

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache FLG, vertreten durch PTG, vom 21. April 2010, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 12. Januar 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 und 2002 und Umsatzsteuer 2001 und 2002 nach der am 18. Oktober 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

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 unberechtigterweise 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 Betreuung 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 Abstimmtdifferenzen 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 Abgabekonto 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 Abgab verkürzung zu bewirken. Es liege auch keine fahrlässige Abgab verkürzung 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 Fehlsätze 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 Fehlsätze nicht vorgelegen habe, seien die Umsatzsteuerzahllasten 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	4030,37

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	535,52

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 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 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 nachprüfbar 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. Am 22. März 2013 wurde die mündliche Verhandlung abgehalten.

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 ua. 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 (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 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 Bargelbbeträge 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 .

7. Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2013, RV/0484-L/10 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 und 2002 und Umsatzsteuer für 2001 und 2002 als unbegründet abgewiesen.

Der UFS ging dabei von einem Ausführungstäter (Bw.) aus, der von einer Bestimmungstäterin (BG) zur objektiven Pflichtverletzung verleitet wurde.

8. Mit Schreiben vom 7. Mai 2013 wurde Beschwerde gegen die Entscheidung des UFS vom 26. März 2013 beim VwGH eingebracht:

a. Die Rechtswidrigkeit des Inhalts ergebe sich daraus, dass die belangte Behörde die siebenjährige Verjährungsfrist iSd § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO angewendet habe, obwohl die Voraussetzungen für eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs 1 FinStrG nicht vorlägen und nur die fünfjährige Verjährungsfrist zum Tragen käme.

b. Zwar sei im gegenständlichen Fall durch die Einbehaltung und Nichtabgabe von Kassaberichten eine unrichtige Erlösverbuchung bewirkt worden, die in weiterer Folge zur Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen geführt habe. Die Verletzung der Offenlegungspflicht stelle die Ausführungshandlung der Abgabenhinterziehung dar.

c. Jedoch verkenne die belangte Behörde das Problem der Bestimmungstäterschaft und Beitragstäterschaft zur Abgabenhinterziehung iSd §§ 11 und 33 Abs 1 FinStrG.

(1) Zur Verwirklichung finanzstrafrechtlicher Sanktionen sei ein Täter notwendig. Den möglichen Tätern sei gemeinsam, dass sie eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht treffe. Diese Voraussetzung sei bei BG nicht gegeben. Daher bleibe, um eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung annehmen zu können, lediglich der Verweis auf eine Bestimmungs- oder Beitragstäterschaft, zumal eine unmittelbare Täterschaft der

BG bezüglich des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG aktenwidrig wäre.

(2) Eine Bestimmungshandlung sei nur gegeben, wenn der Bestimmende dafür ursächlich werde, dass sich der Bestimmte zur Tat entschließe. Das bedeute weiter, dass BG durch Drohen, Bitten, Anordnen oder Befehlen in der Lage gewesen sein müsste, die inhaltlich falschen Abgabenerklärungen zu bewirken. Dabei müsste ein Handlungsentschluss beim Bestimmten ausgelöst werden. Es müsste ein Tatentschluss hervorgerufen werden und der Bestimmungstäter müsse bezwecken, dass der Bestimmte genau die von ihm intendierte Handlung begehe. BG habe aber derartige Handlungen nicht gesetzt. Das Augenmerk der BG sei nur darauf gerichtet gewesen, dem Unternehmen möglichst viel an Einnahmen zu entziehen, um sich diese anzueignen. Selbst ein akademisch geschulter Vermögensstraftäter denke nicht an die Steuererklärung des geschädigten Unternehmens. An den Umstand, dass die Tat auch umsatzsteuerliche Folgen nach sich ziehe, habe BG weder gedacht, noch solche beabsichtigt.

(3) Zu erörtern sei auch die Frage des sonstigen Tatbeitrages. Dies sei jede andere Handlung als die unmittelbare Ausführung und die Bestimmung eines anderen zur Ausführung, die dafür ursächlich sei, dass die Tat so ablaufe, wie es geschehe, ein sonstiger Beitrag zur Ausführung. Der Beitrag könne physisch oder psychisch sein. Nicht ausreichend sei bloßes Wissen oder Dulden einer Tat, wenn damit nicht eine Bestärkung des unmittelbaren Täters in seinem Tatentschluss bewirkt werde (OGH 19.1.1988, 10 Os 39/87).

Da dem Beschwerdeführer und seinen Organen die Tatsache der Veruntreuung weder bekannt gewesen sei, noch bekannt sein konnte, komme der Frage des (vorsätzlichen) Tatbeitrages keine Bedeutung zu.

Die Argumentation, wonach „BG die Abläufe (bis zur Umsatzverkürzung) ständig präsent gehabt habe, wenn sie durch ihre Ausbildung und Tätigkeit den Zusammenhang zwischen Erlösen und Umsatz(steuer) erst einmal verinnerlicht habe, so dass sich auch eine Wegnahme von betrieblichen Geldern nur in der Form denken lasse, dass BG die Umsatzsteuerhinterziehung der Bw. in Kauf genommen und diese damit letztlich auch gewollt habe“, sei aktenwidrig und rechtswidrig. Das Erkenntnis des VwGH 12.12.2007, 2006/15/004 betreffe einen KEST-Abzugspflichtigen, somit eine Person, die selbst der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht unterliege. Im Verfahren 86/17/0198 sei Abgabenschuldner die GmbH, die aber selbst nicht die Abgaben verkürzen könne. Die Tat könne nur durch ihre Organe begangen werden. Die Erkenntnisse VwGH 92/16/0153 und 94/16/0275 könnten im gegenständlichen Fall nicht als Maßstab zur Beurteilung herangezogen werden, weil eine rechtskräftige Verurteilung wegen Zollvergehens vorgelegen sei.

9. Mit Erkenntnis vom 25. Mai 2016 hob der VwGH den Bescheid des UFS vom 26. März 2013, RV/0484-L/10, auf:

a. Bei hinterzogenen Abgaben betrage die Verjährungsfrist sieben Jahre. Die maßgeblichen Hinterziehungskriterien seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Eine Hinterziehung erfordere Vorsatz.

b. Vorsätzlich handle, wer einen Sachverhalt verwirklichen wolle, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche. Dazu genüge es, dass der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich halte und sich mit ihr abfinde.

c. Nach § 11 FinStrG begehe nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimme, es auszuführen, oder sonst zu seiner Ausführung beitrage.

Strittig sei, ob der Bf. in Bezug auf die streitgegenständlichen Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung die Hinterziehung von Abgaben zum Vorwurf gemacht werden könne.

d. (1) Die belangte Behörde sei von einer Bestimmungstäterschaft ausgegangen. Bestimmungstäter sei jeder, der einen Anstoß zur Tat gebe, auch wenn dadurch ein vorsatzlos Handelnder zum Täter werde. Da der Ausführungstäter keinen Vorsatz aufweisen müsse, liege entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin, nach der es im Streitfall gar keinen Täter gebe, sehr wohl ein Täter vor, nämlich BG als Bestimmungstäter, die den Ausführungstäter zur objektiven Pflichtverletzung verleitet habe.

(2) Bestimmungstäter sei, wer vorsätzlich einen anderen zur Ausführung einer strafbaren Handlung veranlasse bzw den Tatentschluss im anderen wecke.

(3) BG habe in den Jahren 2001 bis 2009 Gelder der Bf. entwendet und sei dafür des Deliktes der Veruntreuung nach § 133 StGB schuldig erkannt worden. Konkrete Anhaltspunkte, dass die für die steuerlichen Belange der Bf. zuständigen Organe Kenntnis von der Veruntreuung bzw von der Manipulation der Aufzeichnungen durch BG gehabt hätten, lägen nicht vor.

Feststellungen dahingehend, dass sich die Bf. bei der Beaufsichtigung von BG einer auffallenden Sorglosigkeit schuldig gemacht und sich solcherart mit einer Manipulation der Aufzeichnungen abgefunden habe, seien von der belangten Behörde nicht getroffen worden.

Mit welchen Bestimmungshandlungen BG bei der Bf. einen Tatentschluss geweckt haben solle, lege der angefochtene Bescheid nicht dar. Wenn die belangte Behörde angenommen habe, BG habe „einen anderen dazu bestimmt, eine Abgabenhinterziehung auszuführen“, habe sie die Rechtslage verkannt.

Der Bescheid sei daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

10. Im fortgesetzten Verfahren vertrat die Finanzverwaltung die Rechtsmeinung, der VwGH habe in seiner Entscheidung lediglich über die Bestimmungstäterschaft abgesprochen. Die Aufhebung sei nur deshalb erfolgt, weil die Bestimmungstäterschaft zu verneinen sei. Daher sei eine Argumentation bezüglich der Beitragstäterschaft noch möglich. Es liege uU ein „sonstiger Tatbeitrag“ im Sinn des § 11 dritter Fall FinStrG vor.

Man übermittle dazu die Auszüge aus dem Strafrechtskommentar von Helmut Fuchs und verweise besonders auf die Seiten 298, 306 und 315 zum sogenannten „Pflegerinnen-Suppen-Fall“. Für das Finanzstrafgesetz gehe der Kommentar von Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, Band 1, § 11, Tz 9 ff. in die gleiche Richtung.

11. Am 7. Oktober 2016 hat das BFG zur mündlichen Verhandlung am 18. Oktober 2016 geladen. Das Finanzamt wurde gleichzeitig eingeladen, die Rechtsgrundlagen für die Zurechnung als Beitragstäter noch vor der mündlichen Verhandlung oder in der mündlichen Verhandlung darzulegen (Voraussetzungen für die Hinterziehungshandlung, Zusammenhang mit dem Diebstahl, Voraussetzungen Beitragstäterschaft – beitragen oder unterlassen, Vorsatz zum Unterlassen, Garantenstellung).

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2016 nahm das zuständige Finanzamt zusammengefasst wie folgt Stellung:

a. Das Finanzamt teile die in der Berufungsentscheidung vom 26. März 2013 getroffenen Feststellungen zum Sachverhalt und zur Rechtslage vollinhaltlich. Auf diese Ausführungen werde verwiesen. Die Schlussfolgerung, BG sei eine Bestimmungstäterin, sei allerdings vom VwGH verworfen worden, die Veruntreuung bedürfe daher aus abgabenrechtlicher Sicht einer Neubewertung. Unter Berücksichtigung der Ausführungen des VwGH sei der Fall wie folgt zu beurteilen: Gemäß § 11 FinStrG begehe nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimme, es auszuführen oder der sonst zu seiner Ausführung beitrage. § 11 FinStrG unterscheide zwischen der unmittelbaren Täterschaft, der Bestimmungstäterschaft und der sonstigen Beitragstäterschaft. Für die Begehung einer Abgabenhinterziehung kämen alle drei Täterschaftsformen infrage. Auch das allgemeine Strafrecht enthalte in § 12 StGB eine inhaltlich gleichlautende Bestimmung. Die zu dieser Bestimmung bestehenden Lehrmeinungen und die dazu ergangene Rechtsprechung könne daher auch zur Interpretation des § 11 FinStrG herangezogen werden.

b. Als unmittelbare Täter kämen im vorliegenden Fall nur die für die abgabenrechtlichen Belange der Bf. zuständigen Organe in Frage. Diese hätten letztlich die Einreichung der Abgabenerklärungen, in denen zu geringe Umsätze erfasst seien, zu verantworten. Der Akteninhalt lasse in keiner Weise den Schluss zu, dass die verantwortlichen Organe Kenntnis von der Veruntreuung durch BG gehabt hätten oder dass sie sich bei der Beaufsichtigung einer auffallenden Sorglosigkeit schuldig gemacht hätten. Im Managementsystem habe es eine damals nicht erkennbare Lücke gegeben, die BG ihre Manipulationen ermöglicht hätten. Daraus sei ersichtlich, dass die Organe Abgabenverkürzungen nicht ernstlich für möglich halten mussten und keine Begehung durch unmittelbare Täterschaft vorliege.

c. Es sei aber das Verhalten von BG als sonstiger Tatbeitrag nach § 11 dritter Fall FinStrG anzusehen. Diese Alternative sei noch nicht als Entscheidungsgrundlage herangezogen worden. Der VwGH habe lediglich über die Bestimmungstäterschaft abgesprochen, da aber eine solche nicht vorliege, sei die Berufungsentscheidung aufgehoben worden.

Es werde daher angeregt, die Berufung im fortgesetzten Verfahren abzuweisen. Die Feststellungen zum Verschulden von BG, insbesondere zum vorsätzlichen Handeln könnten vollinhaltlich aus der vorangehenden Entscheidung übernommen werden. Es sei unerheblich, ob der unmittelbare Täter vorsätzlich, fahrlässig oder schuldfrei gehandelt habe. Es komme auf die Schuld des einzelnen Täters an. Diese Schuld sei unabhängig von der Schuld oder Nichtschuld eines anderen Beteiligten zu beurteilen. Wer einen anderen zu einem Finanzbegehen bestimme oder sonst zu dessen Ausführung beigetragen habe, sei auch dann strafbar, wenn dem unmittelbaren Täter kein Vorwurf gemacht werden könne (siehe dazu Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, Finanzstrafgesetz, Rz 5 und 15 zu § 11 mit entsprechenden Judikaturhinweisen). Im Lichte dieser Ausführungen erscheine im vorliegenden Fall eine Abgabenhinterziehung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 und 2002 erwiesen (vorsatzlos handelnder unmittelbarer Täter und zumindest bedingt vorsätzlicher sonstiger Tatbeitrag). Damit gehe auch die Verlängerung der Verjährungsfrist auf sieben Jahre einher.

12. Am 18. Oktober 2016 wurde eine mündliche Verhandlung mit den Verfahrensparteien durchgeführt. Folgende Aussagen wurden dabei (verkürzt zusammengefasst) protokolliert:

SB: Die zuletzt eingetrafene Stellungnahme der Finanzverwaltung wurde mit Mail an die steuerliche Vertretung versandt. Die ist schmaler ausgefallen, als gedacht.

SB: Das Finanzamt wird ersucht seine Ausführungen zu machen, zum Sachverhalt bzw zu den Rechtsfragen:

Dr. S.: Der Sachverhalt ist unstrittig.

Mag. F.: Ja. Unstrittig ist auch, dass die Bf. nicht vorsätzlich gehandelt hat und nicht fahrlässig. In der Selbstanzeige, die es gegeben hat, sind ja auch die sieben Jahre angesprochen, wobei nicht erwähnt wurde, dass nur fünf Jahre relevant sein sollen.

Unstrittig ist auch, dass über einen längeren Zeitraum durch diese Malversationen Verkürzungsbeträge entstanden sind, die dann auch zu einer strafrechtlichen Entscheidung (gemeint offenbar: Die Verurteilung von BG wegen Untreue) geführt haben.

Es geht jetzt um die Frage, ob ein Straftatbestand erfüllt worden ist. In der BAO steht im § 208 drinnen, „Voraussetzung ist nicht, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat“. Die siebenjährige Verjährungsfrist ist unabhängig davon, wer die Abgabe hinterzieht. Ich glaube das ist herrschende Rechtsmeinung, das heißt es hat hinterzogene Abgaben gegeben und es ist die Frage, welche Täterschaftsform folgt. Im Stoll steht das auch drin. Es geht stets darum, ob die Abgabe als solche hinterzogen ist (.. die Abgabe objektiv hinterzogen ist, es kommt in solchen Fällen nicht darauf an, wer die Steuern hinterzogen hat). Bei der Dame, die die Hinterziehung durchgeführt hat, ist meines Erachtens ein klarer dolus eventualis vorgelegen, solange sie bei der Firma tätig ist. Aus der Zeugenaussage ist ersichtlich, dass sie zumindest steuerliche Grundkenntnisse hat. Es muss davon ausgegangen werden, dass sie wusste oder in Kauf genommen hat, dass es eine Verkürzung auch mit abgabenrechtlichen Konsequenzen geben würde.

Dr. S.: Ich verweise auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung vom März 2013.

Ich habe mit der Ergänzung versucht darzulegen, dass der VwGH wirklich nur gesagt hat, es gibt keinen Hinweis für vorsätzliches Handeln bei den Organen der GmbH und das steht nicht zur Diskussion. Bestimmungstäterschaft ist nicht gegeben. Mehr hat der VwGH eigentlich nicht gesagt. Das BMF hat sich das jetzt angesehen und gesagt, das stimmt. Bei näherer Betrachtung kommt man zum Ergebnis, es gibt keine Bestimmungstäterschaft, aber es muss dann ein sonstiger Tatbeitrag sein. Das ist auch in allen (Strafrechts)Kommentaren enthalten, dass der unmittelbare Täter auch schuldlos handeln kann, aber der Beitragstäter dann das alles zu verantworten hat. Damit kommt es zur Abgabenhinterziehung und zur verlängerten Verjährungsfrist.

Mag. F.: Man kann das als Tatsache ansehen, dass die Dame wusste, wenn man Parkgebühren verschwinden lässt, dass dadurch das auch von der Steuerbemessungsgrundlage und der Berechnung der Umsatzsteuer wegfällt. Das muss ihr bewusst gewesen sein und das hat sie in Kauf genommen. Also der klassische Fall von dolus eventualis.

Dr. S.: Im Großen und Ganzen ist alles gesagt.

SB: Was ist das denn für eine Beitragstäterschaft?

Dr. S.: Ein sonstiger Tatbeitrag iS von § 11 dritter Fall FinStrG.

SB: Aber da gibt es ja verschiedene Varianten: Die psychische oder physische Beitragshandlung und die Unterlassungshandlung. Was davon soll es sein? Psychisch, ist die GmbH „gestoßen“ worden, ist es ein physischer Beitrag oder ein Unterlassen, wofür ich dann eine Garantenstellung brauche. Und da gibt es dann einige ganz schwierige Fragen. Also was für eine Art von Beitrag soll es sein?

Dr. S.: Indem sie die Umsätze sozusagen aus dem Rechenwerk entfernt hat oder dafür gesorgt hat, dass die Umsätze nirgends aufgenommen werden, hat sie bewirkt, dass die Verantwortlichen der GmbH Abgabenerklärungen abgegeben haben, in denen niedrige Umsätze erklärt wurden.

SB: Und das ist ein physischer Beitrag?

Dr. S.: Ja. Aber sie hat die Organe der GmbH nicht dazu bestimmt falsche Erklärungen abzugeben, weil diese sowieso Erklärungen abgegeben hätten. Wie im Pflegerinnen-Suppe-Fall. Hätte sie den Tatbeitrag nicht gesetzt, hätte die GmbH richtige Erklärungen abgegeben. Aber sie hat nicht bewirkt, dass die Organe überhaupt Erklärungen abgegeben hätten, das hätten diese sowieso gemacht.

SB: Unter eine der drei Möglichkeiten – physischer oder psychischer Beitrag oder Unterlassung – muss ich es unterbringen. Wenn ich es da nicht subsumieren kann, habe ich keine Beitragstäterschaft. Darum frage ich nach, denn weder physischer Beitrag noch psychischer Beitrag sind so eine einfache Geschichte. Bei der Unterlassung wird es noch schwieriger.

Dr. S.: Eine Unterlassung war es nicht. Einen psychischen Beitrag kann ich mir nicht vorstellen.

Dr. T.: Wir nähern uns an.

SB: Jetzt sind wir beim Problem.

Mag. F.: Hätte sie den Beitrag nicht geleistet, wäre kein Beitrag zur Verkürzung da.

SB: Das ist die Frage der Kausalität, wir müssen diese Punkte sehr genau unterscheiden. Für die Beitragstäterschaft brauche ich verschiedene Voraussetzungen. Ich brauche eine Tat, die erfolgsversprechend war oder zumindest in den Versuch mündet, ich brauche Kausalität und und ich brauche den Vorsatz (der auch nicht ganz einfach zu konstatieren ist). Zusätzlich benötige ich eine Variante dieser Beitragstäterschaft.

Die Meinung irgendeiner Beitragstäterschaft

Dr. S.: Das ist ja in der Berufungsentscheidung schon herausgearbeitet worden.

SB: Bei der sind wir aber nicht, wir sind bei der Frage, unter welche Sparte der Beitragstäterschaft fällt denn das überhaupt? Da muss sich das Finanzamt auf irgendetwas festlegen.

Dr. S.: Ein physischer Tatbeitrag.

SB: Ein physischer Tatbeitrag? Also Unterlassungsdelikt ist es keines?

Mag. F.: Nein.

SB: Und dolus eventualis wird angenommen, dh. sie hat das in Kauf genommen?

Mag. F.: Ja; sie hat das in Kauf genommen.

SB: Dann ersuche ich die steuerliche Vertretung um die Ausführungen.

Dr. T.: Ich versuche noch einmal auf die einzelnen Punkte einzugehen.

Die erste Aussage war, dass wir eine Selbstanzeige abgegeben haben, in der wir die Siebenjahresfrist zugrunde gelegt haben. Es steht auch drin, dass das nur vorsichtshalber ist und wir nicht diese Meinung vertreten. Man nimmt immer den worst case an. Im Zeitpunkt wo man die Selbstanzeige gemacht hat und wo die Tat auch noch nicht vollständig aufgearbeitet war, bestand die Frage ob ein Überwachungsverschulden vorliegen sollte. Das war noch nicht absehbar. Hätte die Bf. ein Überwachungsverschulden getroffen, so hätte das Szenario der Siebenjahresfrist eintreten können. Im Zuge des weiteren Verfahrens hat sich herausgestellt, dass kein Überwachungsverschulden vorliegt. Das ist inzwischen außer Streit gestellt. Das war die Begründung, warum man die Selbstanzeige so abgefasst hat. Das hat nichts mit der Beitragstäterschaft zu tun gehabt.

Das zweite ist die Frage, ob überhaupt BG einen Vorsatz oder einen bedingten Vorsatz gehabt hat. Das ist eine reine Hypothese. Wenn ich mir ihre Vernehmung ansehe, ist die einzige Aussage, dass sie in der Schule mal etwas über Steuern gelernt hat. Das war zum Zeitpunkt, über den wir jetzt reden, schon 20 Jahre her. In der Praxis hatte sie nie auch nur einen Tag mit steuerlichen Belangen zu tun und hat sich weder dafür interessiert,

noch hat sie sich ausgekannt. Das ist die Quintessenz ihrer Aussage. Der Tatvorsatz muss vor oder bei Ausführung der Tat vorliegen. „Wissen müssen“ ist einem „Wissen“ nicht gleichzuhalten. Ein durchschnittlich gebildeter Mensch, der nicht wirklich in der Materie des Steuerrechts firm ist, denkt, wenn er ein Unrecht begeht, an alles andere, nur nicht irgendwelche Steuern von irgendjemand anderem. Er denkt, wie mache ich das, damit sie mich nicht erwischen, hoffentlich geht es gut und fällt nicht auf. Er denkt sicher nicht – ha – jetzt hinterziehe ich Umsatzsteuer. Außerdem ist für einen nicht wirklich versierten steuerlichen Menschen, der Gedanke, dass ein Unternehmen für etwas, was es nie bekommt, weil es ihm verloren geht durch Diebstahl oder Veruntreuung, dass das zu versteuern ist, nicht zu verstehen. Den Gedanken muss man erst haben. Den kann man nur als steuerrechtlich verbildeter Mensch haben. Mit normalem Hausverstand kommt man nicht auf die Idee, dass jemand etwas versteuert, was er nicht bekommt. Wenn sie 30 Leute auf der Straße fragen, Unterschlagung ist das Steuerhinterziehung, werden die sie mit großen Augen ansehen. Man denkt gar nicht dran, dass so etwas Steuerhinterziehung sein kann. Kombiniert mit den Aussagen der BG, sie hat sich 20 Jahre nicht damit beschäftigt, halte ich die Hypothese, dass das ein bedingter Vorsatz war, für sehr gewagt.

Mag. F.: Entschuldigung dass ich unterbreche. Ich glaube das ehrlich gesagt nicht. Wenn jemand einen Diebstahl begeht beim Arbeitgeber und Einnahmen herausnimmt, wird er sehr wohl wissen, dass der für die Einnahmen normalerweise Steuern zahlen muss.

Dr. T.: Wenn der das versteuern muss, der nicht einmal weiß, dass es ihm gestohlen wurde auf das käme ich normalerweise nicht. Auch bei uns muss man jungen Mitarbeitern das zuerst lange erklären, warum da Umsatzsteuer hinterzogen sein könnte. Normalen Menschen, die nicht im Steuerrecht zu Hause sind, kommt der Gedanke sicher nicht.

SB: Die Ausführungen über den Vorsatz brauche ich eigentlich nicht, wenn sie weiter das vertreten, was sie bisher schon vertreten haben, dass eine Hinterziehung überhaupt nicht stattgefunden hat.

Dr. T.: Das kommt als nächstes. Da komme ich noch dazu.

Der nächste Punkt ist, dass der Umstand ... „sofern eine hinterzogene Abgabe vorliegt, ist es gleichgültig, wer hinterzogen hat, es muss nur irgendjemand hinterzogen haben“, zur längeren Verjährungsfrist führen soll. Was ist eine hinterzogene Abgabe? Das ist eine Abgabe, die irgendjemand unter Verletzung einer Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dem Staat entzogen hat. Schaut man sich die Kommentierung an, so kann es mehrere Personen geben, die hinterziehen können.

Das ist der Abgabepflichtige selber bzw der gesetzliche Vertreter, das kann sein ein Haftungspflichtiger, das kann sein ein Abgabepflichtiger und das kann ein sonstiger Wahrnehmender sein.

Ich glaube nicht, dass ein Beitragstäter überhaupt eine Abgabe hinterziehen kann, weil eine Hinterziehung - das ist aus den Kommentierungen zu § 33 FinStrG klar zu

ersehen – nur von bestimmten Personen (s oben – Steuerpflichtiger usw.) begangen werden kann. Wenn der Beitragstäter vorsätzlich gehandelt hat, wird er zwar für eine Abgabenhinterziehung bestraft, weil nach dem Einheitstäterrecht alle gleich zu bestrafen sind, wie der Haupttäter, aber weil er wie ein Abgabepflichtiger zu bestrafen ist, macht das die Abgabe noch nicht zu einer hinterzogenen Abgabe. Eine hinterzogene Abgabe kann ich nur dann haben, wenn jemand die Abgabe hinterzogen hat und hinterziehen kann nur derjenige, den eine Offenlegungs- oder sonstige Verpflichtung trifft. BG ist weder Steuerpflichtiger, noch Abfuhrpflichtiger, noch Haftungspflichtiger, noch sonstiger Wahrnehmender. Sie hatte keinerlei steuerliche Aufgaben im Unternehmen.

Ich habe mir auch die Entscheidungen angesehen, wo der Satz zitiert wird, dass „es gleichgültig ist, wer die Abgaben hinterzogen hat“. Den Entscheidungen ist allen gemeinsam, dass es immer um einen Abfuhrpflichtigen oder einen Haftungspflichtigen geht. Es gibt keine einzige Entscheidung, soweit ich es sehe, mit allen Querverweisen die man findet, wo es einen Beitragstäter gibt der vorsätzlich gehandelt hat (der nicht zum obbezeichneten Personenkreis gehört) und einen Täter der unwissentlich gehandelt hat. Diese Konstellation gibt es in keinem dieser Erkenntnisse. Es geht meist um das Zusammenwirken von einem Steuerpflichtigen und einem Abfuhrpflichtigen (bzw Haftungspflichtigen), zB wo der Steuerpflichtige die KEST vermeiden will und der Bankdirektor ihn unterstützt, wo der Steuerpflichtige und der Haftungspflichtige kollektiv zusammenwirken.

SB: Verzeihung, der Direktor der Bank in diesem Fall (gemeint: VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004), der sicher nicht für die KEST-Abfuhr zuständig war (und keine Funktion mehr hatte, er war gleich danach pensioniert), verhilft einem Kunden dazu, dass er Steuer hinterzieht, weil sich der als Inländer ausgibt, es aber nicht ist.

Dr. T.: Ja, aber der Kunde

SB: Haftungspflichtiger ist die Bank.

Dr. T.: Ja, aber die Bank ist Haftungspflichtiger für einen Steuerpflichtigen, der Abgaben hinterzogen hat. Und dann wirkt das auch für einen Abfuhr- oder Haftungspflichtigen. Das ist relativ klar. Bei uns gibt es aber keinen der Steuer hinterzogen hat, weil keiner aus dem Personenkreis irgendeine Schuldkomponente hatte.

Mag. F.: Aber es sind Abgaben verkürzt worden.

Dr. T.: Ja, aber nicht hinterzogen. Die Bf. und die handelnden Personen haben nicht bewusst nach § 33 FinStrG eine Offenlegungspflicht verletzt. Ich habe keine hinterzogene Abgabe, sondern nur allenfalls eine Beitragstäterin, wobei ich das auch nicht glaube, die so zu bestrafen ist, wie ein Primärtäter, das macht aber die Abgabe nicht zu einer hinterzogenen Abgabe.

Dr. S.: Objektiv hinterzogen schon ...

Dr. T.: Nein, objektiv ist nicht hinterzogen, weil ...

Dr. S.: Nur Schuld haben wir keine ...

Dr. T.: Ja, aber die hinterzogene Abgabe unterscheidet sich von der nicht bezahlten Abgabe durch die Schuldkomponente. Hinterzogen ist nur, wenn der Steuerpflichtige oder einer dieser infrage kommenden Personen aus dem Personenkreis (Primärtäter) wissentlich, bewusst oder zumindest mit bedingtem Vorsatz eine ihn treffende Offenlegungspflicht verletzt. Und über einen reinen Beitragstäter der nicht dem Primärtäterkreis angehört, kann nicht aus einer nicht bezahlten Abgabe eine hinterzogene Abgabe werden.

Mag. F.: Es geht nicht ums bestrafen der GmbH, sondern um das Richtigstellen. Nach ihrer Argumentation würde es Beitragstäter ja nicht geben.

Dr. T.: Doch es gibt eine Beitragstäterschaft, aber da geht es um die Strafbarkeit des Täters oder des Beitragstäters. BG wäre - wenn man ihr den Vorsatz nachweisen könnte, an den ich auch nicht glaube – als Beitragstäterin für Abgabenhinterziehung zu bestrafen. Da die Strafbarkeit des Beitragstäters unabhängig von der Strafbarkeit des Haupttäters gegeben ist.

Nächstes Thema: Wir reden über die Verjährung der Abgaben. Der Tenor ist, warum ist die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben länger? Da schreibt Ritz darüber.

Dr. S.: Darf ich da auf das banale Beispiel der Pflegerin hinweisen (gemeint: Der „Pflegerinnen-Suppen-Fall“).

Dr. T.: Die wird ja nicht bestraft. Da liegt eine grundlegende Vermischung vor und die versuche ich aufzuklären. Ich sage, BG müsste sich für Abgabenhinterziehung verantworten, wenn man ihr Vorsatz nachweist – finanzstrafrechtlich. Aber auch wenn sie sich finanzstrafrechtlich verantworten müsste, selbst wenn sie verurteilt wäre, würde aus der nichtbezahlten Umsatzsteuer keine hinterzogene Abgabe iSd § 207 BAO, weil niemand eine Abgabe hinterzogen hat. Hinterziehen kann nur der Primärtäter aus dem Personenkreis. Der Trugschluss resultiert daraus, dass der Beitragstäter zu bestrafen wäre. Davon wird auf eine hinterzogene Abgabe geschlossen. Dieser Schluss ist aber völlig falsch.

Auch nach dem Tenor des Gesetzes sagt man, dass die Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben den Grund hat, dass dem Staat durch bösartiges Handeln Gelder entzogen werden. Da soll man nicht von der kurzen Verjährungsfrist profitieren. Aber genau das ist ja nicht passiert.

Dr. S.: Dem Staat sind die Gelder schon entgangen.

Dr. T.: Die sind ihm entgangen, aber niemand hat sie ihm bösartig entzogen. Und die Verjährung ist halt immer nur ein Thema, wenn dem Staat etwas entgangen ist. Den bezeichneten Satz muss man ganz anders lesen. Voraussetzung ist nicht, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat, sondern es kann sie auch ein Anderer hinterzogen haben. Aber der Andere kann sich ausschließlich aus dem Kreis der Primärtäter zusammensetzen

Mag. F.: Sehe ich nicht so.

Dr. T.: ... weil in § 33 FinStrG steht, wer die Abgabe hinterziehen kann (vier Gruppen von Personen). Wenn einer von denen eine Abgabe hinterzieht, ist es eine hinterzogene Abgabe. Keiner von der Bf. hat eine Abgabenhinterziehung begangen, daher habe ich keine hinterzogenen Abgaben, selbst wenn BG wegen Beitragstäterschaft verurteilt wäre. Es wäre unlogisch, dass der Geschädigte eine verlängerte Verjährungsfrist hat, obwohl er unwissentlich war. Das war nicht der Sinn des Gesetzes. Man soll bei dem länger zurückgreifen können, der zu Unrecht Abgaben nicht entrichtet hat. Dazu brauche ich die Vorsatzkomponente, die die Bf. nicht hat.

Mag. F.: Er nicht, aber BG hat sie.

Dr. T.: Ja, aber sie ist nicht Abgabepflichtige und kann keine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzen. Ich glaube auch nicht, dass sie vorsätzlich gehandelt hat.

Das nächste ist der Tatbeitrag: Hat sie den überhaupt begangen? Das ist nämlich eine physische oder psychische Unterstützung. Unterstützen kann ich nur jemand, der etwas Unrechtes tut und ich glaube nicht, dass sie in irgendeiner Form den Direktor als Organ der Bf. physisch oder psychisch dabei unterstützt hat, Abgaben zu hinterziehen. Sie hat bestenfalls betrogen und ihm etwas verschwiegen. Das könnte bestenfalls ein Unterlassen sein und da muss man aber eine Garantenstellung haben, die sie in keiner Weise hatte, was auch außer Streit steht. Daher sehe ich keinen Tatbeitrag. Das ist Zurverfügungstellung eines Zimmers, einer Leiter, eines Fluchtautos oder das Versprechen, jemanden nicht zu verraten. Das ist eine andere Kategorie, als wenn ich jemanden bestehle. Also einen Diebstahl als Tatbeitrag zu sehen – als psychische oder physische Unterstützung bei der Tat – ich glaube nicht, dass man jemanden, der die Steuern ehrlich zahlt, mit einem Diebstahl bei einer Tat unterstützen kann. Ich könnte ihn bestenfalls unwillentlich zu meinem Werkzeug machen und auch das hat BG sicher nicht gemacht, weil ihr Wille nicht auf Abgabenhinterziehung gerichtet war.

SB: Darf ich da noch einen kleinen Einwurf machen. Es gibt bei der Garantenstellung auch ein „gefahrbegründendes Vorverhalten“. Das begründet auch die Garantenstellung. Und wenn ich jetzt dem Dienstgeber Gelder wegnehme, dann könnte ich genau das erfüllt haben.

Dr. T.: Entschuldigung, ein

SB: ... gefahrbegründendes Vorverhalten. Das begründet auch eine Garantenstellung. Wenn ich dem Dienstgeber Geld wegnehme, begründe ich dadurch eine Verkürzung. Warum sollte das ausgeschlossen sein?

Gefahrbegründendes Vorverhalten - das ist eigentlich das, was geschehen ist. Sie hat etwas getan, was gegen Pflichten verstößt und hat dadurch die Gefahr heraufbeschworen, die dann eingetreten ist. Warum sollte das von vorneherein ausgeschlossen sein und außer Streit stehen?

Mag. F.: Man hat ihr die Möglichkeit gelassen, dass sie Einnahmen für sich behält.

Dr. T.: Die Möglichkeit wurde nicht für sie geschaffen ...

Mag. F.: Sonst hätte sie es ja nicht machen können.

Dr. T.: Es ist relativ klar, dass keinerlei Überwachungsverschulden vorliegt, das hat sich im Verfahren sehr eindeutig herausgestellt. Ich kann nicht jedes Unrecht, das irgendwo geschieht präventiv begründen. Ich glaube nicht, dass ich das als Tatbeitrag sehen kann, wenn ich mich pflichtgemäß verhalte und trotzdem irgendein Mitarbeiter irgendeine Lücke findet um mich zu schädigen. Das Verhalten von BG war auf die Schädigung des Dienstgebers gerichtet und ich glaube nicht, dass es da einen Konnex gibt, dass ein Schaden der dem Dienstgeber entsteht, in irgendeiner Form auch zu einer Umsatzsteuerverkürzung führt.

SB: Es könnte aber gefahrbe gründendes Vorverhalten vorliegen.

Dr. T.: Welches Vorverhalten?

SB: Die Wegnahme der Gelder. Das ist ein Pflichtenverstoß und damit setze ich den Dienstgeber der Gefahr aus, dass er das nicht versteuern kann. Und in weiterer Folge wäre ich verpflichtet, dass ich die Gefahr, die ich aus dem gefahrbe gründenden Vorverhalten habe entstehen lassen, abwende. Und sie hat ja auch die Gelegenheit dazu gehabt.

Weil sie gesagt haben, es sei unstrittig, dass sie keine Garantenstellung hatte.

Dr. T.: Das ist für mich sehr schwer vorstellbar. Selbst wenn ich sage, ein Beitrag zum Unterlassen liegt vor, was die einzige denkbare Form wäre, denn eine physische oder psychische Unterstützung würde ich ausschließen, glaube ich immer noch, dass sie weder einen Vorsatz in Richtung Umsatzsteuerhinterziehung hatte (und nicht einmal verstehen würde, warum), noch hinterzogene Abgaben vorliegen. Zwar ist es gleichgültig, wer die Abgabe hinterzogen hat, aber fürs Abgabenhinterziehen kommt immer nur der Kreis in Betracht, der in § 33 FinStrG genannt ist. Auch wenn der Beitragstäter wie ein Täter zu bestrafen ist, heißt das nicht, dass bei alleinigem Vorliegen eines Beitragstäters aus nicht abgeführten Abgaben hinterzogene Abgaben werden. Der Schluss lässt sich aus allen vorliegenden Erkenntnissen nicht in irgendeiner Form gewinnen, weil ich dort immer einen Primärtäter (Steuerpflichtiger, Abfuhrpflichtiger) habe. Es gibt kein Erkenntnis, wo ich nur einen Beitragstäter habe. Der Fall ist nicht denkbar. Ein Tatbeitrag macht aus einer nicht bezahlten Abgabe keine hinterzogene Abgabe.

Mag. F.: Wenn ich als Arbeitnehmer Geld aus der Kassa des Arbeitgebers nehme, wobei der Arbeitgeber nicht weiß, was er einnimmt und ich nehme ihm das, dann ist es dem Wegnehmenden doch bewusst, dass er das nicht tun darf, ein Straftatbestand erfüllt wird, das Geld Einnahme des Arbeitgebers ist und dieser die Einnahme versteuern muss.

Dr. T.: Als normaldenkender Mensch sage ich, die Einnahmen die der Arbeitgeber nicht erhält, muss er auch nicht versteuern. Das wäre die logische Regelung. Wenn ich dem Dienstgeber was wegnehme, habe ich ihn geschädigt. Das wurde auch verurteilt, ist ja keine Frage. Aber mit normalem Hausverstand ohne steuerrechtliche Ausbildung sage ich, was beim Dienstgeber nicht ankommt, muss er auch nicht versteuern.

Mag. F.: Also der Entnehmende glaubt nicht, dass er den Staat geschädigt hat? Da sind wir nicht einer Meinung.

Dr. T.: Ich glaube das nicht. Dass beim Unternehmer etwas was er nicht bekommen hat und von dem er nichts weiß, versteuert wird ...

Mag. F.: Wenn er das einmal macht. Aber über so einen langen Zeitraum, wo ich das nächtelang überschlafen kann und das belastet die Leute ja, dass ich da nicht dran denke, was das für Konsequenzen hat

Dr. T.: Da belastet mich aber nicht die Umsatzsteuer, sondern mein Risiko. Nach normalem Hausverstand ist ein Schaden beim Dienstgeber Aufwand, wenn was gestohlen wird, mindert das sein Ergebnis. Das muss er nicht versteuern. Etwas entzogenes zu versteuern, dazu muss ich tief in der Umsatzsteuer drinnen sein.

Dr. T.: Eine die vor 20 Jahren eine Bürolehre gemacht, irgendetwas von Steuerrecht gehört und sich seit damals nicht damit beschäftigt hat, bringt da keine Ahnung davon mit. So jemand denkt nicht darüber nach, dass ich Einnahmen versteuern müsste, von denen ich nicht weiß, dass ich sie gehabt hätte. Dieser Schluss erscheint extrem gewagt.

SB: Wenn es nichts Neues mehr gibt, ist die Sachverhaltsermittlung abgeschlossen.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

1. Die Angestellte BG, welche für die Führung der Hauptkassa verantwortlich war, hat von 2001 bis 2009 Einnahmen nicht an den Dienstgeber abgeführt. Sie ist Bürokauffrau mit Lehrabschlussprüfung. Ihre Aufgaben bestanden in der Leitung des Sekretariats, der Führung des Kassabuches, der Hauptkassa, des Kassaberichtes und der täglichen Erfassung der Einnahmen. Bei ihrer Ausbildung hatte sie die Fächer Bürowesen, Rechnungswesen und Wirtschafts- und- Sozialkunde. Dass die Umsatzsteuer aus Erlösen berechnet wird, hat sie gelernt. Sie hat auch zumindest davon gehört, dass man, wenn man Einnahmen im Betrieb erzielt, von den Einnahmen Umsatzsteuer zahlen muss. Und dass, wenn Einnahmen fehlen, die Umsatzsteuer nicht bezahlt werden kann.

2. BG gibt auch im Protokoll über die Hauptverhandlung an, sie hätte bezüglich des fehlenden Geldes sofort zum Vorgesetzten gehen und das melden müssen. Sie habe sich darauf verlassen, dass es dann in der Buchhaltung beim Buchen oder beim Jahresabschluss auffällt. BG war sich daher bewusst, dass sie zu einer Meldung des Vorfalles verpflichtet gewesen wäre.

3. BG wurde mit Urteil des LG von 2012 des Verbrechens der Untreue für schuldig erkannt.

4. BG stand im ständigem Kontakt mit der Referatsleiterin Rechnungswesen, welche die von BG erstellten Kassaberichte (Tagesjournale) als Kassabelege verbuchte und aus den erklärten Einnahmen die Umsatzsteuer zu berechnen hatte.

C. Rechtslage

1. Nach § 207 Abs 2 BAO idF 2009 beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

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

Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

3. Nach § 2 StGB ist, wenn das Gesetz die Herbeiführung eines Erfolges mit Strafe bedroht, auch strafbar, wer es unterlässt, ihn abzuwenden, obwohl er zufolge einer ihn im besonderen treffenden Verpflichtung durch die Rechtsordnung dazu verhalten und die Unterlassung der Erfolgsabwendung einer Verwirklichung des gesetzlichen Tatbildes durch ein Tun gleichzuhalten ist.

Nach § 12 StGB begeht nicht nur der unmittelbare Täter die strafbare Handlung, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, sie auszuführen, oder der sonst zu ihrer Ausführung beiträgt.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Strittig ist die Frage, ob bezüglich der Verjährung der Jahre 2001 und 2002 von einer Fünfjahresfrist (laut Bf.) oder von einer Siebenjahresfrist auszugehen ist.

a. § 207 Abs 2 BAO idF 2001 weist eine 10jährige Frist für Hinterziehungstatbestände auf, diese verkürzt sich ab 1.1.2005 auf sieben Jahre und wurde mit Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 wiederum auf 10 Jahre ausgedehnt. Die Verlängerung von sieben auf zehn Jahre ist nach § 323 Abs 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

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

Der Abgabenanspruch 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.

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).

2. a. (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 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 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).

b. 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.

c. 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).

d. Eine Bestimmungstäterschaft wurde vom VwGH ausgeschlossen, in Betracht kommt daher nur eine Beitragstäterschaft.

e. 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 missbilligter 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 vorangegangenen gefahrbezüglichen oder gefahrerhöhenden Tun. Die Garantenstellung bedarf einer Darstellung im Urteil. Hat es der Beitragstäter unterlassen, aus Furcht vor einer Beziehungskrise die Benützung eines Fahrzeuges zu verbieten, das für einen Einbruchdiebstahl genützt wird, könnte die Beitragstäterschaft nur begründet werden, wenn eine Zurverfügungstellung zum Diebstahl nachgewiesen werden kann (OGH 4.7.1991, 12 Os 59/91).

Gefahrbezügliche Handlung (pflichtwidriges gefährliches Vorverhalten) begründet 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 gefahrbezügliche Handlung 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 gefahrbegründendes Vorverhalten (OGH 29.4.2004, 6 Ob 313/03b). Gewerberechtliche Verpflichtungen eines Geschäftsführers begründen 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 Steueranspruches hat.

Bedingter Vorsatz reicht aus (ausgenommen die Sondertatbestände des § 33 Abs 2 lit a und b FinStrG).

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

(1) Das BFG nimmt einen Hinterziehungstatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG an, der durch BG als Beitragstäterin und die Organe der Bf. als unmittelbare Täter erfüllt wurde und zur Verlängerung der Verjährungsfrist auf sieben 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/Harbach, 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.

(2) 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 Kapitalertragsteuer

erlassen, 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 Bf. 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 Bf. 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.

g. Voraussetzungen der Beitragstäterschaft im vorliegenden Fall:

(1) 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 Bf. 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 Losungen zur Umsatzsteuerverkürzung beigetragen. BG hat als Arbeitnehmerin 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 die BG 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 Bf. 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 BG eine Untreuehandlung begangen, indem sie die ihr 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 der BG angelegt.

Damit ist ein gefahrbegründendes Vorverhalten gegeben, das zur Garantenstellung führt und BG verpflichtet hätte, das Nichtabführen der vereinnahmten der 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 BG als Beitragstäterin anzusehen.

BG war sich auch dessen bewusst, dass sie zu einer Meldung verpflichtet gewesen wäre. So führt sie (laut Protokoll über die Hauptverhandlung) an, dass "ihr klar war, dass sie

sofort zum Vorgesetzten hätte gehen und dies melden müssen. Sie habe sich darauf verlassen, dass die Geldentnahme dann in der Buchhaltung beim Buchen oder beim Jahresabschluss auffalle." BG wusste daher von ihrer Verpflichtung, hat diese ignoriert und hat damit die weiteren Folgen in Kauf genommen.

(2) 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 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).

(3) Der Tatbeitrag – diesfalls das Unterlassen der Verständigung der Buchhaltungsabteilung von der Untreuehandlung (Wegnahme des Geldes) – war auch kausal für die Ausführung der Tat. Hätte BG die Verantwortlichen der Firma von der Erlösverkürzung verständigt, wären die Einnahmen von ihr rückgefordert und die Hinterziehung bei der Bf. vermieden worden. Durch die Unterlassung konnte die Rückforderung an BG erst durch ein der Tat nachfolgendes Gerichtsverfahren erwirkt werden.

(4) 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 der Angestellten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit, dass diese von der Steuerhinterziehung wusste und diese auch wollte (bzw sich damit abgefunden hat): Als Bürokauffrau mit Lehrabschlussprüfung in den Fächern Bürowesen, Rechnungswesen sowie Wirtschafts- und Sozialkunde, hatte BG jedenfalls das Wissen bezüglich des Zusammenhanges zwischen Einnahmen und Umsatzsteuer schon aufgrund ihrer Ausbildung. Die Kenntnis dieser Zusammenhänge hat BG in der Befragung auch zugegeben: Aufgrund dieser Kenntnisse **wusste BG, dass fehlende Einnahmen zu fehlenden Umsätzen des Unternehmens und damit zu verkürzter Umsatzsteuer führen würden.** Mit der Wegnahme von Einnahmen hat sie die Verkürzung der Umsatzsteuer in Kauf genommen.

- 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. Vorstellungen über die Konsequenzen fehlender Einnahmen müssen sich aus diesem ständigen Kontakt ergeben haben. Wer in der täglichen 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).

- Der Wille von BG, Kassaberichte nicht abzuliefern und die vereinnahmten Gelder für sich zu behalten, hat daher nach Ansicht des BFG auch den Willen umfasst, einen Teil des Umsatzes der Firma (der direkt mit den von BG abzuliefernden Tagesberichten zusammenhing) zu verschweigen und damit die Umsatzsteuer zu verkürzen. Dass BG diese Verkürzung zumindest 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. Waren BG die Abläufe (bis zur Umsatzverkürzung) geläufig und hatte diese durch ihre 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 BG die Hinterziehung der Umsatzsteuer bei der Bf. zumindest in Kauf genommen und dies letztlich auch gewollt hat (damit ihre eigene Untreuehandlung unentdeckt bleiben kann).

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

Aus den bezeichneten Gründen war die Beschwerde abzuweisen.

E. Zulässigkeit 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.

Rspr des VwGH zur Frage der Hinterziehung nach § 33 FinStrG im Zusammenhang mit der Unterlassungshandlung eines Beitragstäters fehlt, eine Rechtsfrage der grundsätzliche Bedeutung zukommt liegt vor.

Linz, am 24. Oktober 2016