

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Frau A., Wien, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Bernhard Eigner, Wipplingerstraße 13/1/5, 1010 Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung als Beteiligte gemäß §§ 11, 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 16. Mai 2018 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 4. April 2018 , SpS 17, Strafnummer 007 , in der Sitzung am 6. November 2018 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde von Frau A. wird stattgegeben, das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 4. April 2018, soweit es Frau A. betrifft, aufgehoben und das bei der Finanzstrafbehörde zur Strafnummer 007 geführte Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 4. April 2018, SpS 17, Strafnummer 007, wurden Frau C. und Frau A. für schuldig befunden, es haben in Wien C. als unmittelbare Täterin und A. als Beitragstäterin iSd. § 11 FinStrG vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt, dass Abgaben in folgender Höhe zu niedrig festgesetzt worden seien:

USt 2008 in Höhe von € 11.800,00; USt 2009 in Höhe von € 12.400,00; USt 2010 in Höhe von € 13.800,00; USt 2011 in Höhe von € 11.200,00; ESt 2009 in Höhe von € 5.595,37; ESt 2010 in Höhe von € 24.955,94; ESt 2011 in Höhe von € 12.399,63

wobei C. die gegenständlichen Abgabenhinterziehungen gewerbsmäßig begangen habe.  
[...]

A. habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG als Beitragstätterin nach § 11 FinStrG begangen.

Sie werde hiefür nach § 33 Abs 5 FinStrG mit einer Geldstrafe in Höhe von € 28.000,00 bestraft .

Gemäß § 20 Abs 1 FinStrG werde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 70 Tage n festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG habe die Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Als Entscheidungsgründe wurden ausgeführt:

"Auf Grund des durchgeföhrten Beweisverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungskarten und Verlesung des Strafaktes steht im Zusammenhalt mit den Verantwortungen der beiden Beschuldigten nachstehender Sachverhalt fest:

Zu den Personen: [...]

Die am DatumX geborene Zweitbeschuldigte A. ist österreichische Staatsbürgerin, geschieden und hat keine Sorgepflichten. Sie absolvierte eine Lehre als Schneiderin und arbeitete bis zu ihrem 25. Lebensjahr als Schneidermeisterin. Danach war sie bis zu ihrem Pensionsantritt im Jahr 2013 als Verkäuferin im Einzelhandel tätig. In den Jahren 2003 bis 2012 war A. Angestellte in der Boutique. Die Zweitbeschuldigte ist seit 2013 in Pension und bezieht daraus ein monatliches Nettoeinkommen von zirka € 1.400,-. Sie ist ebenfalls weder gerichtlich noch finanzstrafbehördlich vorbestraft.

Zum Sachverhalt:

Die Erstbeschuldigte C. führte in den Jahren 2008 bis 2015 einen Einzelhandel in Wien. Die Boutique war auf den Verkauf von Markenware spezialisiert.

Die Zweitbeschuldigte A. war in den Jahren 2008 bis 2012 die einzige Angestellte des Unternehmens. Im Jahr 2012 wurde A. von C. gekündigt.

Nach der Kündigung übersendete Frau A. im August 2012 eine Anzeige an das Finanzamt Wien 1/23, in welcher sie ausführte, dass sich die Erstbeschuldigte der Steuerhinterziehung schuldig gemacht habe.

Daraufhin, und nach einer ergänzenden Vernehmung der Zweitbeschuldigten durch das zuständige Finanzamt, im Zuge derer sie ihre Belastungen konkretisierte, wurde bei der Erstbeschuldigten C. eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO für die Jahre 2008 bis 2011 durchgeführt.

Zu Beginn der Betriebsprüfung am 5.2.2014 wurde von der Erstbeschuldigten eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vorgelegt, in welcher jedoch nur periodische Ergebnisverschiebungen angezeigt wurden, die dem Grunde nach keinen Einfluss auf das Mehrergebnis der Betriebsprüfung hatten.

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Buchhaltung des Einzelunternehmens nicht den Formalerfordernissen der BAO entspricht, sodass seitens der Finanzverwaltung Zweifel an der Vollständigkeit der erklärten Erlöse bestanden. Diese Annahme wurde durch eine kalkulatorische Verprobung untermauert. Des Weiteren wurden im Prüfungszeitraum zahlreiche Vermögenseinlagen getätigt, deren Herkunft im Zuge der Außenprüfung nicht nachgewiesen werden konnten. Aufgrund dessen war für die Betriebsprüfung die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung nicht gegeben und wurde zu Recht eine Schätzung gemäß § 184 BAO durchgeführt.

Die Grundlage für die Umsatz- und Gewinnzuschätzung stellten die Anzeige und die weiteren übergebenen Unterlagen dar, welche von der Ex-Angestellten A. übermittelt wurden, also die übergebene „Schwarzbuchhaltung“. Diese Unterlagen wurden von der Außenprüfung als glaubhaft und nachvollziehbar bewertet. Gemäß § 184 BAO wurden die nachgewiesenen Umsatzverkürzungen den erklärten Gewinnen hinzugerechnet und die von der Beschuldigten erklärten Verluste als nicht vortragsfähig bewertet. Es erfolgte keine weitere Zuschätzung, die Hinzurechnung erfolgte rein auf Grundlage der übergebenen „Schwarzbuchhaltung“.

Von der Betriebsprüfung wurde festgestellt – und diese Feststellungen waren dem gegenständlichen Schulterspruch bedenkenlos zu Grunde zu legen – dass der zu versteuernde Umsatz von C. manipuliert worden war, indem sie über Jahre hinweg zwei Kassablöcke in Verwendung hatte – einen „offiziellen“ und einen „inoffiziellen“. Mit der Anzeige der Zweitbeschuldigten wurden der Abgabenbehörde auch exemplarische Kopien des „inoffiziellen“ Kassablocks übermittelt. Von diesem „inoffiziellen“ Kassablock wusste naturngemäß auch die Zweitbeschuldigte, stellte sie doch selbst auch „Schwarzrechnungen“ – also ohne USt – an Stammkundinnen aus.

Weiters konnte festgestellt werden, dass in der Boutique vorwiegend Stammkundinnen einkaufen, welche keine Rechnungen verlangen. Bei Barzahlungen gab es daher meist keine Belege. Wurde bei Barzahlung doch ein Beleg ausgestellt, dieser von der Kundin jedoch nicht mitgenommen, wurde er von C. durchgestrichen und darauf – „Storno da Bankomat nicht funktioniert“ – vermerkt. Individuelle Änderungen an der Damenbekleidung wurden den Kundinnen ebenfalls weiterverrechnet, jedoch nicht als Erlös auf den Belegen vermerkt, obwohl die Schneiderkosten als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden. Des Weiteren waren in der „offiziellen“ Buchhaltung auch Privatausgaben enthalten. Die Monatslösungen trug die Zweitbeschuldigte in Bücher ein, der Schwarzumsatz wurde in diesen ausgewiesen. Diese Aufzeichnungen wurden der Abgabenbehörde ebenfalls von der Zweitbeschuldigten zur Verfügung gestellt.

Des Weiteren wurde von der Außenprüfung festgestellt, dass die Ausgaben für Kleidungsänderungen den Kundinnen ohne Beleg verrechnet wurden und die Änderungsgebühren als Ausgabe ins Kassabuch eingetragen wurden. Von der Außenprüfung wurde auch bemerkt, dass die Umsatzsteuer auf den Rechnungen des Schneiders von Frau C. selbst händisch ergänzt wurde, der Schneider selbst diese also

gar nicht in Rechnung stellte. Der geltend gemachte Aufwand für die Schneiderarbeiten wurde als Durchlaufposten für nicht abzugsfähig erklärt und der Vorsteuerabzug verwehrt.

Schließlich wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass in der Buchhaltung des Unternehmens diverse Aufwände der privaten Lebensführung für Hausrat, Männerbekleidung, Spirituosen, Dessous, Bademode, Renovierungsarbeiten etc., vorhanden waren, welche gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig sind.

Im gegenständlichen Tatzeitraum der Jahre 2008-2011 wurden der Abgabenbehörde von der Beschuldigten C. sämtliche Steuererklärungen fristgerecht übermittelt und auf deren Basis Erstbescheide erlassen. Nach Abschluss der Betriebsprüfung wurden auf Basis des Ergebnisses der Außenprüfung neue Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide erlassen. Gegen diese neuen Sachentscheidungen wurde das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben, welche mit Beschwerdevorentscheidung vom 08.02.2017 abgewiesen wurde. Die neuen Bescheide vom 7.7.2014 sind am 8.3.2017 in Rechtskraft erwachsen.

Die Betriebsprüfung ergab auf Basis der rechtskräftigen Bescheide folgende strafbestimmende Wertbeträge: (Tabelle wird hier nicht wiedergegeben)

Als jahrelang im Geschäftsleben selbständig Tätige wusste die Erstbeschuldigte über ihre Verpflichtung zur Abgabe inhaltlich richtiger Abgabenerklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen zu den jeweiligen Fälligkeitsdaten Bescheid. Dieses Wissen hatte aber auch die Zweitbeschuldigte als deren langjährige Angestellte.

Bei Abgabe der unrichtigen Erklärungen zur Einkommen- sowie Umsatzsteuer für die im Spruch bezeichneten Zeiträume hielt die Erstbeschuldigte sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, als auch eine Verkürzung der entsprechenden Abgaben ernstlich für möglich und fand sich damit ab, wobei sie die Abgabenhinterziehungen der Absicht ausführte, sich durch die wiederkehrende Begehung einen nicht bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen und mehr als zwei solche Taten begangen hat.

Die Zweitbeschuldigte wiederum hielt es bei der Erstellung der von ihr verfertigten Schwarzrechnungen ernstlich für möglich und fand sich damit ab ein Verhalten zu setzen, das die Ausführung von Hinterziehung von Umsatz- und Einkommensteuer durch die Erstbeschuldigte ermöglicht, erleichtert, absichert oder in anderer Weise fördert.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich vorwiegend auf die vollinhaltlich geständige Verantwortung der Erstbeschuldigten. Diese belastete im Rahmen ihres Geständnisses aber auch ihre Mitarbeiterin A.. Die Beschuldigte C. führte aus, dass sie die Steuerhinterziehung gemeinsam mit A. durchführte. Nicht nur sie selbst, auch A. habe mit den weißen Zetteln schwarz Waren verkauft. Dies sei auch im Interesse von A. gewesen, da sie am Gesamtumsatz, das heißt am offiziellen und am Schwarzmumsatz, zu 10% beteiligt war. Die Angestellte habe jeden Tag den Gesamtumsatz aufgeschrieben, davon habe diese dann auch 10% bekommen, natürlich auch schwarz. Hinsichtlich der von A. an die Finanzverwaltung übergebenen Unterlagen führte C. aus, dass sie selbst nie ein Buch

geführt habe, in welchem der Gesamtumsatz bzw. der Schwarzumsatz erfasst worden sei. Dieses Buch sei von Frau A. selbst geführt worden, da sie ja am gesamten Umsatz beteiligt war. Zusammengefasst gab die Beschuldigte C. niederschriftlich zu Protokoll, dass die Angestellte A. von den Schwarzumsätzen nicht nur wusste, sondern daran auch aktiv beteiligt war und sogar davon profitiert habe und bestätigte dies auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat.

Die Verantwortung der Zweitbeschuldigten, wonach sie erst Ende 2011 auf die gegenständlichen steuerlichen Malversationen daraufgekommen sei und bis dahin geglaubt habe, dass alles rechtens sei, sie von Schwarzumsätzen bis zu ihrer Kündigung nichts gewusst habe, als Verkäuferin einfach ihrer Chefin vertraut habe und zu keinem Zeitpunkt sie selbst Schwarzumsätze getätigt oder Schwarzgeld eingesteckt habe, war demgegenüber völlig lebensfremd und an den Gegebenheiten des Geschäftslebens vorbeigehend. Es wäre gegen alle Vernunft, anzunehmen, dass die einzige Angestellte, die auch selbst Schwarzrechnungen ausgestellt hat und auch umsatzbeteiligt war (zu welchem Prozentsatz auch immer; jedenfalls war sie laut Aussage C. „ganz gierig“ auf ihre Beteiligung am Schwarzumsatz), über Jahre nichts von Schwarzumsätzen mit einem extra hierfür bereitgestellten Kassablock bemerkt haben soll. Mit blindem Vertrauen in die Arbeitgeberin ist die Ausstellung von „steuerschonenden“ Schwarzrechnungen durch A. jedenfalls nicht zu erklären.

Die strafbestimmenden Wertbeträge gründen sich auf die Ergebnisse des im Strafakt erliegenden Betriebsprüfungsberichtes, verbunden mit den Berechnungen der Staatsanwaltschaft in ihrer Einstellungsverständigung vom 17.11.2017 und einer ebenfalls übermittelten Expertise vom 14.11.2017, welche dem Umstand Rechnung trägt, dass von der Finanzstrafbehörde zum Einen der Verlustvortrag des Jahres 2008 bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages nicht berücksichtigt wurde, zum Anderen auch eine Hinterziehung von Abgaben hinsichtlich der Privatausgaben und der Schneiderkosten nicht mit der für ein Strafverfahren benötigten Sicherheit nachgewiesen werden konnte.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

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

Nach § 33 (3) a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Nach § 8 (1) FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. [...]

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

Das Verhalten der Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, bei C. auch jenes nach § 38 FinStrG, bei A. im Zweifel nicht, kam es ihr doch nicht darauf an, sich selbst durch die wiederkehrende Begehung der gegenständlichen Abgabenhinterziehungen einen unmittelbaren fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen, sondern lediglich mittelbar durch ihre Beteiligung an den Umsätzen fortlaufende Einnahmen zu erzielen.

Es war daher mit einem Schulterspruch vorzugehen.

Nach der Bestimmung des § 33 Abs 5 FinStrG wird das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe, sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen. Bei der Strafbemessung war bei der Zweitbeschuldigten mildernd: der ordentliche Lebenswandel, der Beitrag zur Wahrheitsfindung; erschwerend: kein Umstand. Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit ist die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die Entscheidung über die Kosten beruht zwingend auf der angezogenen Gesetzesstelle."

In der dagegen von der Zweitbeschuldigten fristgerecht eingebrochenen Beschwerde vom 16. Mai 2018 wird wie folgt ausgeführt:

"zur Beweiswürdigung: Die Beschuldigte bekämpft die Feststellung, dass sie es ernstlich für möglich gefunden habe, ein Verhalten zu setzen, mit dem sie die Hinterziehung von USt und ESt ermöglicht, erleichtert, abgesichert oder in anderer Weise gefördert habe.

Die - nun bekämpften - Feststellungen beruhen auf lebensfremden Annahmen:

Immerhin war es die Beschuldigte allein und selber, die die Abgabenhinterziehung bei der Behörde zur Anzeige gebracht hat. Solange keine weiteren Umstände bekannt sind, kann nicht zu Recht angenommen werden, dass die Beschuldigte aus eigenem einen Sachverhalt zur Strafanzeige bringt, an dem sie jahrelang beteiligt war und sie sich gerade dadurch selber bewusst der massiven Gefahr einer strafbehördlichen Verfolgung aussetzt. So eine Annahme wäre nur dann zulässig, wenn die Beschuldigte vorgehabt hätte, zum Beispiel als sogenannter whistleblower aufzutreten oder gleichsam eine Selbstanzeige zu verfassen, beides liegt in gegenständlicher Sache nicht vor.

Zusätzlich war der Beschuldigten bei Erstattung der Anzeige bewusst, dass sie sich dadurch die Feindschaft von Frau C. zuzieht und Frau C. wegen der Schwierigkeiten, die ihr die Beschuldigte nun bereitet, selbstverständlich darauf sinnt, der Beschuldigten selber

schwere Nachteile, gleichsam aus Rache, zuzufügen, die am einfachsten für Frau C. zu bewerkstelligen sind, indem sie die Beschuldigte bei der Behörde ebenso „verrät“, wenn sie an der Abgabenhinterziehung beteiligt gewesen wäre. Die Beschuldigte hätte sich damit bewusst einem Entdeckungsrisiko ausgesetzt, das nahezu sicher ist und ihr auch in dem Umfang bewusst gewesen wäre. Warum sich die Beschuldigte jedoch aus alleinigem Antrieb einem solchen hohen Risiko hätte aussetzen sollen, kann durch das Erkenntnis nicht erklärt werden.

Viel naheliegender ist es daher, dass die Beschuldigte an der Abgabenhinterziehung nicht beteiligt gewesen ist. So sagt Frau C. bei ihrer Einvernahme am 3.10.2017 sogar selber aus, dass die Beschuldigte „vom Schwarzgeld aber nichts gewusst habe, die Beschuldigte habe nur vom offiziellen Umsatz 10 % schwarz bekommen“.

Im Verfahren ist hervorgekommen, dass die Beschuldigte zu Frau C. ein distanziertes Verhalten hatte: Für die Beschuldigte war Frau C. die Chefin, sie waren miteinander nicht befreundet und hatten keinen privaten Kontakt. Auch dieser Umstand spricht dagegen, dass die Beschuldigte an der Abgabenhinterziehung von Frau C. beteiligt gewesen ist - wenn die Beschuldigte jahrelang vorsätzlich Frau C. dabei unterstützt hätte, Steuern von zusammengefasst rund € 100.000,00 zu hinterziehen, wäre zu erwarten gewesen, dass die Beschuldigte und Frau C. ein deutlich weniger distanziertes Verhalten gepflogen hätten als jenes, das im Verfahren bekannt geworden ist.

Die Beschuldigte hat dem FA auch umfangreiche Listen zur Verfügung gestellt, die von der Beschuldigten handschriftlich verfasst worden und in denen die Schwarzumsätze angeführt sind: Die Listen (Beilage I.), die hier mehrere Jahre ausweisen, sind offenkundig immer mit demselben Kugelschreiber verfasst worden. Das spricht dafür, dass die Listen nicht beim Jahre davor liegenden Kassieren der Umsätze, sondern später in einem Zuge angefertigt und erst nach der Kündigung von der Beschuldigten verfasst worden sind.

Das Erkenntnis geht davon aus, dass die Beschuldigte es ernstlich für möglich gehalten habe, dass durch die von ihr verfertigten Schwarzrechnungen Frau C. USt und ESt hinterzieht: Dabei übersieht die Behörde, dass die Beschuldigte nur Angestellte gewesen ist, deren einzige Aufgabe es war, den Kaufpreis, den die Kunden gezahlt haben, entgegenzunehmen: Ob Frau C. in weiterer Folge die Umsätze in ihre Buchhaltung aufnimmt oder nicht, kann keine finanzstrafrechtlicher Verantwortlichkeit der Beschuldigten begründen, weil die Beschuldigte mit Sicherheit gar nicht wusste, welche Umsätze Frau C. in ihre Buchhaltung aufnimmt.

Daher ist, zusammengefasst, die richtige Feststellung zu treffen, dass die Beschuldigte an der von Frau C. zu verantwortenden Abgabenhinterziehung nicht beteiligt im Sinne des § 11 FinStrG gewesen ist.

zur rechtlichen Beurteilung: Die Behörde vermeint, dass sich durch bloßes Verfertigen von Schwarzrechnungen die Beschuldigte an der Abgabenhinterziehung beteiligt habe. Dabei übersieht die Behörde, dass die Abgabenhinterziehung nicht durch Verfertigen von „Schwarzrechnungen“ verwirklicht wird, sondern allein durch die Nichtaufnahme

der Umsätze in die Buchhaltung. Durch das Anfertigen von Quittungen, in welcher Form auch immer, wird die Tathandlung Abgabenhinterziehung gerade nicht gefördert, sondern bewirkt genau das Gegenteil. Einen Beitrag zur Abgabenhinterziehung hätte die Beschuldigte in dem Fall nur dann geleistet, wenn sie die Quittungen vorsätzlich vernichtet hätte, um dadurch zu bewirken, dass die Umsätze keine Aufnahme in die Buchhaltung von Frau C. finden. In zutreffender Weise fehlt eine solche Feststellung, nämlich die für die Strafbarkeit erforderliche Vernichtung der Belege durch die Beschuldigte. Stattdessen sind Quittungen noch vorhanden, so hat die Beschuldigte der Behörde Kopien der Quittungen sogar übermittelt. Die rechtliche Beurteilung bleibt damit verfehlt.

zur Strafe: Die Strafe ist überhöht. Der viel größere wirtschaftliche Vorteil aus der Abgabenhinterziehung ist Frau C. zu Gute gekommen, die Beschuldigte war als Angestellte nur in untergeordneter Weise an der Tat beteiligt (§ 34 Abs. 1 Z 6 StGB).

Ebenso übersieht die Behörde, dass die Taten schon vor längerer Zeit begangen worden sind (§ 34 Abs. 1 Z 18 StGB) wie auch, dass das geführte Verfahren unverhältnismäßig lange gedauert hat (§ 34 Abs. 2 StGB).

Die Beschuldigte stellt an die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz sohin folgende Anträge:

Die Finanzstrafbehörde möge der Beschwerde Folge geben und

1. das angefochtene Erkenntnis dahingehend abändern, dass das gegen die Beschuldigte geführte Finanzstrafverfahren zur Ganze eingestellt werde; hilfsweise
2. das angefochtene Erkenntnis aufheben und zur neuerlichen Entscheidung an die Finanzstrafbehörde Erstinstanz zurückverweisen;
3. jedenfalls die verhängte Strafe herabsetzen.“

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

#### **Rechtslage:**

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

*Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.*

*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.*

*§ 12 FinStrG: Waren an der Tat mehrere beteiligt, so ist jeder von ihnen nach seiner Schuld zu bestrafen.*

### **Objektive Tatseite:**

Die Höhe der Verkürzungsbeträge basiert auf einem Bericht der Betriebsprüfung vom 12. Juni 2014, ABNr. 14, sowie einem Bericht des Fachexperten Steuerrecht und Finanzstrafsachen der Staatsanwaltschaft Wien vom 14.11.2017, 15, aus denen sich Abgabenhinterziehungen von Einkommen- und Umsatzsteuer der Veranlagungsjahre 2008 - 2011 mit strafbestimmenden Wertbeträgen von in Summe € 92.150,94 (Details siehe oben laut angefochtenem Erkenntnis) ergeben, die von der Erstbeschuldigten vor dem Spruchsenat auch zugestanden wurden.

Die Höhe der strafbestimmenden Wertbeträge ist nach Ansicht des Senates korrekt errechnet worden und konnte daher dem weiteren Finanzstrafverfahren unbedenklich zugrunde gelegt werden.

### **Tatbeitrag**

Bisherige Aussagen der Zweitbeschuldigten laut Protokoll vom 2.10.2017, aufgenommen bei der Finanzstrafbehörde:

"Die Buchhaltung hat Frau C. selbst gemacht. Es gab eine Steuerberaterin. [...] Die Umsätze wurden jeden Tag von Frau C. und mir zusammengeschrieben. Diese Umsätze wurden dann von Frau C. in die Buchhaltung übernommen. Ich habe im Büro gesehen, dass Frau C. auch noch selbst Umsätze erzielt hat, welche in einer Liste eben nicht aufscheinen. Diese Listen habe ich dem Finanzamt übergeben.[...] Frau C. hatte einen anderen Kassablock. Frau C. sage, das geht mich nichts an, es geht nur um die Steuer. Ich habe mich nicht mehr eingemischt. Ich war ja nur Angestellte. [...] Zu den zwei Kassablöcken: Sie hat gesagt, das ist für die Steuern, damit sie die Steuern nicht sofort zahlen muss. Ich wusste ja nicht, dass es sich um Schwarzverkäufe handelt. Ich habe der Chefin vertraut."

Bisherigen Aussagen der Erstbeschuldigten laut Protokoll vom 3.10.2017, aufgenommen bei der Finanzstrafbehörde:

"Ich hatte eine Steuerberaterin. Dieser habe ich alle Unterlagen weitergegeben. Ich habe das Wareneingangsbuch geführt und die Belege gesammelt. [...] Ich habe die Einnahmen der inoffiziellen Paragons nicht dem Finanzamt gemeldet, weil ich Geld gebraucht habe, um die Lieferanten zu zahlen. [...] Vom Schwarzgeld hat die Angestellte nichts gewusst.[...] Sie hat natürlich gewusst, dass ich auch einige Beträge schwarz kassiere.[...]"

Die Umsätze (die offiziellen und schwarzen zusammen) hat Frau A. aufgeschrieben.

Gemeldet wurde dann ein fiktiver Betrag an die Steuerberaterin. Das haben wir gemeinsam gemacht."

Aussagen laut Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat am 4.4.2018: Frau A.: "Ich war zwar die Angestellte von Frau C., hatte mit der Buchhaltung aber überhaupt nichts zu tun. [...] Es ist mir im Laufe der Jahre natürlich aufgefallen, dass Frau C. 2 Buchhaltungen hatte. Das hat sie mir auch selbst mitgeteilt, ich habe das aber nicht hinterfragt, ich habe meiner Chef vertraut."

Frau C.: "sie wusste natürlich von den Schwarzumsätzen."

Grundsätzlich führt jede Forderung der Ausführung der Tat zu einer Beteiligung an dieser im Sinne des § 11 FinStrG. Entscheidend ist, dass diese getrennte Behandlung der Umsatzlisten (Verwendung von zwei Blöcken, davon einer für Schwarzumsätze) zum Funktionieren eines Systems organisierter "Schwarzumsätze" beitrug. Die Feststellung des Spruchsenates, dass dadurch Umsatz- und Einkommensteuer verkürzt wurde, ist schlüssig nachvollziehbar. Es kommt lediglich auf den Vorsatz der Zweitbeschuldigten an, bei der Abgabenhinterziehungen behilflich zu sein. Die Kenntnis, ob diese Hilfe in allen Fällen Früchte trug, spielt keine Rolle. Entscheidend ist, dass die Hilfe der Zweitbeschuldigten bei den realisierten "Schwarzumsätzen" im Sinne einer Forderung zum Tragen kam (OGH 1.12.1977, 12 Os 160/77, VwGH 23.9.1982, 81/15/0076, 0078, 0079; vgl. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG Bd. 1, 4. Aufl., § 11 K 40).

Beihilfe zu einer strafbaren Handlung (*hier: Abgabenhinterziehung*) ist jede Tätigkeit, die dahin zielt, die Ausführung der späteren Straftat eines anderen zu fördern. VwGH 6. 4. 1967, 1200/66. Als Beitragstäter kommt in Betracht, wer die Tatbildverwirklichung (*durch einen anderen*) ermöglicht, erleichtert, absichert oder sonstwie fördert. Der Tatbeitrag kann durch physische oder psychische (intellektuelle) Unterstützung, somit durch Rat oder Tat, geleistet werden. Der Beitrag zur Tat muss zu dieser in ihrer individuellen Erscheinungsform in einer kausalen Beziehung stehen. Jede, auch die geringste Hilfe, welche die Tat fördert und bis zur Vollendung wirksam bleibt, ist ein ausreichender Tatbeitrag (VwGH 18.12.1997, 97/16/0083; Seewald/ Harbich in Tannert, Finanzstrafrecht § 11 FinStrG E 28).

Es genügt, dass die Beitragstäterin die Ausführung der von der unmittelbaren Täterin als Abgabepflichtigen unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht begangenen Tat durch einen de facto wirksamen, also kausalen Beitrag (*hier: die Ausstellung von Schwarzrechnungen*) zumindest intellektuell fördert. Dabei muss der Vorsatz der Beitragstäterin auf die künftige Tatvollendung durch den unmittelbaren Täter gerichtet sein (OGH 15.1.1985, 10 Os 138/84; OGH 7.03.2007, 13 Os 114/06y).

Laut eigener Aussage der Erstbeschuldigten hat diese selbst das Wareneingangsbuch geführt, die Belege gesammelt und alle Unterlagen an die Steuerberaterin weitergegeben. Die Zweitbeschuldigte hat selbst keine unrichtigen Unterlagen oder unrichtige Erklärungen an die Steuerberaterin weitergegeben, die allenfalls in unrichtige Steuererklärungen Eingang gefunden hätten.

Allerdings hat die Zweitbeschuldigte angesichts der Formulierung im § 11 FinStrG, wonach jeder, der sonst zur Ausführung eines Finanzvergehens beiträgt, die Tat

begeht, einen logistischen Tatbeitrag zur unrichtigen Buchhaltung geleistet, indem sie "auch" Schwarzverkäufe tätigte und die offiziellen Umsätze und Schwarzumsätze allenfalls getrennt erfasste, wodurch der Erstbeschuldigten die nachfolgenden Abgabenhinterziehungen erleichtert wurden.

Objektiv gesehen hat die Zweitbeschuldigte durch die Verwendung von zwei verschiedenen Kassablöcken für offizielle bzw. Schwarz-Umsätze und Errechnung der jeweiligen Umsatzsummen dazu beigetragen, dass die Begehung der Abgabenhinterziehungen durch die Erstbeschuldigte erleichtert wurde, sodass damit der im § 11 FinStrG geforderten Passus "sonst zu seiner Ausführung beträgt" erfüllt ist.

Dem gesamten bisherigen Verfahren oder dem angefochtenen Erkenntnis sind jedoch keine Aussagen, Feststellungen oder eigene Berechnungen zu entnehmen, für welche strafbestimmenden Teil-Wertbeträge an Umsatz- und/oder Einkommensteuer die Zweitbeschuldigte einen Tatbeitrag zu deren Verkürzung geleistet hat.

Zweifellos hat die Zweitbeschuldigte Schwarzrechnungen erstellt. Doch selbst wenn sie gewusst hat, dass die Chefin das aus steuerlichen Gründen von ihr verlangt hat und sie das aus sozialem Druck - um den Arbeitsplatz nicht zu gefährden - auch umgesetzt hat: die Entscheidung, welche Rechnungen schließlich nicht an die Steuerberatungskanzlei oder in die offizielle Buchhaltung des Einzelunternehmens aufgenommen wurden, hat allein die Erstbeschuldigte zu verantworten.

## **Verjährung:**

*Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.*

*Gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.*

Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern es muss eine eigenständige Beurteilung der Sachlage und Rechtslage vorgenommen werden. Eine das angefochtene Erkenntnis bestätigende Entscheidung darf daher im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nur dann ergehen, wenn die der Rechtsmittelinstanz vorliegende Sachlage und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung im Ergebnis keine anderslautende Entscheidung erfordert.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG beginnt die Verjährungsfrist zu laufen, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört.

Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, wie dies bei einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zutrifft, beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt.

Im bisherigen Finanzstrafverfahren wurde auch nicht berücksichtigt, dass die Zweitbeschuldigte ihre Anzeige wegen der verfahrensgegenständlichen Abgabenhinterziehungen bereits am 8. August 2012 beim Finanzamt erstattet und die für die Berechnung der Nachforderungen bzw. der Abgabenverkürzungen notwendigen Unterlagen aus eigenem Antrieb offengelegt hat.

Die unrichtigen Jahreserklärungen 2011 für Umsatz- und Einkommensteuer wurden von der Erstbeschuldigten am 29. März 2013 elektronisch beim Finanzamt eingebracht. Damit lag aus Sicht der Zweitbeschuldigten zum Zeitpunkt 8. August 2012, dem Tag ihrer Anzeige, noch kein Versuch einer Verkürzung der entsprechenden Abgaben 2011 vor. Sie hat somit vor Eintritt ins Versuchsstadium der unmittelbaren Täterin alles unternommen, damit diese Taten verhindert werden. Auf Grund der quantitativen Akzessorietät sonstiger Beitragstüterschaft kann die Beitragstüterin straffrei zurücktreten, wenn sie ihren Beitrag rückgängig macht, bevor der unmittelbare Täter ins Versuchsstadium tritt. Frau A. konnte subjektiv nicht davon ausgehen, dass sie einen Beitrag zu einer Verkürzung leisten könnte, für den es noch keinen Versuch gegeben hat.

Daher ist der Zweitbeschuldigte für die Umsatz- und Einkommensteuerverkürzungen für 2011 eine strafbare Beteiligung nicht anzulasten.

Da eine Strafbarkeit für die bisher vorgeworfenen Finanzvergehen des Jahres 2011 nicht mehr gegeben ist, war zu prüfen, ob dadurch allenfalls eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist.

Für das vorliegende Finanzstrafverfahren ergibt sich, dass die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2010 am 26. März 2012 elektronisch eingereicht und die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2010 am 28. März 2012 erlassen wurden und damit der Erfolg der Verkürzungen der Jahresabgaben 2010 eingetreten ist.

Nachdem das Finanzstrafverfahren gegen die Zweitbeschuldigte mit ihrer erstmaligen Vernehmung als Beschuldigte am 2. Oktober 2017 anhängig wurde und die Anzeige an die Staatsanwaltschaft vom 10. Oktober 2017 datiert, somit zwischen 28. März 2012 und 2. Oktober 2017 mehr als die im § 31 Abs. 2 FinStrG geforderten fünf Jahre vergangen sind, ist für die Zweitbeschuldigte zum Zeitpunkt der Einleitung des gegen sie geführten Finanzstrafverfahrens anlässlich ihrer ersten Vernehmung als Beschuldigte am 2. Oktober 2017 die genannte Verjährungsfrist bereits abgelaufen, sodass eine Bestrafung wegen der verbleibenden Finanzvergehen wegen eingetretener Verjährung der Strafbarkeit nicht möglich ist.

Daher war der Beschwerde wegen zwischenzeitig eingetretener Verjährung der Strafbarkeit statzugeben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG einzustellen. Ein Eingehen auf das Beschwerdevorbringen war somit obsolet.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG abgesehen werden.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Rechtsfolge ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Wien, am 6. November 2018