

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/11/28 2006/14/0047

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.11.2007

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

FinStrG §11;

FinStrG §161 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der GB in G, vertreten durch Dr. Franz Unterasinger, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Radetzkystraße 8/1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, vom 6. August 2003, GZ. FSRV/0017-G/03, betreffend Bestrafung nach dem Finanzstrafgesetz, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Ausspruch über die Höhe der verhängten Strafe wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.088 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe mit Eingabe vom 26. September 1994 dem für sie zuständigen Finanzamt die Eröffnung eines Gewerbebetriebes (Geschäftsvermittlung) ab dem 1. August 1993 bekannt gegeben. Zuvor sei sie an einer HBLA als Lehrerin für Buchhaltung und kaufmännisches Rechnungswesen tätig gewesen.

Von 1986 bis Sommer 2001 sei die Beschwerdeführerin Lebensgefährtin des Klaus P. gewesen, der Warentauschgeschäfte vermittelt und als Franchisenehmer der B. GmbH Provisionen bezogen habe. Die selbständige Berufstätigkeit der Beschwerdeführerin habe sich in den Jahren 1996 bis 2000 auf die Führung der Buchhaltung für Klaus P. beschränkt.

Nach der Wiedergabe einer Strafverfügung vom 26. Juni 2000, in welcher der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der unterlassenen Abgabe ihrer Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1993 bis 1998 Finanzvergehen vorgeworfen worden waren (verhängte Geldstrafe von 15.000 S), nahm die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid Bezug auf ein im Jahr 1994 gegen Klaus P. durchgeführtes Finanzstrafverfahren nach § 33

Abs. 2 lit. a FinStrG (betreffend die Voranmeldungszeiträume 1/1992 bis 2/1994). In diesem Finanzstrafverfahren habe Klaus P. angegeben, die Beschwerdeführerin ermittle für ihn die "laufende Umsatzsteuer, erledige die Einzahlungen an das Finanzamt und führe die Aufzeichnungen über seine Betriebseinnahmen und -ausgaben". Erst mit der Zustellung des Bescheides über die Einleitung des Strafverfahrens sei dem Klaus P. bewusst geworden, dass die Beschwerdeführerin weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuer fristgerecht entrichtet habe.

Im Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung der Aufzeichnungen des Klaus P. für die Jahre 1996 bis 1998 habe der Betriebsprüfer - so die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid - unter Tz. 13 bis 17 festgestellt, dass die Unterlagen hinsichtlich der Bankbelege und Rechnungen nicht vollständig seien. Die Einnahmen und Ausgaben würden teilweise nicht nach Vereinnahmung und Verausgabung, sondern mit Rechnungslegung bzw. teilweise nach Erhalt des Erlagscheines aufgezeichnet. Die Einnahmen von der B. GmbH sei nicht vollständig als Umsatz bzw. Betriebseinnahmen erklärt worden. Da der Steuerpflichtige lt. Steuerberater schwer erreichbar sei und nicht sämtliche Unterlagen vorhanden seien (für das Veranlagungsjahr 1997 seien Steuererklärungen eingereicht und veranlagt worden, denen geschätzte Besteuerungsgrundlagen des steuerlichen Vertreters zu Grunde gelegen seien), sei der Prüfungsbeginn auf einen späteren Zeitpunkt verschoben worden (am 12. Februar 2001, einen Tag vor Prüfungsbeginn, seien berichtigte Steuererklärungen für 1997 beim Finanzamt eingereicht worden). Zur Überprüfung der erklärten Einnahmen habe der Prüfer Auszüge sämtlicher Kundenkonten der B. GmbH angefordert. Die Berechnung der Einnahmendifferenzen aus dem Franchisevertrag sei dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 18. Mai 2001 bekannt gegeben worden (Umsatzdifferenz 1996 rd. 135.000 S, 1997 rd. 585.000 S und 1998 rd. 186.000 S). Am Tag der Schlussbesprechung (5. Juni 2001) habe der steuerliche Vertreter die Vertretungsvollmacht zurückgelegt. Trotz schriftlicher Vorladung sei Klaus P. zur Schlussbesprechung nicht erschienen, weshalb die Prüfung im Sinne des Vorhaltsschreibens vom 18. Mai 2001 abgeschlossen worden sei.

Mit Bescheid vom 29. April 2002 habe das Finanzamt gegen Klaus P. ein Finanzstrafverfahren u.a. hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1998 nach § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitet. Klaus P. habe mit Eingabe vom 30. August 2002 bekannt gegeben, er habe die Buchhaltung der Beschwerdeführerin übertragen und ihr vertraut, dass diese gewissenhaft, korrekt und allen gesetzlichen Vorschriften entsprechend geführt werde.

Im Finanzstrafverfahren gegen Klaus P. habe die Beschwerdeführerin lt. Niederschrift über ihre Zeugenaussage vom 15. Oktober 2002 erklärt, sie habe für Klaus P. die Buchhaltung geführt; "dieser habe sich darum überhaupt nicht gekümmert". Für die Umsatzsteuervoranmeldungen habe sie die Zahlen erstellt und mittels Fax an den Steuerberater Mag. F. übermittelt, welcher die Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben habe. Den Erlagschein habe Klaus P. ausgefüllt. Im Jahr 1997 habe sie eine Sonderprovision in der Höhe von 200.000 S nicht erfasst. Sie habe "den Eingang gesehen, habe mit (Klaus P.) darüber sprechen wollen, es dann aber vergessen". Mit der Buchhaltung sei sie immer "relativ spät dran gewesen". Es sei richtig, dass so genannte "Incentivzahlungen" nicht erfasst worden seien, die über ein eigenes Verrechnungskonto verbucht worden und in den Bankauszügen nicht aufgeschienen seien. Dieses Konto sei für die bargeldlose Abwicklung von Geschäften vorgesehen gewesen. Manchmal seien die Abrechnungen, die mit der Post gekommen seien, nicht erfasst oder einfach übersehen worden. Das habe mit dem Bearbeiten der Post und "nicht mit böser Absicht ihrerseits zu tun".

In der Einvernahme als Beschuldigter habe Klaus P. am 4. November 2002 bekannt gegeben, die Beschwerdeführerin habe die gesamte Buchhaltung, die Kundenbetreuung und Sekretariatsarbeiten erledigt. Sie sei "Mädchen für alles gewesen und im Fall seiner Abwesenheit seine Vertretung". In der Geschäftsbeziehung mit der B. GmbH habe es verschiedene Abrechnungen gegeben, nämlich Barbeträge, Überweisungen und Rückbuchungen. Die Beschwerdeführerin habe den Überblick verloren gehabt. Belege seien auch falsch abgelegt worden. Da die Beschwerdeführerin zuvor aber Buchhaltung und Rechnungswesen unterrichtet gehabt habe, habe sich Klaus P. "hundertprozentig auf sie verlassen". Es sei immer mit Säumnis- und Verspätungszuschlägen "gearbeitet worden, bis er einen Steuerberater engagiert habe". Die Beschwerdeführerin habe "dann mit dem von ihr gewählten Mag. F. die Angelegenheiten allein erledigt".

Über Klaus P. sei mit der in Rechtskraft erwachsenen Strafverfügung vom 3. März 2003 wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1996 und 1997 eine Geldstrafe in der Höhe von 4.000 EUR verhängt worden. Betreffend 1998 sei das Finanzstrafverfahren eingestellt worden, weil bei einem Fahrlässigkeitsdelikt ein Versuch rechtlich nicht möglich sei.

Mit Bescheid vom 16. Dezember 2002 sei gegen die Beschwerdeführerin ein Finanzstrafverfahren wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG (in eigener Sache) wegen Umsatz- und Einkommensteuer 1999 und 2000 "sowie als steuerlich Verantwortliche des (Klaus P.) betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 bis 1998" eingeleitet worden. Mangels Abgabe der Steuererklärungen hätten die Besteuerungsgrundlagen für die Beschwerdeführerin im Schätzungsweg ermittelt werden müssen. Weiters sei bei Klaus P. anlässlich der am 18. Juni 2001 abgeschlossenen Betriebsprüfung festgestellt worden, dass ein beträchtlicher Teil der Einkünfte nicht erfasst worden sei, die dieser von der B. GmbH bezogen habe. Der Verdacht vorsätzlicher Handlungsweise dränge sich auf, weil die Beschwerdeführerin an den Steuerunrichtigkeiten des Klaus P. als dessen Lebensgefährtin durch Erhöhung des Haushaltseinkommens profitiert habe und ein einheitlicher Wille zur Abgabenhinterziehung offensichtlich sei.

In einer Eingabe vom 23. Jänner 2003 habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, sie habe während ihrer gesamten Tätigkeit für Klaus P. Honorarnoten ohne Umsatzsteuer gelegt und in keinem der vergangenen Jahre ein Einkommen über 208.000 S erzielt. Die vom Finanzamt festgesetzte Einkommensteuer sei jedesmal überhöht gewesen. Sie habe auch das Rechtsmittel der Berufung erheben wollen, immer wieder aber die Fristen versäumt. Für Klaus P. habe sie die gesamte Buchhaltung geführt und die notwendigen Daten Mag. F. mitgeteilt, der dem Finanzamt die entsprechenden Erklärungen und Voranmeldungen übermittelt habe. Für die Ermittlung dieser Daten habe sie ausschließlich die monatlichen Provisionsabrechnungen der B. GmbH herangezogen, ohne eine Überprüfung der tatsächlich ausbezahlten Beträge vorzunehmen.

Die Fehler ließen sich wie folgt erklären:

"1996

48.600,00

S

nicht berücksichtigter Provisionseingang am 26. Februar, da keine Provisionsabrechnung vorlag

53.021,00

S

Incentivzahlungen betreffend die Monate I- IX/1995 wurden 1995 als Eingang verbucht, da die Abrechnungen von der B GmbH versendet wurden. Die Zahlung erfolgte jedoch erst im Nachhinein nach Abgabe diverser Statistiken.

65.000,00

S

Das Darlehen vom 23. April wurde nicht als Eingang verbucht, da die Rückführung durch Einbehalte von Provisionseingängen erfolgte und die Erklärungen auf Grund der Abrechnungen und nicht auf Grund der Zahlungseingänge erstellt wurden

1997

345.433,81

S

am 12. Februar 2002 wurde eine berichtigte Jahreserklärung für 1997 abgegeben

150.000,00

S

a conto Zahlung vom 3. März und

200.000,00

S

a conto Zahlung vom 22. Oktober wurden nicht berücksichtigt, weil keine Provisionsabrechnungen vorlagen"

Diese Fehler habe die Beschwerdeführerin nicht mit Absicht begangen, weil derartige Fehlbeträge im Zuge einer einfachen Überprüfung sofort aufgefallen wären.

Mit der Strafverfügung vom 3. März 2003 sei die Beschwerdeführerin in eigener Sache der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und als steuerlich Verantwortliche des Klaus P. der fahrlässigen Abgabenverkürzung für schuldig erkannt und eine Geldstrafe in Höhe von 3.000 EUR verhängt worden. Subjektiv sei die Beschwerdeführerin mit den steuerlichen Angelegenheiten des Klaus P. überfordert gewesen, zumal sie nicht einmal ihre eigenen Angelegenheiten in Ordnung gehalten habe. Da sie ihren Lebensgefährten auf Grund der "verwirrenden Verhältnisse in der Abrechnung mit der B GmbH" nicht aktiv um Sachverhaltsaufklärung angehalten habe, sei ihr grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen gewesen.

In dem gegen die Strafverfügung erhobenen Einspruch habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, auf Grund ihrer eigenen Säumigkeit habe sie es billigend in Kauf genommen, dass die Schätzung seitens der Abgabenbehörde und die festgesetzte Einkommensteuer höher gewesen seien "als notwendig". Eine Abgabenverkürzung könne damit nicht bewirkt worden sein, weshalb eine Strafbarkeit nach § 33 Abs. 1 FinStrG in ihrer eigenen Angelegenheit ausscheide.

Die Fehler in der Buchhaltung bei Klaus P. könnten nur auf Grund fehlender Provisionsabrechnungen bei den Geschäftsunterlagen aufgetreten sein. Die Beschwerdeführerin sei davon ausgegangen, dass sie für ihre schwierige Arbeit alle notwendigen Daten und Unterlagen von Klaus P. bekomme. Unvollständige Abgabenerklärungen seien darauf zurückzuführen, dass sich die Beschwerdeführerin bei dem komplizierten Abrechnungsverfahren mit der B. GmbH nicht wirklich ausgekannt habe. Die Beschwerdeführerin habe die Buchhaltung zwar manchmal verspätet, aber immer nach bestem Wissen und Gewissen durchgeführt. Insbesondere habe sie darauf vertraut, dass die von ihr erstellten Unterlagen durch den Steuerberater genauestens kontrolliert und überprüft würden und allfällige Fehler ihrerseits von Mag. F. aufgezeigt würden.

Mit dem Straferkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 27. Mai 2003 sei die Beschwerdeführerin schuldig erkannt worden, einerseits vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Abgabenverkürzungen an Einkommensteuer für das Jahr 1999 in der Höhe von 24.230 S und für das Jahr 2000 in Höhe von 23.760 S und andererseits fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als steuerlich Verantwortliche des Klaus P. Abgabenverkürzungen an

Einkommensteuer für das Jahr 1996 in Höhe von 18.448 S,

Einkommensteuer für das Jahr 1997 in Höhe von 138.482 S,

Umsatzsteuer für das Jahr 1996 in Höhe von 17.786 S sowie

Umsatzsteuer für das Jahr 1997 in Höhe von 77.245 S bewirkt zu haben. Über die Beschwerdeführerin sei eine Geldstrafe in Höhe von

3.600 EUR (18 Tage Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt worden. Nach den Ausführungen im erstinstanzlichen Straferkenntnis sei die Beschwerdeführerin für die Ermittlung der steuerlichen Grunddaten des Klaus P. ausschließlich allein verantwortlich gewesen. Sie habe von allen Konten des Klaus P. gewusst und sei verpflichtet gewesen, sich laufend einen Überblick über dessen geschäftliche Tätigkeit zu verschaffen. Klaus P. habe nach der Betriebsprüfung die selbständige Tätigkeit beendet, wobei die verkürzten Abgaben auch uneinbringlich seien. Auch auf dem Abgabenkonto der Beschwerdeführerin bestehe ein Rückstand von über 20.000 EUR, sodass diese durch ihr vorsätzliches bzw. grob fahrlässiges Verhalten der Allgemeinheit einen nicht unbeträchtlichen Schaden zugefügt habe.

Bei der Strafbemessung seien als mildernd keine Umstände, als erschwerend der lange Zeitraum des strafbaren Verhaltens und die Vorstrafe zu berücksichtigen gewesen. Mit Rücksicht darauf, dass die Beschwerdeführerin nicht mehr unternehmerisch tätig sei und über ein monatliches Einkommen von lediglich rd. 1.000 EUR verfüge, sei die Geldstrafe mit nur 15 % der möglichen Höchststrafe bemessen worden.

Gegen das Finanzstrafurkenntnis erster Instanz habe die Beschwerdeführerin eine mit dem Einspruch gegen die Strafverfügung wortgleiche Berufung eingebracht.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides wird zum "Finanzvergehen in eigener Sache" ausgeführt, nach Offenlegung der tatsächlich in den Veranlagungsjahren 1999 und 2000 erzielten Einkünfte durch die Beschwerdeführerin mit der Eingabe vom 21. März 2003 sei ersichtlich, dass die von der Abgabenbehörde im Schätzungsweg ermittelten Bemessungsgrundlagen überhöht festgesetzt worden seien. Der in der Berufung vertretenen Ansicht, eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG sei durch das Inkaufnehmen der Festsetzung der Abgaben "über den tatsächlichen Anfall hinaus" nicht erfüllt, sei daher zuzustimmen. Die Pflichtverletzung durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 sei jedoch als Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu werten. Vorsätzliche Handlungsweise sei auf Grund der Ausbildung der Beschwerdeführerin (Vortragende für Buchhaltung), ihrer langjährigen Erfahrung als Unternehmerin, der seit dem Jahr 1993 ständig Aufforderungen des Finanzamtes zur Abgabe von Abgabenerklärungen unter Androhung und Festsetzung von Zwangsstrafen zugegangen seien, sowie des im Jahr 2000 durchgeführten Finanzstrafverfahrens betreffend die Jahre 1993 bis 1998 erwiesen.

Zum "Finanzvergehen als Wahrnehmende der abgabenrechtlichen Verpflichtungen" des Klaus P. sei die Beschwerdeführerin der Ansicht, sie treffe an den unvollständigen Abgabenerklärungen keine Schuld. Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Berufung, sie habe darauf vertraut, dass allfällige Fehler ihrerseits vom steuerlichen Vertreter aufgezeigt würden, sei zu sagen, dass der steuerliche Vertreter die Umsatzsteuervoranmeldungen und Abgabenerklärungen auf der Grundlage des ihm von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Zahlenmaterials erstellt habe. Eine Überprüfung der ihm zur Verfügung gestellten Zahlen und somit die Ermittlung der "relevanten Umsätze, Einnahmen und Ausgaben" hätte nicht nur die Tätigkeit der Beschwerdeführerin für Klaus P. überflüssig gemacht, sondern wäre darüber hinaus nur bei Übermittlung sämtlicher Buchhaltungsunterlagen und Aufzeichnungen an Mag. F. möglich gewesen. Aus den Angaben der Beschwerdeführerin vom 15. Oktober 2002 ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin die für die Erstellung der Abgabenerklärungen relevanten Bemessungsgrundlagen an Mag. F. gefaxt habe. Es bleibe unerfindlich, wie Mag. F. die ihm "gefaxten Zahlen" auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hätte überprüfen können.

Dem Vorbringen, die Beschwerdeführerin habe die Buchhaltung, auch wenn sie "immer zeitlich relativ knapp dran" gewesen sei, nach bestem Wissen und Gewissen erledigt, sei die Aktenlage entgegenzuhalten, nach der die Beschwerdeführerin nicht nur jahrelang trotz Aufforderung des Finanzamtes keine Abgabenerklärungen abgegeben habe. Wie sich aus dem im Jahr 1994 gegen Klaus P. durchgeführten Finanzstrafverfahren ergeben habe, habe die Beschwerdeführerin auch die ihr von Klaus P. übertragenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen in keiner Weise erfüllt (so mehr als zwei Jahre hindurch weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Umsatzsteuer entrichtet). Die sorgfaltswidrige Vorgangsweise der Beschwerdeführerin habe sich auch über die Jahre 1996 und 1997 erstreckt. So habe die Beschwerdeführerin am 15. Oktober 2002 zu Protokoll gegeben, sie habe im Jahr 1997 einen Betrag in der Höhe von 200.000 S nicht erfasst (sie habe mit Klaus P. über den Eingang dieser Sonderprovision sprechen wollen, es dann aber vergessen). Das Vorbringen, sie habe auf einen Betrag in der Höhe von immerhin 200.000 S einfach "vergessen", sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht glaubwürdig, zumal die Beschwerdeführerin mit Klaus P. in Lebensgemeinschaft gelebt habe und in einer solchen der Eingang eines Betrages von 200.000 S spätestens bei Überlegungen zu Investitionen oder größeren Anschaffungen nicht unerwähnt bleiben werde. Aus der Eingabe vom 23. Jänner 2003, in der die nicht erfassten Provisionseingänge aufgegliedert würden, sei ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 1997 u.a. Provisionen in der Höhe von rd. 345.000 S nicht erfasst habe, die in der berichtigten Abgabenerklärung enthalten seien. Der Umstand, dass die vom Finanzamt zunächst angekündigte Prüfung auf Ersuchen des Vertreters des Klaus P. verschoben worden sei und sodann einen Tag vor Beginn der Prüfung berichtigte Abgabenerklärungen 1997 eingebracht worden seien, spreche dafür, dass der Beschwerdeführerin die Nichterfassung von Einnahmen, entgegen ihren Beteuerungen, sich keiner Schuld bewusst zu sein, sehr wohl bekannt gewesen sei. Die Nichtoffenlegung der Einnahmen in dieser Höhe habe die Beschwerdeführerin nicht nur als steuerlich Verantwortliche, sondern auch in der Finanzgebarung des gemeinsamen Haushaltes mit Klaus P. auffallen müssen. Nach der Akten- und Beweislage handle es sich im vorliegenden Fall daher offenkundig um eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, wobei es allerdings das im § 161 Abs. 3 FinStrG verankerte Verböserungsverbot der Berufungsbehörde verbiete, eine Modifizierung des Tatvorwurfes vorzunehmen.

Im Strafverfahren und in der Berufung sei die komplizierte Abrechnung mit der B. GmbH ins Treffen geführt worden, bei der sich die Beschwerdeführerin nicht ausgekannt habe. In diesem Fall wäre es aber ihre Aufgabe gewesen, sich über diese Verrechnung der B. GmbH kundig zu machen. Sie habe aber, obwohl sie das Verrechnungssystem lt. ihrem Vorbringen nicht verstanden habe, weder Klaus P. noch den steuerlichen Vertreter Mag. F. um Hilfestellung ersucht "noch im Einzelfall mit der Zentrale der B. GmbH Rücksprache gehalten". Da die Beschwerdeführerin somit nicht bemüht gewesen sei, unverständliche Verrechnungen aufzuklären, sei ihr zumindest eine fahrlässige Vorgangsweise vorzuwerfen.

Im Übrigen sei aus der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 23. Jänner 2003 zu entnehmen, dass die Fehler der Beschwerdeführerin keineswegs auf das komplizierte Verrechnungssystem zurückzuführen seien. In den verfahrensgegenständlichen Jahren seien nämlich nur einige wenige hohe Provisionseingänge nicht erfasst worden, weil die Beschwerdeführerin für die Ermittlung der Daten ausschließlich die monatlichen Abrechnungen der B. GmbH, nicht aber die tatsächlich ausbezahlten Beträge berücksichtigt habe. Diese Vorgangsweise widerspreche nicht nur dem Vorbringen in der Berufung, die Ursache für die Nichterfassung von Einnahmen sei darin zu sehen, dass ihr Klaus P. nicht alle Abrechnungen zur Verfügung gestellt habe, sondern indiziere ebenfalls eine fahrlässige Handlungsweise. Bei der seitens Klaus P. praktizierten Gewinnermittlung mittels Einnahmen- und Ausgabenrechnung wäre zur richtigen zeitlichen Zuordnung der Einnahmen der Zeitpunkt des Zufließens und nicht jener der Abrechnung entscheidend gewesen. Dies sei der Beschwerdeführerin auf Grund ihrer Vorbildung jedenfalls bekannt gewesen. Von einer lückenlosen Erfassung (allein) der Provisionsabrechnungen könne aber ebenfalls nicht gesprochen werden, weil die Beschwerdeführerin selbst ausgesagt habe, sie habe manchmal Abrechnungen übersehen bzw. nicht erfasst, die mit der Post gekommen seien. Dass ihr Klaus P. nicht sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt habe, sei angesichts der übereinstimmenden Aussagen, die Beschwerdeführerin sei allein mit der Buchhaltung betraut gewesen und Klaus P. habe sich um diese Dinge "überhaupt nicht gekümmert", nicht nachvollziehbar.

Dass die Beschwerdeführerin auf Grund ihrer Vorbildung und im Hinblick auf die Tatsache, dass sie die Buchhaltung lediglich für einen Abgabepflichtigen, nämlich ihren Lebensgefährten, geführt habe, nach ihren geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt gewesen sei, bei der Erfassung der Einnahmen die gehörige Sorgfalt an den Tag zu legen, sei nicht bestritten worden.

Der Betrag der fahrlässigen Abgabenverkürzung betrage 251.961 S (18.310,72 EUR). Die nach § 21 Abs. 2 FinStrG einheitlich zu verhängende Geldstrafe für die im Beschwerdefall verwirklichten Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG richte sich nach der Strafdrohung des § 34 Abs. 4 FinStrG für die fahrlässige Abgabenverkürzung. Die Schuld der Beschwerdeführerin wiege in Bezug auf die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen auf Grund des wiederholten, wider besseres Wissen begangenen Rechtsbruches schwer. Auch bei der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten des Klaus P. habe die Beschwerdeführerin nicht bloß leicht fahrlässig, sondern an der Grenze zum bedingten Vorsatz gehandelt. Bei der Strafbemessung seien als mildernd kein Umstand, als erschwerend hingegen die Vorstrafe und der längere Zeitraum des strafbaren Verhaltens zu werten. Auf Grund des Alters der Beschwerdeführerin falle der spezialpräventive Aspekt stark ins Gewicht und überdies solle in der Öffentlichkeit nicht der Eindruck entstehen, die Finanzstrafbehörde sehe der jahrelangen hartnäckigen Weigerung, den abgabenrechtlichen Pflichten nachzukommen, untätig zu. Unter Bedachtnahme auf die Strafzumessungsgründe und die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin bestehe keine Veranlassung, die im Straferkenntnis erster Instanz verhängte Geldstrafe herabzusetzen, die ohnedies nur im unteren Bereich des Strafrahmens ausgemessen worden sei.

In der Beschwerde sieht sich die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid "in ihren Rechten verletzt, insbesondere in ihrem Recht auf Parteiengehör und in ihrem Recht darauf, dass sie nicht wegen Finanzvergehen bestraft wird, wenn solche nicht vorliegen bzw. die Tatbestände in objektiver und subjektiver Hinsicht nicht erfüllt sind".

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Zu der der Beschwerdeführerin zur Last gelegten fahrlässigen Abgabenverkürzung im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der steuerlichen Agenden des Klaus P. wird in der Beschwerde vorgebracht, die Beschwerdeführerin

habe die Buchhaltung für ihren damaligen Lebensgefährten nach bestem Wissen und Gewissen geführt. Darüber hinaus seien die Daten von ihr an den Steuerberater Mag. F. weitergeleitet worden. Die Beschwerdeführerin habe darauf vertraut, dass alle von ihr an den Steuerberater übermittelten Daten von diesem auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüft würden. Die nunmehrige Feststellung der belangten Behörde, es sei unerfindlich, wie Mag. F. die ihm gefaxten Zahlen auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hin hätte überprüfen können, könne "nicht nachvollzogen werden". Wenn Klaus P. schon einen Steuerberater mit seiner steuerlichen Vertretung beauftrage, könne er "wohl von ihm erwarten, dass er diese Aufgabe gemäß seiner fachlichen Ausbildung sorgfältig durchführt". Es bleibe in diesem Zusammenhang vielmehr unerfindlich, inwiefern der Steuerberater tatsächlich die Abgabenerklärungen allein aus lediglich von der Beschwerdeführerin gefaxten Daten habe erstellen können, ohne weitere Unterlagen gehabt zu haben. Dieses Faktum sei von der Behörde überhaupt nicht geklärt worden. Da vom Steuerberater erwartet werden könne, dass ihm bekannt gewesen sei, dass Klaus P. eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung führe und daher die Eingänge nach dem tatsächlichen Eingangsdatum zu verbuchen seien und nicht nach Rechnungslegung, wäre der Steuerberater verpflichtet gewesen, die entsprechenden Kontoauszüge und Rechnungen zur Durchsicht zu verlangen und sich nicht lediglich auf von der Beschwerdeführerin übermittelte Daten zu verlassen, "wenn die Behörde tatsächlich davon ausgehen will, dass dem Steuerberater bei Erstellung der Abgabenerklärungen keine weiteren Unterlagen zur Verfügung gestanden sind". Die Behörde wäre daher verpflichtet gewesen, den Steuerberater hinsichtlich dieser Umstände einzuvernehmen. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass die Abgabenerklärungen nicht etwa von der Beschwerdeführerin unterzeichnet worden seien, sondern vom Steuerberater, weshalb auch dessen Verantwortlichkeit für die unrichtigen Abgabenerklärungen zu prüfen gewesen wäre. Die Einvernahme des Steuerberaters wäre zur abschließenden Klärung der Umstände notwendig gewesen. Die Ausführungen der belangten Behörde, wonach die Beschwerdeführerin als "steuerlich Verantwortlicher" gelten würde, seien in diesem Zusammenhang ebenfalls nicht nachvollziehbar. Die Beschwerdeführerin habe zwar die Buchhaltung geführt, die steuerliche Vertretung sei allerdings durch Mag. F. erfolgt. Dieser sei für die unrichtigen Abgabenerklärungen bei Übernahme der steuerlichen Vertretung auch insofern verantwortlich, wenn er nicht die bezughabenden Belege und Unterlagen anfordere. Darüber hinaus müssten dem Steuerberater auch die diversen Unterlagen zur Verfügung gestanden sein, zumal nach Ankündigung der Prüfung durch das Finanzamt in der berechtigten Abgabenerklärung 1997 Provisionen in der Höhe von rd. 345.000 S schließlich erfasst gewesen seien, welche zuvor in der von der Beschwerdeführerin erstellten Buchhaltung nicht vorhanden gewesen sein sollen. Aus den Angaben von Klaus P. gehe hervor, dass dieser einen Steuerberater mit der steuerlichen Vertretung beauftragt habe, zumal es bei der Buchhaltung der Beschwerdeführerin insofern Schwierigkeiten gegeben habe, als immer wieder mit "Verspätungs- und Säumniszuschlägen gearbeitet wurde". Weshalb in einem solchen Fall die Beschwerdeführerin nicht darauf habe vertrauen dürfen, dass der beauftragte Steuerberater die Unterlagen auf ihre Richtigkeit hin prüfe, sei unerklärlich. Die belangte Behörde hätte den Steuerberater dazu einvernehmen müssen, welche Unterlagen ihm für die Abgabenerklärungen zur Verfügung gestanden seien. Wenn sich daraus ergeben hätte, dass er tatsächlich Abgabenerklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen lediglich auf Grund der per Telefax übermittelten Aufstellungen der Beschwerdeführerin erstellt habe, "wäre wohl seine eigene finanzstrafrechtliche Verantwortung zu prüfen gewesen".

Nach § 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.

Aus dem im § 11 leg. cit. verankerten Einheitstäterbegriff folgt, dass der unmittelbare Täter (erster Fall), Bestimmungstäter (zweiter Fall) und Beitragstäter (dritter Fall) selbständig (unabhängig von der Strafbarkeit der anderen Beteiligten) für eigenes Unrecht und eigene Schuld einzustehen hat, wobei ein wertender Unterschied zwischen den drei Beteiligungsformen nicht gemacht werden kann (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2002, 99/13/0038, mwN).

Soweit in der Beschwerde auf eine mögliche finanzstrafrechtliche Verantwortung des Steuerberaters hingewiesen wird, lässt sich vor dem Hintergrund des erwähnten Einheitstäterbegriffes für die Beschwerdeführerin nichts gewinnen.

Im Finanzstraferskenntnis der Behörde erster Instanz war ausdrücklich davon die Rede, aus den Angaben der Beschwerdeführerin gehe eindeutig hervor, dass "für die Ermittlung der steuerlichen Grunddaten jedenfalls ausschließlich sie verantwortlich war und dass die Verantwortung des Steuerberaters Mag. F. auszuschließen ist, da dieser ja nur mit den von der (Beschwerdeführerin) übermittelten Zahlen arbeiten konnte". Diesen für den

Schuldvorwurf an die Beschwerdeführerin wesentlichen Feststellungen in Bezug auf die Übernahme der Aufzeichnungspflichten und steuerlichen Agenden des Klaus P. trat die Beschwerdeführerin in der Berufung (die sich auf eine Wiederholung der Ausführungen im Einspruch zur Strafverfügung beschränkte) nicht entgegen. Für die belangte Behörde bestand damit kein Anlass, weitergehende Ermittlungen über die Handlungsweisen und das Wissen des Steuerberaters bei der Erstellung der Abgabenerklärungen (die gegebenenfalls in dessen eigene finanzstrafrechtliche Verantwortung fielen) vorzunehmen. Damit erweist sich auch die Verfahrensrüge in der Beschwerde als unberechtigt, wonach eine "Einvernahme des Steuerberaters zur abschließenden Klärung der Umstände notwendig gewesen" wäre. Dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsstrafverfahren einen entsprechenden Beweisantrag auf Einvernahme des Steuerberaters gestellt hätte, wird auch in der Beschwerde nicht behauptet.

Wie der Steuerberater die "ihm gefaxten Zahlen" auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hätte überprüfen können, erklärt auch die Beschwerde nicht. Dass dem Steuerberater die Erstellung der Abgabenerklärungen an Hand der ihm von der Beschwerdeführerin übermittelten Aufzeichnungen nicht möglich gewesen wäre, ist schon deshalb nicht stichhältig, weil bereits im Betriebsprüfungsbericht auf Schätzungsmaßnahmen des steuerlichen Vertreters hingewiesen wurde. Leistete die Beschwerdeführerin durch eine - sorgfaltswidrige - Führung der Aufzeichnungen für Klaus P. einen Beitrag zu dessen Abgabenverkürzung, ist es für die strafrechtliche Verantwortlichkeit der Beschwerdeführerin auch nicht von Relevanz, ob die belangte Behörde die Beschwerdeführerin formell zu Unrecht im angefochtenen Bescheid als "steuerlich Verantwortlicher" bezeichnet hat.

Zu den Ausführungen im angefochtenen Bescheid, Einnahmen u. a. in Höhe von 345.000 S hätten der Beschwerdeführerin auch deshalb "nicht unbemerkt bleiben" können, zumal sie in einer Lebensgemeinschaft mit Klaus P. gelebt habe, ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin bereits im Straferkenntnis erster Instanz mit diesbezüglichen Überlegungen konfrontiert worden war (so habe der Beschwerdeführerin das Abweichen der Bemessungsgrundlagen um die seitens der Betriebsprüfung festgestellten "riesigen Beträge" auffallen müssen, zumal ihr mehr als sonstigen Personen bewusst sein musste, auf "welchem Fuß im eigenen Haushalt gelebt wird"). Auch hier unterließ die Beschwerdeführerin in der Berufung ein dem widersprechendes Vorbringen. Der belangten Behörde kann damit kein Verfahrensmangel zum Vorwurf gemacht werden, dass sie lt. Beschwerde "gar nicht ermittelt hat", wer während der Lebensgemeinschaft der Beschwerdeführerin mit Klaus P. die Kosten des täglichen Lebens getragen habe und inwiefern die Kosten innerhalb der Lebensgemeinschaft aufgeteilt worden seien, "zumal auch denkbar" sei, dass jeder seine eigenen Lebenshaltungskosten selbst bestritten habe. Zudem ist zu diesem auch unbestimmt gehaltenen Vorbringen (die konkrete Tragung der Lebenshaltungskosten wird auch in der Beschwerde nicht dargestellt) festzuhalten, dass die Überlegungen mit dem Auffallenmüssen der erwähnten Beträge im Rahmen der Haushaltsführung im angefochtenen Bescheid mit einer von der belangten Behörde auch für möglich erachteten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Beziehung standen, wobei die belangte Behörde von einer derartigen Modifizierung des Tatvorwurfs aber unter Hinweis auf das Verböserungsverbot Abstand nahm. Der der Beschwerdeführerin im angefochtenen Bescheid vorgeworfenen "zumindest fahrlässigen Handlungsweise" in Bezug auf die Verrechnung mit der B. GmbH (unterlaufene Fehler bei der Erfassung der Provisionszahlungen von der B. GmbH unter Verletzung ihrer Sorgfalts- bzw. Erkundigungspflichten) tritt die Beschwerdeführerin im Übrigen nicht entgegen.

Der Beschwerde gelingt es daher insgesamt nicht, hinsichtlich des Schuldspruchs in Bezug auf die der Beschwerdeführerin angelastete fahrlässige Abgabenverkürzung eine Rechtswidrigkeit es angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Mit dem Finanzstrafurkenntnis erster Instanz vom 27. Mai 2003 wurde die Beschwerdeführerin neben der erwähnten fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG als "steuerlich Verantwortlicher des Klaus P." auch einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG an "eigener Einkommensteuer" für die Jahre 1999 und 2000 von insgesamt 47.990 S schuldig erkannt. Hinsichtlich des zuletzt genannten Tatvorwurfes wurde mit dem angefochtenen Bescheid die Deliktsqualifikation dahin abgeändert, dass die Beschwerdeführerin für die Jahre 1999 und 2000 durch die Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen nur mehr eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten habe.

Dieser modifizierte Schuldspruch wird in der Beschwerde nicht bekämpft, zur verhängten Strafe jedoch die Ansicht vertreten, für diese Finanzordnungswidrigkeit hätte nach § 25 FinStrG von einer Strafe abgesehen werden müssen,



weil die Tat keine Folgen nach sich gezogen habe und die Beschwerdeführerin durch die "Abführung einer überhöhten Steuer ohnedies bestraft genug ist".

Zu diesem Vorbringen ist zu sagen, dass der in § 25 Abs. 1 FinStrG normierte Strafausschließungsgrund an das kumulative Vorliegen der Voraussetzungen geknüpft ist, dass das Verschulden des Täters zum einen geringfügig ist, und die Tat zum anderen keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Mit dem im Wesentlichen lediglich die Folgen der unterbliebenen Abgabe der Steuererklärungen betreffenden Beschwerdevorbringen wird damit noch keine Rechtswidrigkeit in Bezug auf die nicht erfolgte Anwendung des § 25 FinStrG aufgezeigt, zumal die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zum Verschulden auch auf die bereits jahrelange Säumnis der Beschwerdeführerin bei der Abgabe der Steuererklärungen hinweisen konnte, die zudem schon zu einem Finanzstrafverfahren betreffend die Jahre 1993 bis 1998 geführt hatte.

Die mit dem Vorbringen zum Absehen von der Strafe nach dem Strafausschließungsgrund des § 25 FinStrG betreffend die Finanzordnungswidrigkeit im Ergebnis auch bekämpfte Festsetzung der Strafe erweist sich allerdings aus folgendem Grund als inhaltlich rechtswidrig.

Gemäß § 161 Abs. 3 FinStrG ist eine Änderung des Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten durch eine Rechtsmittelentscheidung nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig. In Beachtung dieses Verschlechterungsverbot dar auch bei einer qualitativen Reduktion der strafbaren Handlung die Strafe nicht gleich belassen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2004/15/0031, mwN). Hinsichtlich des Finanzvergehens "in eigener Sache" wurde im angefochtenen Bescheid der Tatvorwurf dahingehend qualitativ reduziert, als nunmehr nicht mehr das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG angelastet wurde, sondern nur mehr die - subsidiäre - Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 FinStrG. Die Aufrechterhaltung der Strafhöhe von

3.600 EUR (und der Ersatzfreiheitsstrafe von 18 Tagen) lt. dem Finanzstraferskenntnis erster Instanz durch die belangte Behörde verstieß damit gegen die Vorschrift des § 161 Abs. 3 erster Satz FinStrG.

Der angefochtene Bescheid war somit in seinem Strafausspruch nach § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff (insbesondere § 59 Abs. 1) VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. November 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140047.X00

**Im RIS seit**

27.12.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)