe. Seit 1. Mai 1996 sei – wie der Zeugenvernehmung von Mag. A zu entnehmen ist – die vorrangige Tätigkeit von BG das Führen der Hauptkasse der Parkraumbewirtschaftung gewesen.**

Auch anlässlich der Befragung von BG am 1. Dezember 2009 habe diese angegeben: **„Ich führe die Hauptkasse seit ca. 15 Jahren, dazu gehört auch die tägliche Abrechnung der Parkkassen, die Erstellung der dafür vorgesehenen Tagesberichte und die dazu gehörigen Losungen hole ich grundsätzlich täglich (Ausnahmen sind möglich) vom**

PSC-Counter ab. Mir ist bekannt, dass diese Losungen fehlen, ich habe damit entstandene Differenzen in der Kassa ausgeglichen“.

d. „Forensischer Bericht“ (anlässlich der Ergänzung der Selbstanzeige vom 22. Dezember 2009): BG ist seit 1. Mai 1996 mit der Führung der Hauptkassa betraut. Betragsmäßige Feststellungen sind aber erschwert, weil die fehlenden Tagesberichte nicht mehr rekonstruierbar waren. Betragsmäßig mussten die Fehlbeträge auf Basis der Folgejahre geschätzt werden.

e. Urteil des Landesgerichtes aus 2012 (Auszug):

Das LG hat ... wegen des Verbrechens der Untreue nach § 133 Abs 1 und 2 zweiter Fall StGB ... zu Recht erkannt: BG ist schuldig.

BG hat sich im Zeitraum vom 16. Mai 2002 bis 14. Oktober 2009 ... iHv insgesamt 585.000,00 €, mit einem Gut das ihr anvertraut war, unrechtmäßig bereichert, indem sie als mit der Führung des Kassabuches ausschließlich betraute Angestellte, die alleine die Verbuchung der sogenannten Tagesberichte (gesammelte Aufstellung der baren und unbaren Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung) vorzunehmen hatte, entgegen dieser Verpflichtung wiederholt einzelne Tagesberichte im Kassabuch gar nicht verbucht hat, ... sondern sich stattdessen Bargelddbeträge in Höhe der nicht verbuchten Tagesberichte für eigene Zwecke zueignete.

Sie wird hierfür zu einer Freiheitsstrafe in der Dauer von drei Jahren ... verurteilt. .. Der unbedingte und zu vollziehende Teil der Freiheitsstrafe beträgt ... ein Jahr Freiheitsstrafe. BG ist schuldig binnen 14 Tagen ... einen Schadenersatzbetrag von 521.000,00 € zu bezahlen.

Aus Anlass eines Geständnisses der Angeklagten wurden sämtliche noch zur Verfügung stehenden Daten betreffend die Parkraumbewirtschaftung einer Überprüfung unterzogen. Diese Daten waren aufgrund des installierten „S-Systems“ gespeichert und waren daher lückenlos im Zeitraum von Mai 2002 bis November 2009 vorhanden. Es konnte daher jeder einzelne Zahlungsvorgang – ob bar oder unbar – nachgeprüft werden, wobei auf diese Weise von KG alle fehlenden Tagesberichte seit 16. Mai 2002 ermittelt und so der Gesamtschaden rechnerisch eruiert werden konnte. Aufgrund des Fehlens von 171 Tagesberichten aus den Jahren 2002 bis 2009 errechnet sich ein Schaden von insgesamt mindestens 585.000,00 €.

Diese Differenz hat sich die Angeklagte BG durch Barentnahme aus der Kassa zugeeignet, wobei sie von allem Anfang an und im gesamten Tatzeitraum jeweils mit Zueignungs- und Bereicherungsvorsatz handelte und es darüber hinaus auch ernstlich für möglich hielt, dass sie sich oder Dritte jeweils durch die Zueignung

dieser Geldbeträge in Höhe der Tagesberichte aus den baren Tageslosungen unrechtmäßig bereicherte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist ausschließlich die Frage, ob im gegenständlichen Fall bezüglich der Verjährung der Jahre 2001 und 2002 von einer Fünfjahresfrist (Bw.) oder einer Siebenjahresfrist (Finanzamt) auszugehen ist. In zahlenmäßiger Hinsicht wurde die Vorschreibung nicht bestritten.

2. Bemessungsverjährung:

a. Für die strittigen Zeiträume 2001 und 2002 lautete § 207 Abs 2 BAO wie folgt:

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des VfGH-Gesetzes 1953 und § 24 des VwGH-Gesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

b. Mit Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 wurde § 207 Abs 2 BAO wie folgt geändert: „Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre“. Die Verlängerung von sieben auf zehn Jahre ist nach § 323 Abs 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

c. Nach § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

d. Der Abgabensanspruch für die Umsatzsteuer entsteht nach § 19 Abs 2 UStG für Lieferungen und Leistungen nach Ablauf des Kalendermonats und damit für 2001 und 2002 mit Ablauf des jeweiligen Jahres. Für 2001 somit mit Ablauf des Jahres 2001 und für 2002 mit Ablauf des Jahres 2002. Die Zehnjahresfrist ist demgemäß nicht anwendbar, sodass im Berufungsfall ausschließlich die Siebenjahresfrist (im Fall der Hinterziehung) oder die Fünfjahresfrist zur Anwendung kommt.

e. Für das Veranlagungsjahr 2001 und 2002 ist die Siebenjahresfrist – bei Annahme einer Abgabenhinterziehung, deren Voraussetzungen in der Folge noch zu prüfen sind – anzuwenden:

Für das Veranlagungsjahr 2001 beginnt die Frist 2002 zu laufen. Am 13. Mai 2003 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2001 erlassen, sodass sich die Frist gemäß § 209 Abs 1 BAO um ein

Jahr verlängert und damit 2009 endet. Mit Erstellung des Umsatzsteuerbescheides vom 17. Dezember 2009 erfolgt eine Verlängerung um ein weiteres Jahr (auf 2010).

Für das Veranlagungsjahr 2002 beginnt die Verjährungsfrist 2003 zu laufen und verlängert sich durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 8. April 2004 um ein Jahr (auf 2010).

3. Zum Hinterziehungstatbestand (Veranlagungsjahr 2002):

a. Nach den vorliegenden Unterlagen und Gerichtsakten ist der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde zu legen:

Die Angestellte BG hat unbestritten Einnahmen der Bw. für sich behalten und nicht an den Dienstgeber abgeführt. Als Schulbildung weist sie eine Lehre als Bürokauffrau mit Lehrabschlussprüfung auf. Sie war Sekretärin des kfm Leiters der Abteilung und in engem Kontakt mit der Referatsleiterin Rechnungswesen, die die von BG erstellten Kassaberichte (Tagesjournale) als „Kassabelege“ verbucht und aus den erklärten Einnahmen die Umsatzsteuer zu berechnen hatte. BG hatte sowohl mit den Bargeldeinnahmen als auch mit den bargeldlosen Einnahmen zu tun, zumal sie, um ihre Kassamanipulationen verschleiern zu können, in beiden Bereichen Verschleierungshandlungen setzen musste.

b. (1) 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.

(2) Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar 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 Rspr 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 Rspr 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](#)).

c. 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 Einbehaltung und Nichtabgabe von Kassaberichten eine unrichtige Erlösverbuchung bewirkt, die in weiterer Folge zur Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen geführt hat. Die Verletzung der Offenlegungspflicht stellt die Ausführungshandlung der Abgabenhinterziehung dar.

d. (1) 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). 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).

(2) Als Bestimmungstäterschaft kommen alle Verhaltensweisen in Betracht, die den Anstoß zur Tatausführung geben können. Der Vorsatz des Bestimmenden muss dabei auf die Vollendung der Tat gerichtet sein, wobei der Bestimmungstäter in seiner Person den subjektiven Tatbestand des Deliktes zur Gänze erfüllen muss (Fellner, FinStrG, §§ 11 und 12, Rz 9). Im Sinne des § 11 bestimmt einen anderen zur Tat auch, wer bewirkt, dass sie dieser andere in einem Irrtum befangen unvorsätzlich begeht oder wer einen Zurechnungsunfähigen oder aus anderen Gründen schuldlos Handelnden zur Ausführung veranlasst. Damit werden alle Begehungsformen erfasst, die sich, wenn man zwischen Täterschaft und Teilnahme unterscheiden will, als Anstiftung oder als mittelbare Täterschaft durch ein absichtslos bzw vorsatzlos oder schuldlos handelndes Werkzeug darstellen. Die Bestimmung eines vorsatzlos Handelnden zur Tatausführung ist Täterschaft iSd 2. Alternative des § 11 FinStrG (Fellner, aaO, §§ 11 und 12 FinStrG, Rz 10 mit Verweis auf OGH vom 22.11.1977, [9 Os 143/76](#)).

(3) Der Tatvorsatz muss im Zeitpunkt der Tat vorliegen und beide objektiven Tatbestandsmerkmale

- die Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht
- und die Verkürzung

umfassen.

Der Täter muss „wissen und wollen“ dass er eine Abgabenverkürzung bewirkt. Ein Dolus eventualis (ernstlich für möglich halten und sich damit abfinden) genügt. Der Nachweis des Vorsatzes wird als Indizienbeweis geführt, denn ob Handlungen oder Unterlassungen mit dem Ziel erfolgen, Abgaben zu verkürzen, beruht meist auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang (Leitner/Toifl/Brandl, aaO, Rz 897 und 900).

(4) Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Kontext der Schulbildung der Angestellten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit, dass diese von der Steuerhinterziehung wusste und diese auch wollte (sich damit zumindest abgefunden hat): Als Bürokauffrau mit Lehrabschlussprüfung in den Fächern Bürowesen, Rechnungswesen sowie Wirtschafts- und Sozialkunde hatte BG das Wissen bezüglich des Zusammenhanges zwischen Einnahmen und Umsatzsteuer. Die Kenntnis dieser Zusammenhänge hat BG in der Befragung auch zugegeben. Zudem war BG der Referatsleiterin Rechnungswesen unterstellt, mit der sie täglichen Kontakt hatte. Die von BG abzuliefernden Kassaberichte waren Grundlage der betrieblichen Erlösverbuchung, die Referatsleiterin verwendete das Tagesjournal als Buchungsbeleg. Der Wille von BG, Kassaberichte nicht abzuliefern und die vereinnahmten Gelder für sich zu behalten, hat daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch den Willen umfasst, einen Teil des Umsatzes der Firma (der direkt mit den von BG abzuliefernden Tagesberichten zusammenhing) nicht abzuliefern und damit die Umsatzsteuer zu verkürzen. Dass BG diese Verkürzung für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, ist dem gesamten Kontext ihrer Tätigkeit zu entnehmen und wird auch durch die langjährige Verschleierung ihrer Aktivitäten untermauert.

4. Zum Hinterziehungstatbestand (Veranlagungsjahr 2001):

a. Im Gerichtsverfahren zur Untreue wurde nur der Zeitraum 16. Mai 2002 bis 14. Oktober 2009 behandelt.

Aus der Selbstanzeige vom 11. Dezember 2009 ergibt sich, dass BG „seit Mai 1996 für die Führung der Hauptkassa und die damit verbundenen Tätigkeiten verantwortlich war“. Für Zeiträume davor waren die genauen Daten nicht mehr zu rekonstruieren, weil die Datensicherungen nicht mehr vorhanden waren.

Im „Forensischen Bericht“, welcher der Finanzverwaltung anlässlich der Ergänzung der Selbstanzeige vom 22. Dezember 2009 übermittelt wurde, ist angeführt, dass „Überprüfungen von weiteren Risikopotentialen unter Einbeziehung von Daten aus den EDV-Systemen, der Buchhaltung, Buchungsbelegen und Abrechnungen sowie Zahlungen über Bank oder Kassa sowie der Vorjahre (bis einschließlich 2001) vorgenommen worden seien. Seit 1. Mai 1996 sei

BG mit der Führung der Hauptkassa betraut gewesen. Für Zeiträume vor dem 16. Mai 2002 seien keine Sicherungen aus dem S-System mehr vorhanden. Somit seien die betragsmäßigen Feststellungen erschwert, da die fehlenden Tagesberichte nicht mehr rekonstruiert werden könnten. Aufgrund vorhandener ausgedruckter Tagesberichte in der Finanzbuchhaltung hätten zwar für das restliche Jahr 2002 und für das Jahr 2001 fehlende Tage festgestellt werden können, betragsmäßig müssten diese Fehlbeträge jedoch auf Basis der Folgejahre geschätzt werden (Schätzung für 2001 mit 80.013,38 €). Ergebnis: Die Durchsicht der Kassenordner der Jahre 2001 bis 2008 habe ergeben, dass wiederum ein bis drei mal im Monat die Tagesberichte gefehlt hätten“.

Aus den Befragungen mit BG geht hervor, dass sie (im Jahr 2010) schon 15 Jahre die Hauptkassa und das Kassabuch geführt hat (Gutachten Sachverständiger vom September 2012).

b. Einerseits hat die Bw. in der Selbstanzeige klargestellt, dass sie von Verkürzungen auch im Jahr 2001 und davor ausgeht, wobei sich aus dem „Forensischen Bericht“ anhand der Kassenordner auch für 2001 fehlende Tagesberichte ergeben haben. Andererseits ist BG auch schon vor 2002 mit der Führung der Hauptkassa betraut gewesen. Es gibt in den aufliegenden Unterlagen keinen Hinweis darauf, dass eine andere Person als BG die Entnahme der Kassajournale durchgeführt haben könnte.

Demgemäß durfte der Unabhängige Finanzsenat davon ausgehen, dass auch für 2001 die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale für eine Hinterziehung durch BG vorliegen.

5. Zusammenfassung:

a. Eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 1 FinStrG bedarf der Erfüllung objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale.

b. Die objektive Tatseite ergibt sich aus der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen durch die Offenlegungsverpflichteten der Bw.

b. Für eine Hinterziehung kommt nicht nur der unmittelbare Täter (Abgabepflichtiger, Abfuhrpflichtiger oder Beauftragter) in Betracht, sondern auch ein Beitrags- oder Bestimmungstäter (§ 11 FinStrG). Dazu gehören auch nicht abgabepflichtige Personen (OGH 3.7.2003, [12 Os 34/03](#)). Bestimmungstäter ist jeder der einen Anstoß zur Tat gibt, auch wenn dadurch ein vorsatzlos Handelnder zum Täter wird.

In Bettina Weisser, Täterschaft in Europa, Seite 246 ff., wird dazu folgendes ausgeführt: Hat der Hintermann beim Ausführungstäter einen vorsatzausschließenden Sachverhaltsirrtum hervorgerufen, um ihn zu der Ausführungshandlung zu bringen, so sehen Rspr und ganz

herrschende Lehre (die Minderheitsmeinung verlangt aufgrund qualitativer Akzessorietät auch beim Ausführungstäter vorsätzliches Handeln) in dieser Täuschung eine taugliche Bestimmungshandlung. Bestimmung liegt bereits dann vor, wenn ein genereller Handlungsentschluss im Ausführenden geweckt wird. Dieser Handlungsentschluss ist nicht mit einem Tatentschluss im Sinne eines Vorsatzes zur Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes zu verwechseln. Handlungsentschluss meint schlicht den Entschluss des Handelnden, sich in bestimmter Weise zu verhalten, ein Tatbestandsverwirklichungsvorsatz muss hierfür nicht geweckt werden. Erforderlich ist, dass der Ausführungstäter auf der Basis des gefassten Handlungsentschlusses den äußeren Tatbestand eines Delikts verwirklicht. Nur auf diesen äußeren Tatbestand ist die Bestimmungstäterschaft des Täuschenden „faktisch bezogen“. Entsprechend der grundsätzlichen Beteiligungsdogmatik in Österreich verbindet Bestimmungs- und unmittelbare Ausführungstäterschaft demnach keinerlei qualitative Akzessorietät. Entscheidend für die Strafbarkeitsbegründung beim Bestimmungstäter ist alleine die faktische Beziehung zwischen psychischer Einwirkung durch den Hintermann und der Handlungsentschluss des unmittelbaren Täters. Eine vollendete vorsätzliche Bestimmungstäterschaft kann deswegen auch bezüglich eines Fahrlässigkeitsdelikts und auch dann bestehen, wenn der unmittelbar Handelnde schuldlos, qualifikationslos oder rechtmäßig handelt. Eine spezielle Täterschaftsform für das Handeln durch einen anderen ist bei vorsatzlos handelndem Ausführungstäter nicht notwendig; es bleibt bei der klassischen Bestimmungstäterschaft. Auch die Frage, ob der zum Handeln bestimmte Ausführungstäter die zur Tatbestandsverwirklichung erforderlichen besonderen Absichten aufweist, spielt nach der ganz herrschenden Ansicht für die Strafbarkeit des Bestimmungstäters keine Rolle. Entscheidend ist allein, dass der Bestimmungstäter selbst die besondere Absicht aufweist.

Schließt man sich aus guten Gründen der Rechtsansicht der herrschenden Meinung an, wonach der Ausführungstäter keinen Vorsatz aufweisen muss, so liegt entgegen der Darstellung in der mündlichen Verhandlung, nach der es praktisch gar keinen „Täter“ gibt, sehr wohl ein „Täter“ vor, nämlich BG als Bestimmungstäter, die den Ausführungstäter zur objektiven Pflichtverletzung verleitet hat.

c. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist es unglaublich, dass BG im Rahmen ihrer Stellung zumindest in den Jahren ab 2001 die Tatsache nicht dauerhaft vor Augen gehabt haben sollte, dass fehlende Einnahmen zu fehlenden Umsätzen des Unternehmens und zu verkürzter Umsatzsteuer führen würden. Klare Vorstellungen über die Einnahmen des Betriebes und die Konsequenzen aus fehlenden Einnahmen müssen sich schon aus den ständigen Kontakten zwischen BG und der Leiterin der Buchhaltungsabteilung, der sie direkt unterstand, laufend ergeben haben. Wer in der täglichen Arbeit in derart engem Kontakt steht, kommuniziert zwangsläufig alle Facetten der Arbeitswelt und damit nicht nur die

positiven (wie den Verlauf der Umsätze), sondern auch die negativen (wie die Auswirkungen fehlender Umsätze). Waren BG aber die Abläufe (bis zur Umsatzverkürzung) ständig präsent und hatte sie durch ihre Ausbildung und Tätigkeit den Zusammenhang zwischen Erlösen und Umsatz(steuer) erst einmal verinnerlicht, so lässt sich auch eine Wegnahme von betrieblichen Geldern nur in der Form denken, dass BG die Umsatzsteuerhinterziehung der Bw. in Kauf genommen und diese damit letztlich auch gewollt hat. Die Behauptung, BG habe bei ihren „Entnahmen“ nicht an die Umsatzsteuer denken müssen, ist ebenso unglaubwürdig, wie die Vorstellung, ein Dieb denke beim Diebstahl nur an seine Vermögenszueignung und nicht an die Vermögensentwendung beim Bestohlenen. In Kauf nimmt er die Vermögensentwendung ebenso, wie BG die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer in Kauf genommen hat.

d. Die Voraussetzungen des § 33 Abs 1 FinStrG sind daher gegeben. Anzuwenden ist die um ein Jahr verlängerte Siebenjahresfrist, sodass die Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt ist.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 26. März 2013