

TE Vwgh Erkenntnis 1983/9/20 82/14/0159

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.09.1983

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

FinStrG §34 Abs3 idF 1975/335;

1. FinStrG Art. 1 § 34 heute
2. FinStrG Art. 1 § 34 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
3. FinStrG Art. 1 § 34 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. FinStrG Art. 1 § 34 gültig von 01.01.2011 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2010
5. FinStrG Art. 1 § 34 gültig von 01.01.1976 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 335/1975

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Sperlich, über die Beschwerde der ND in S, vertreten durch Dr. Gerald Weidacher, Rechtsanwalt in Gleisdorf, Bürgergasse 52, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 16. April 1982, Zl. B 34- 6/82, betreffend Bestrafung wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 8.585,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Steuerberater im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 3 bzw. des § 33 der Wirtschaftstreuhänder-Berufungsordnung (WTBO). Mit Steuervollmacht vom 15. Oktober 1975 ermächtigte sie der Tischlermeister Engelbert F., ihn in allen Steuerangelegenheiten vor den Steuerbehörden zu vertreten, die etwa notwendigen Erklärungen in seinem Namen abzugeben, Rechtsmittel, Vorstellungen oder Beschwerden in allen Steuerangelegenheiten in seinem Namen zu überreichen so wie alles dem Steuerberater im Interesse des Abgabepflichtigen zweckdienlich Erscheinende zu verfügen. Die Beschwerdeführerin ist Steuerberater im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, bzw. des Paragraph 33, der Wirtschaftstreuhänder-Berufungsordnung (WTBO). Mit Steuervollmacht vom 15. Oktober 1975 ermächtigte sie der Tischlermeister Engelbert F., ihn in allen Steuerangelegenheiten vor den Steuerbehörden zu

vertreten, die etwa notwendigen Erklärungen in seinem Namen abzugeben, Rechtsmittel, Vorstellungen oder Beschwerden in allen Steuerangelegenheiten in seinem Namen zu überreichen so wie alles dem Steuerberater im Interesse des Abgabepflichtigen zweckdienlich Erscheinende zu verfügen.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung im Unternehmen des Engelbert F. über die Jahre 1977 bis 1979 stellte der Prüfer unter anderem fest, daß abgeschlossene und nicht fakturierte bzw. halbfertige Arbeiten bilanzmäßig nicht erfaßt und Lohnkosten von S 40.500,-- im Jahre 1978 und von S 16.200,-- im Jahre 1979 zu Unrecht gewinnmindernd geltend gemacht worden wären.

Das Finanzamt leitete zunächst gegen Engelbert F. ein Finanzstrafverfahren ein, in dem sich dieser als Beschuldigter im wesentlichen damit verantwortete, er verstehe von Bilanzierung und Buchführung nichts. Er habe sämtliche Belege seinem Steuerberatungsbüro übergeben, das die Bücher geführt und die Bilanzen erstellt habe. Er hätte lediglich die Steuererklärungen und die Bilanzen unterschrieben, nicht aber erkennen können, daß ausgeführte, jedoch noch nicht fakturierte Arbeiten sowie halbfertige Arbeiten nicht erfaßt worden wären. Zum Vorhalt der ungerechtfertigt geltend gemachten Lohnkosten wies Engelbert F. darauf hin, sowohl er als auch seine Ehegattin hätten beim Bau eines Betriebsgebäudes (einer Halle) mitgearbeitet. Diese Leistungen hätte er mit den aufgewendeten Stunden verrechnet. Er hätte darüber Belege angefertigt und sie seinem Steuerberater übergeben. Bezüglich ihrer steuerlichen Behandlung habe er sich auf den Steuerberater (die Beschwerdeführerin) verlassen.

In der Folge wurde gegen die Beschwerdeführerin das Finanzstrafverfahren eingeleitet. Das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz warf ihr vor, sie habe fahrlässig als bevollmächtigter Steuerberater, beauftragt mit der Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten des Engelbert F., durch die Erstellung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 1977 bis 1979, und zwar die bilanzmäßige Nichterfassung abgeschlossener, jedoch nicht fakturierter Leistungen im Werte von S 65.895,-- zum 31. Dezember 1977, von S 83.177,-- zum 31. Dezember 1978 und von S 287.276,-- zum 31. Dezember 1979, durch die Nichtbilanzierung halbfertiger Arbeiten im Wert von S 15.000,- - zum 31. Dezember 1977, von S 20.765,-- zum 31. Dezember 1978 und von S 50.910,-- zum 31. Dezember 1979 und die unrechtmäßige Geltendmachung von S 40.500,-- als Lohnaufwand für das Jahr 1978 und von S 16.200,-- für das Jahr 1979 unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten (§ 119 BAO) eine Verkürzung in Höhe von S 105.769,-- an Einkommensteuer und von S 47.015,-- an Gewerbesteuer bewirkt und hiemit das Finanzvergehen nach § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 1975, BGBl. Nr. 335 (FinStrG), begangen. In der Folge wurde gegen die Beschwerdeführerin das Finanzstrafverfahren eingeleitet. Das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz warf ihr vor, sie habe fahrlässig als bevollmächtigter Steuerberater, beauftragt mit der Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten des Engelbert F., durch die Erstellung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 1977 bis 1979, und zwar die bilanzmäßige Nichterfassung abgeschlossener, jedoch nicht fakturierter Leistungen im Werte von S 65.895,-- zum 31. Dezember 1977, von S 83.177,-- zum 31. Dezember 1978 und von S 287.276,-- zum 31. Dezember 1979, durch die Nichtbilanzierung halbfertiger Arbeiten im Wert von S 15.000,- - zum 31. Dezember 1977, von S 20.765,-- zum 31. Dezember 1978 und von S 50.910,-- zum 31. Dezember 1979 und die unrechtmäßige Geltendmachung von S 40.500,-- als Lohnaufwand für das Jahr 1978 und von S 16.200,-- für das Jahr 1979 unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten (Paragraph 119, BAO) eine Verkürzung in Höhe von S 105.769,-- an Einkommensteuer und von S 47.015,-- an Gewerbesteuer bewirkt und hiemit das Finanzvergehen nach Paragraph 34, Absatz eins, des Finanzstrafgesetzes in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 1975, Bundesgesetzblatt, Nr. 335 (FinStrG), begangen.

In ihrer schriftlichen Rechtfertigung brachte die Beschwerdeführerin vor, daß die Buchhaltung des Engelbert F. in ihrem Steuerberatungsbüro auf Grund der vom Abgabepflichtigen selbst geführten Erstaufzeichnungen erstellt werde. Die Buchhaltungsarbeiten hätten Hilfskräfte der Beschwerdeführerin mit Handelsschulvorbildung besorgt, ein Verschulden in der Auswahl ihrer Mitarbeiter könne der Beschwerdeführerin nicht angelastet werden; die Betriebsprüfung habe auch keine wesentlichen Buchhaltungsmängel festgestellt. Der Buchhaltungskraft wäre auch die Verbuchung der Ausgangsrechnungen oblegen, wobei aber bezüglich der Ausgangsrechnungen für die Jänner-Monate der Jahre 1978 bis 1980 die Feststellungen des Betriebsprüfers festzuhalten seien, daß aus den Rechnungsdurchschriften keinerlei Angaben über den Zeitpunkt der Lieferung zu ersehen seien. Die Buchhaltungskraft habe bei dieser Sachlage offenbar keinen Anlaß zu einer entsprechenden Information der Beschwerdeführerin gesehen. Bei einer Angabe des Liefertages auf den Rechnungen wäre eine solche Information sicher erfolgt.

Die fraglichen Bilanzen des Engelbert F. habe die Beschwerdeführerin selbst verfaßt. Sie fordere ihre Klienten anlässlich der Bilanzerstellung unter anderem auch zur Bekanntgabe der fertigen, aber noch nicht verrechneten Leistungen und der halbfertigen Erzeugnisse auf. Diese Vorgangsweise sei übrigens in allen Steuerberatungsbüros üblich. Engelbert F. habe der Beschwerdeführerin die Summen der Warenvorräte bekanntgegeben und weiters mitgeteilt, daß keine halbfertigen und fertigen, nicht verrechneten Leistungen vorhanden gewesen wären. Sodann habe die Beschwerdeführerin nach den im Büro vorhandenen Unterlagen und auf Grund der bekanntgegebenen Warenvorräte die Bilanzen erstellt und mit dem Klienten besprochen. Die Beschwerdeführerin habe auch interne Nachkalkulationen vorgenommen, welche keine wesentlichen Abweichungen zu den aufgezeichneten Ergebnissen erbracht hätten. Damit hätten sich genauere Nachforschungen hinsichtlich periodengerechter Abgrenzungen erübrigt. Somit fehle jedenfalls ein schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 1975. Ein solches liege im Sinne der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes nur vor, wenn dem Täter eine ungewöhnliche und auffallende Sorglosigkeit zur Last falle. Der Begriff des schweren Verschuldens entspreche dem zivilrechtlichen Begriff der groben Fahrlässigkeit, die laut Obersten Gerichtshof dann gegeben sei, wenn das unterlaufene Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere und Häufigkeit nur bei besonders nachlässigen und leichtsinnigen Menschen vorkommen könne und nach den Umständen die Vermutung des bösen Vorsatzes naheliege. Die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über fahrlässige Abgabenverkürzungen durch Parteienvertreter sei vor der Finanzstrafgesetznovelle 1975 ergangen und durch die neue Rechtslage überholt. Im Beschwerdefall wären verborgene Mängel vorgelegen, die die Beschwerdeführerin nicht habe bemerken können.

Die fraglichen Bilanzen des Engelbert F. habe die Beschwerdeführerin selbst verfaßt. Sie fordere ihre Klienten anlässlich der Bilanzerstellung unter anderem auch zur Bekanntgabe der fertigen, aber noch nicht verrechneten Leistungen und der halbfertigen Erzeugnisse auf. Diese Vorgangsweise sei übrigens in allen Steuerberatungsbüros üblich. Engelbert F. habe der Beschwerdeführerin die Summen der Warenvorräte bekanntgegeben und weiters mitgeteilt, daß keine halbfertigen und fertigen, nicht verrechneten Leistungen vorhanden gewesen wären. Sodann habe die Beschwerdeführerin nach den im Büro vorhandenen Unterlagen und auf Grund der bekanntgegebenen Warenvorräte die Bilanzen erstellt und mit dem Klienten besprochen. Die Beschwerdeführerin habe auch interne Nachkalkulationen vorgenommen, welche keine wesentlichen Abweichungen zu den aufgezeichneten Ergebnissen erbracht hätten. Damit hätten sich genauere Nachforschungen hinsichtlich periodengerechter Abgrenzungen erübrigt. Somit fehle jedenfalls ein schweres Verschulden im Sinne des Paragraph 34, Absatz 3, FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 1975. Ein solches liege im Sinne der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes nur vor, wenn dem Täter eine ungewöhnliche und auffallende Sorglosigkeit zur Last falle. Der Begriff des schweren Verschuldens entspreche dem zivilrechtlichen Begriff der groben Fahrlässigkeit, die laut Obersten Gerichtshof dann gegeben sei, wenn das unterlaufene Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere und Häufigkeit nur bei besonders nachlässigen und leichtsinnigen Menschen vorkommen könne und nach den Umständen die Vermutung des bösen Vorsatzes naheliege. Die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über fahrlässige Abgabenverkürzungen durch Parteienvertreter sei vor der Finanzstrafgesetznovelle 1975 ergangen und durch die neue Rechtslage überholt. Im Beschwerdefall wären verborgene Mängel vorgelegen, die die Beschwerdeführerin nicht habe bemerken können.

Bei der mündlichen Vernehmung als Beschuldigter gab die Beschwerdeführerin bzw. ihr Verteidiger weiters an, es liege in ihrem Fall zudem ein schuldausschließender Irrtum vor. Dazu komme, daß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 1966, Zl. 459/64, zufolge auch bei rechts- und steuerberatenden Berufen nicht die höchste gerade noch denkbare, sondern nur die einem durchschnittlichen Fachmann zumutbare Sorgfalt gefordert werde. Bezüglich der in der schriftlichen Rechtfertigung angeführten Aufforderung an die Klienten, für die Bilanzerstellung auch die Summe der halbfertigen Erzeugnisse und der fertigen nicht verrechneten Leistungen bekanntzugeben, wies die Beschwerdeführerin ergänzend darauf hin, daß diese Aufforderung den Klienten regelmäßig zum Jahresanfang im Wege eines Rundschreibens zugehe. Zum Vorhalt, die Verletzung des § 11 Abs. 1 Z. 4 UStG 1972 (Angabe des Liefertages auf der Rechnung) hätte die Beschwerdeführerin als Steuerberater durch entsprechende Anweisungen abstellen müssen, gab diese an, daß sie ihre Klienten und Mitarbeiter anlässlich der Einführung des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprechend eingeschult habe. Engelbert F. habe sie jedoch erst 1975 als Klienten übernommen. Doch habe auch die Kammer der gewerblichen Wirtschaft und die Finanzbehörde gründliche Einschulungen unternommen, sodaß die Beschwerdeführerin mit Recht hätte annehmen können, daß auch Engelbert F. § 11 Abs. 1 Z. 4 UStG 1972 bekannt sei. Was aber das Versehen ihrer gründlich eingeschulten und qualifizierten Mitarbeiter betreffe, so könne der Beschwerdeführerin nicht zugemutet werden, jeden Handgriff ihrer Mitarbeiter zu

überwachen. Selbst wenn man aber hier der Beschwerdeführerin Fahrlässigkeit durch mangelnde Überwachung anlasten wollte, träfe sie doch kein grobes Verschulden. Angesichts der großen Arbeitsbelastung der Steuerberater sei der Beschwerdeführerin auch über den Zeitraum von drei Jahren (Prüfungszeitraum) eine Kontrolle der Ausgangsrechnungen nicht möglich gewesen. Die Beschwerdeführerin sei mit der Bilanzerstellung derart beschäftigt, daß sie keine Zeit für solche ins Detail gehende Überwachungen gehabt habe. Bei der Bilanzerstellung werde zwar üblicherweise auch die Buchhaltung des nächsten Jahres herangezogen, die Beschwerdeführerin habe aber offensichtlich übersehen, das Erlöskonto des nächsten Jahres ebenfalls genau zu revidieren. Bei der mündlichen Vernehmung als Beschuldigter gab die Beschwerdeführerin bzw. ihr Verteidiger weiters an, es liege in ihrem Fall zudem ein schuldausschließender Irrtum vor. Dazu komme, daß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 1966, Zl. 459/64, zufolge auch bei rechts- und steuerberatenden Berufen nicht die höchste gerade noch denkbare, sondern nur die einem durchschnittlichen Fachmann zumutbare Sorgfalt gefordert werde. Bezüglich der in der schriftlichen Rechtfertigung angeführten Aufforderung an die Klienten, für die Bilanzerstellung auch die Summe der halbfertigen Erzeugnisse und der fertigen nicht verrechneten Leistungen bekanntzugeben, wies die Beschwerdeführerin ergänzend darauf hin, daß diese Aufforderung den Klienten regelmäßig zum Jahresanfang im Wege eines Rundschreibens zugehe. Zum Vorhalt, die Verletzung des Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, UStG 1972 (Angabe des Liefertages auf der Rechnung) hätte die Beschwerdeführerin als Steuerberater durch entsprechende Anweisungen abstellen müssen, gab diese an, daß sie ihre Klienten und Mitarbeiter anlässlich der Einführung des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprechend eingeschult habe. Engelbert F. habe sie jedoch erst 1975 als Klienten übernommen. Doch habe auch die Kammer der gewerblichen Wirtschaft und die Finanzbehörde gründliche Einschulungen unternommen, sodaß die Beschwerdeführerin mit Recht hätte annehmen können, daß auch Engelbert F. Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, UStG 1972 bekannt sei. Was aber das Versehen ihrer gründlich eingeschulten und qualifizierten Mitarbeiter betreffe, so könne der Beschwerdeführerin nicht zugemutet werden, jeden Handgriff ihrer Mitarbeiter zu überwachen. Selbst wenn man aber hier der Beschwerdeführerin Fahrlässigkeit durch mangelnde Überwachung anlasten wollte, träfe sie doch kein grobes Verschulden. Angesichts der großen Arbeitsbelastung der Steuerberater sei der Beschwerdeführerin auch über den Zeitraum von drei Jahren (Prüfungszeitraum) eine Kontrolle der Ausgangsrechnungen nicht möglich gewesen. Die Beschwerdeführerin sei mit der Bilanzerstellung derart beschäftigt, daß sie keine Zeit für solche ins Detail gehende Überwachungen gehabt habe. Bei der Bilanzerstellung werde zwar üblicherweise auch die Buchhaltung des nächsten Jahres herangezogen, die Beschwerdeführerin habe aber offensichtlich übersehen, das Erlöskonto des nächsten Jahres ebenfalls genau zu revidieren.

Die Beschwerdeführerin (ihr Verteidiger) wurde bei der Vernehmung als Beschuldigter auch darauf hingewiesen, das Vorbringen des Engelbert F. gegenüber der Finanzstrafbehörde spreche gegen die Abhaltung von Bilanzbesprechungen; zudem habe Engelbert F. dem Betriebsprüfer erklärt, die Beschwerdeführerin hätte bei ihm lediglich angerufen und sich erkundigt, "ob am jeweiligen Jahresabschluß etwas in der Werkstätte gestanden sei". Hiezu bemerkte die Beschwerdeführerin, der Umstand, daß sie sich neben dem erwähnten Rundschreiben auch noch fernmündlich nach Warenbeständen erkundigt habe, spreche für eine gewisse Vorsicht; sie habe sich mit den schriftlichen Angaben des Engelbert F. nicht zufrieden gegeben. Der von der Finanzstrafbehörde ins Treffen geführte Umsatz des Monats Jänner 1980 aber sei vom Monatsdurchschnitt nicht gravierend abgewichen, sodaß er keine Abgrenzungsprobleme angezeigt habe.

Bezüglich der eingangs erwähnten Gewinnkürzungen von S 40.500,-- für das Jahr 1978 legte die Beschwerdeführerin dar, es handle sich hierbei offensichtlich um eine nicht aktivierte Arbeitsleistung der Ehegattin des Engelbert F. beim Bau eines Betriebsgebäudes (Halle) des Genannten. Es sei der Beschwerdeführerin unwahrscheinlich vorgekommen, daß Frau F. aktiv beim Bau der Halle mitgearbeitet habe. "Üblicherweise erschöpft sich ja die Mitarbeit der Ehegattin - auch wenn ein steuerlich anerkanntes Dienstverhältnis vorliegt - in Verwaltungsarbeiten, sodaß es wie schon oben erwähnt meiner Mandantin (der Beschwerdeführerin) sehr unwahrscheinlich vorkam, daß etwa im gegenständlichen Fall eine manuelle Mitarbeit der Ehegattin vorgelegen sein sollte." Die Beschwerdeführerin habe offensichtlich nicht erkannt, daß der Betrag aktivierungspflichtig gewesen sei.

Zur verrechneten Eigenleistung des Engelbert F. in Höhe von S 16.200,-- beim Hallenbau vertrat die Beschwerdeführerin die Auffassung, der Standpunkt der Betriebsprüfung, die Eigenleistung sei nicht aktivierungsfähig, bedeute zugleich eine Minderung der vorzeitigen Abschreibung. Im übrigen sei hier der Beschwerdeführerin eben ein Irrtum, nämlich ein Bilanzierungsfehler, unterlaufen.

Engelbert F. gab bei einer neuerlichen Vernehmung als Beschuldigter zu Protokoll, er hätte von seinem Steuerberater (Beschwerdeführerin) weder fernmündliche noch schriftliche Anfragen über fertige nicht fakturierte und halbfertige Arbeiten zu den Bilanzstichtagen erhalten und der Steuerberater habe die Bilanzen auch nicht mit ihm besprochen. Der Steuerberater hätte ihn auch nie darüber aufgeklärt, daß in jeder Rechnung auch der Tag der Lieferung anzugeben sei.

Das Finanzamt erließ nun eine Strafverfügung, in der es der Beschwerdeführerin dasselbe Finanzvergehen zur Last legte wie in der Einleitungsverfügung.

In ihrem Einspruch gegen diese Strafverfügung verwies die Beschwerdeführerin zunächst auf ihre schriftliche Rechtfertigung im vorangegangenen Verfahren. Es träfe sie nur leichte Fahrlässigkeit und kein grobes Verschulden. Die Beschwerdeführerin brachte in ihrem Einspruch - soweit dies für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof noch bedeutsam ist - auch vor, sie hätte regelmäßig Bilanzbesprechungen abgehalten, allerdings überwiegend mit der Gattin des Engelbert F., die auch die Erstaufschreibungen geführt habe.

Die Verantwortung des Engelbert F. sei vom Bestreben nach Straffreiheit getragen und entspreche nicht den Tatsachen. So stehe die Erklärung gegenüber dem Betriebsprüfer über telefonische Anfragen der Beschwerdeführerin an ihn mit der späteren Angabe in Widerspruch, die Beschwerdeführerin habe, an ihn keine telefonischen Anfragen gerichtet. Zudem hätte Engelbert F. durchaus fehlende Bilanzpositionen aufzeigen können, da er offensichtlich erst 1975 die Meisterprüfung absolviert habe und im Meisterprüfungskurs doch mit den Grundzügen des Bilanzwesens vertraut gemacht worden sei.

Hierauf kam es zu einer neuerlichen Vernehmung des Engelbert F. als Beschuldigten. Er gab hierbei an, die Beschwerdeführerin hätte an ihn keine Schreiben gerichtet und ihn auch nie in der Sache angerufen. Die Beschwerdeführerin komme monatlich mit den Umsatzsteuervoranmeldungen zu ihm. Bei dieser Gelegenheit habe sie vielleicht ein- oder zweimal gefragt, "ob in der Werkstatt etwas steht", den Sinn der Frage aber nicht erklärt. Engelbert F. habe sich dabei nichts gedacht, weil er keine Ahnung gehabt habe, wie die nichtabgerechneten fertigen Arbeiten und halbfertigen Erzeugnisse steuerlich zu behandeln seien. Die Fehler wären nicht passiert, wenn ihn die Beschwerdeführerin entsprechend aufgeklärt hätte. Die Beschwerdeführerin habe entgegen ihren Angaben weder mit ihm noch mit seiner Frau Bilanzbesprechungen durchgeführt; sondern ihm lediglich Bilanz und Steuererklärung übergeben und ihn über die Nachzahlungen informiert. Vor Bilanzerstellung habe sich die Beschwerdeführerin nur über die offenen Rechnungen erkundigt.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt gegen die Beschwerdeführerin ein Straferkenntnis im Sinne der Einleitungsverfügung. Die verhängte Geldstrafe betrug, S 35.000,-- (im Nichteinbringungsfall 30 Tage Ersatzfreiheitsstrafe). Eine Schuld an der in Rede stehenden Abgabenverkürzung treffe nur die Beschwerdeführerin, nicht aber den Abgabepflichtigen (Engelbert F.). Gemäß § 25 WTBO habe der Wirtschaftstreuhänder seinen Beruf gewissenhaft und gemäß § 26 WTBO seine Berufstätigkeit nur nach gewissenhafter Erhebung des Zutreffens der von ihm zu bestätigenden Tatsachen und Umstände auszuüben. Der Abgabepflichtige habe sämtliche Unterlagen, die für die Führung, der Bücher, die Erstellung der Jahresbilanzen und der Verlust- und Gewinnrechnungen sowie die Anfertigung der Steuererklärungen benötigt worden seien, regelmäßig der Beschwerdeführerin übermittelt. Die Rechnungen über die fertigen, nicht fakturierten Arbeiten aus der Zeit vor den jeweiligen Bilanzstichtagen seien in den Monaten Jänner und Februar des folgenden Jahres geschrieben worden. Die Steuererklärung für 1977 sei am 23. Oktober 1978, für 1978 am 27. November 1979 und für 1979 am 2. April 1981 beim Finanzamt eingereicht worden. Der Beschwerdeführerin sei somit reichlich Zeit zur Verfügung gestanden, um alle Vorbereitungen (Prüfung der Unterlagen) treffen zu können, die für eine richtige und ordnungsgemäße Bilanzerstellung notwendig gewesen wären. Die Rechnungen betreffend die fertigen, nicht fakturierten Arbeiten, die vor den jeweiligen Bilanzstichtagen geleistet worden seien, hätten sich mehrere Monate vor der tatsächlichen Bilanzerstellung bei der Beschwerdeführerin befunden. Bei gewissenhafter Prüfung dieser Rechnungen hätte ihr auffallen müssen, daß entsprechende Bilanzansätze vorzunehmen gewesen wären. Sie hätte auch erkennen müssen, daß im ersten Monat des Jahres arbeitsmäßig so hohe Umsätze gar nicht erzielbar gewesen seien. Die Verantwortung, die Bilanzierung der fertigen nicht fakturierten Arbeiten sei vielfach unterblieben, weil die Leistung noch nicht vollständig erbracht worden sei, gehe fehl, weil in diesen Fällen Bilanzansätze für halbfertige Arbeiten zu machen gewesen wären. Auf Grund der Aussagen des Abgabepflichtigen sei erwiesen, daß die Beschuldigte den Abgabepflichtigen weder nach fertigen nicht fakturierten noch nach halbfertigen Arbeiten gefragt habe. Desgleichen sei erwiesen, daß die Beschuldigte weder mit

dem Abgabepflichtigen noch mit dessen Frau Bilanzbesprechungen durchgeführt, sondern sich nur erkundigt habe, ob und wann die Rechnungen bezahlt worden seien. Sie habe die Jahresabschlüsse und Steuererklärungen dem Abgabepflichtigen zur Unterschrift und Weiterleitung an das Finanzamt übergeben. In weiterer Folge erließ das Finanzamt gegen die Beschwerdeführerin ein Straferkenntnis im Sinne der Einleitungsverfügung. Die verhängte Geldstrafe betrug, S 35.000,-- (im Nichteinbringungsfall 30 Tage Ersatzfreiheitsstrafe). Eine Schuld an der in Rede stehenden Abgabenverkürzung treffe nur die Beschwerdeführerin, nicht aber den Abgabepflichtigen (Engelbert F.). Gemäß Paragraph 25, WTBO habe der Wirtschaftstreuhänder seinen Beruf gewissenhaft und gemäß Paragraph 26, WTBO seine Berufstätigkeit nur nach gewissenhafter Erhebung des Zutreffens der von ihm zu bestätigenden Tatsachen und Umstände auszuüben. Der Abgabepflichtige habe sämtliche Unterlagen, die für die Führung, der Bücher, die Erstellung der Jahresbilanzen und der Verlust- und Gewinnrechnungen sowie die Anfertigung der Steuererklärungen benötigt worden seien, regelmäßig der Beschwerdeführerin übermittelt. Die Rechnungen über die fertigen, nicht fakturierten Arbeiten aus der Zeit vor den jeweiligen Bilanzstichtagen seien in den Monaten Jänner und Februar des folgenden Jahres geschrieben worden. Die Steuererklärung für 1977 sei am 23. Oktober 1978, für 1978 am 27. November 1979 und für 1979 am 2. April 1981 beim Finanzamt eingereicht worden. Der Beschwerdeführerin sei somit reichlich Zeit zur Verfügung gestanden, um alle Vorbereitungen (Prüfung der Unterlagen) treffen zu können, die für eine richtige und ordnungsgemäße Bilanzerstellung notwendig gewesen wären. Die Rechnungen betreffend die fertigen, nicht fakturierten Arbeiten, die vor den jeweiligen Bilanzstichtagen geleistet worden seien, hätten sich mehrere Monate vor der tatsächlichen Bilanzerstellung bei der Beschwerdeführerin befunden. Bei gewissenhafter Prüfung dieser Rechnungen hätte ihr auffallen müssen, daß entsprechende Bilanzansätze vorzunehmen gewesen wären. Sie hätte auch erkennen müssen, daß im ersten Monat des Jahres arbeitsmäßig so hohe Umsätze gar nicht erzielbar gewesen seien. Die Verantwortung, die Bilanzierung der fertigen nicht fakturierten Arbeiten sei vielfach unterblieben, weil die Leistung noch nicht vollständig erbracht worden sei, gehe fehl, weil in diesen Fällen Bilanzansätze für halbfertige Arbeiten zu machen gewesen wären. Auf Grund der Aussagen des Abgabepflichtigen sei erwiesen, daß die Beschuldigte den Abgabepflichtigen weder nach fertigen nicht fakturierten noch nach halbfertigen Arbeiten gefragt habe. Desgleichen sei erwiesen, daß die Beschuldigte weder mit dem Abgabepflichtigen noch mit dessen Frau Bilanzbesprechungen durchgeführt, sondern sich nur erkundigt habe, ob und wann die Rechnungen bezahlt worden seien. Sie habe die Jahresabschlüsse und Steuererklärungen dem Abgabepflichtigen zur Unterschrift und Weiterleitung an das Finanzamt übergeben.

Bei dieser Gelegenheit habe sie sich nur über die Höhe des Betriebsergebnisses und die Höhe der zu erwartenden Nachzahlung bzw. Gutschrift geäußert. Hätte die Beschwerdeführerin die vom Abgabepflichtigen übermittelten Aufzeichnungen und Belege pflichtgemäß überprüft und entsprechende Bilanzbesprechungen durchgeführt, so hätte sie zur Feststellung kommen müssen, daß die Inventuren unvollständig gewesen seien. Gleichermäßen wäre auch die unrechtmäßige Kürzung, der Gewinne 1978 und 1979 um S 40.500,--

und S 16.200,-- vermeidbar gewesen, wenn die Beschwerdeführerin die vom Abgabepflichtigen angefertigten Belege einer pflichtgemäßen Überprüfung unterzogen hätte. Es sei somit erwiesen, daß die Beschwerdeführerin die vom Abgabepflichtigen zur Verfügung gestellten Unterlagen wie insbesondere Rechnungen, Inventuren und dgl. nicht geprüft und diese, ohne sich von der Richtigkeit derselben zu überzeugen, aus eigener Initiative den Jahresabschlüssen und Steuererklärungen zugrunde gelegt habe. Ein solches pflichtwidriges Verhalten eines Parteienvertreters mehrere Jahre hindurch müsse als eine auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung von Sorgfaltspflichten und somit als ein schweres Verschulden angesehen werden.

Bei der (nicht strittigen) Strafbemessung wurde unter anderem der Umstand als mildernd gewertet, daß es sich im Hinblick auf "die Zweischneidigkeit der Bilanzen" um eine nur vorübergehende Abgabenverkürzung handle.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung und verwies dabei auf ihr bisheriges Vorbringen im Finanzstrafverfahren. § 26 WTBO schlage nicht durch, weil die Beschwerdeführerin als Steuerberater keinen förmlichen Bestätigungsvermerk erteilen könne. Mit dem Begründungselement, der Beschwerdeführerin sei reichlich Zeit zur Verfügung gestanden, um alle Vorbereitungen (Prüfung der Unterlagen) für eine richtige und ordnungsmäßige Bilanzerstellung zu treffen, werde übersehen, daß der Beschwerdeführerin kein Prüfungsauftrag erteilt worden sei. Die Beschwerdeführerin legte neuerlich dar, daß die Buchführung nicht ihr, sondern qualifizierten Hilfskräften obliegen sei und daß sie ihre Klienten jährlich auch zur Bekanntgabe fertiger, nicht verrechneter Leistungen und der halbfertigen Erzeugnisse aufgefordert habe. Die in der letzten Frage gegenteilige Aussage habe Engelbert F. als Beschuldigter und nicht als Zeuge gemacht. Es

bestünden aber auch Widersprüche in den Angaben des Engelbert F., Bilanzbesprechungen hätte die Beschwerdeführerin mit der Gattin des Abgabepflichtigen abgeführt. Die von den Hilfskräften der Beschwerdeführerin verbuchten Ausgangsrechnungen des Abgabepflichtigen hätten den Tag der Lieferung nicht ausgewiesen. Kontrollkalkulationen hätten keinen Anlaß zu weiteren Nachprüfungen bezüglich fertiggestellter, nicht verrechneter Arbeiten und halbfertiger Erzeugnisse gegeben. Die der Beschwerdeführerin vorgeworfenen Gewinnkürzungen von S 40.500,-- und S 16.200,-- hätten zu keinen Nachsteuern geführt. Es sei vielmehr, wie Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes zeige, für 1979 eine Erfolgsminderung in Höhe von S 11.745,-- eingetreten. Im Sinne des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 3. Juli 1965, B 59/64, wäre zudem zu berücksichtigen, daß eine vertretbare Rechtsansicht Fahrlässigkeit ausschließe. Im übrigen sprächen der große Arbeitsanfall, die Abhängigkeit des Steuerberaters von den Unterlagen der Klienten und der Umstand, daß nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1963, Zl. 95/61) die Anforderungen an die Überprüfung von Mitarbeitern nicht überspannt werden dürften, gegen eine schuldhafte Abgabenverkürzung durch die Beschwerdeführerin. Keinesfalls hätte aber der Beschwerdeführerin schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 1975 nachgewiesen werden können. Die Beschwerdeführerin erhob Berufung und verwies dabei auf ihr bisheriges Vorbringen im Finanzstrafverfahren. Paragraph 26, WTBO schlage nicht durch, weil die Beschwerdeführerin als Steuerberater keinen förmlichen Bestätigungsvermerk erteilen könne. Mit dem Begründungselement, der Beschwerdeführerin sei reichlich Zeit zur Verfügung gestanden, um alle Vorbereitungen (Prüfung der Unterlagen) für eine richtige und ordnungsmäßige Bilanzerstellung zu treffen, werde übersehen, daß der Beschwerdeführerin kein Prüfungsauftrag erteilt worden sei. Die Beschwerdeführerin legte neuerlich dar, daß die Buchführung nicht ihr, sondern qualifizierten Hilfskräften oblegen sei und daß sie ihre Klienten jährlich auch zur Bekanntgabe fertiger, nicht verrechneter Leistungen und der halbfertigen Erzeugnisse aufgefordert habe. Die in der letzten Frage gegenteilige Aussage habe Engelbert F. als Beschuldigter und nicht als Zeuge gemacht. Es bestünden aber auch Widersprüche in den Angaben des Engelbert F., Bilanzbesprechungen hätte die Beschwerdeführerin mit der Gattin des Abgabepflichtigen abgeführt. Die von den Hilfskräften der Beschwerdeführerin verbuchten Ausgangsrechnungen des Abgabepflichtigen hätten den Tag der Lieferung nicht ausgewiesen. Kontrollkalkulationen hätten keinen Anlaß zu weiteren Nachprüfungen bezüglich fertiggestellter, nicht verrechneter Arbeiten und halbfertiger Erzeugnisse gegeben. Die der Beschwerdeführerin vorgeworfenen Gewinnkürzungen von S 40.500,-- und S 16.200,-- hätten zu keinen Nachsteuern geführt. Es sei vielmehr, wie Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes zeige, für 1979 eine Erfolgsminderung in Höhe von S 11.745,-- eingetreten. Im Sinne des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 3. Juli 1965, B 59/64, wäre zudem zu berücksichtigen, daß eine vertretbare Rechtsansicht Fahrlässigkeit ausschließe. Im übrigen sprächen der große Arbeitsanfall, die Abhängigkeit des Steuerberaters von den Unterlagen der Klienten und der Umstand, daß nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1963, Zl. 95/61) die Anforderungen an die Überprüfung von Mitarbeitern nicht überspannt werden dürften, gegen eine schuldhafte Abgabenverkürzung durch die Beschwerdeführerin. Keinesfalls hätte aber der Beschwerdeführerin schweres Verschulden im Sinne des Paragraph 34, Absatz 3, FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 1975 nachgewiesen werden können.

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid teilweise statt, nicht allerdings in den aufgezeigten und beim Verwaltungsgerichtshof noch strittigen Punkten. Die teilweise stattgebende Entscheidung führte zu einer Minderung der Geldstrafe auf S 34.000,-- (Ersatzfreiheitsstrafe 28 Tage). Zur Begründung ihrer Entscheidung führte die belangte Behörde aus, fahrlässige Abgabenverkürzungen seien bei Parteienvertretern gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG nur dann strafbar, wenn sie ein schweres Verschulden treffe. Darunter sei nach herrschender Lehre grobe Fahrlässigkeit zu verstehen. Ein solch schweres Verschulden werde dann anzunehmen sein, wenn eine auffallende und ungewöhnliche Verletzung der Sorgfaltspflicht vorliege. Belanglos hiefür sei es allerdings, daß die Beschwerdeführerin nur Steuerberater sei. Sie treffe nämlich als berufsmäßigen Parteienvertreter in Abgabensachen die gleiche abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen selbst. Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid teilweise statt, nicht allerdings in den aufgezeigten und beim Verwaltungsgerichtshof noch strittigen Punkten. Die teilweise stattgebende Entscheidung führte zu einer Minderung der Geldstrafe auf S 34.000,-- (Ersatzfreiheitsstrafe 28 Tage). Zur Begründung ihrer Entscheidung führte die belangte Behörde aus, fahrlässige Abgabenverkürzungen seien bei Parteienvertretern gemäß Paragraph 34, Absatz 3, FinStrG nur dann strafbar, wenn sie ein schweres Verschulden treffe. Darunter sei nach herrschender Lehre grobe Fahrlässigkeit zu verstehen. Ein solch schweres Verschulden werde

dann anzunehmen sein, wenn eine auffallende und ungewöhnliche Verletzung der Sorgfaltspflicht vorliege. Belanglos hiefür sei es allerdings, daß die Beschwerdeführerin nur Steuerberater sei. Sie treffe nämlich als berufsmäßigen Parteienvertreter in Abgabensachen die gleiche abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabenschuldigen selbst.

Die Beschwerdeführerin habe die ihr von dem Klienten lückenlos übergebenen Erstaufzeichnungen ohne Überprüfung den von ihr verfaßten Bilanzen und Abgabenerklärungen zugrunde gelegt, wobei hier keinesfalls die Überprüfung im Sinne eines Bestätigungsvermerkes gemeint sei, sondern die ihr zumutbare und entsprechend dem Inhalt der von ihr übernommenen Vollmacht auch pflichtgemäße Überprüfung im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen. Die von der Beschwerdeführerin behaupteten Anfragen über fertige nicht fakturierte sowie halbfertige Arbeiten und die negativen Antworten würden vom Abgabenschuldigen nicht bestätigt. Seine Aussagen seien objektiv glaubhaft gewesen, weil die Erstaufzeichnungen von ihm lückenlos geführt worden seien und er daher keinerlei Vorteile aus einem Verschweigen gehabt hätte. Überdies hätte der Beschwerdeführerin bei Erstellung der Bilanz selbst bei gehöriger Aufmerksamkeit auffallen müssen, daß niemals Bilanzansätze für die eben genannten Positionen vorhanden gewesen seien, was bei einem Betrieb der vorliegenden Art nahezu ausgeschlossen erscheine. Die Behauptung, sie habe mit dem Abgabenschuldigen regelmäßige Bilanzbesprechungen durchgeführt, habe die Beschwerdeführerin in der Folge dahingehend abgeschwächt, daß die Gespräche mit der Gattin des Abgabenschuldigen stattgefunden hätten. Abgesehen davon, daß auch dies unbewiesen geblieben sei, wäre es wohl auch wenig zielführend gewesen, solche Fragen nicht mit dem Abgabenschuldigen selbst zu besprechen. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin erwiesen sich somit als nicht glaubhaft. Überdies zeuge entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin gerade der Umstand, daß die Bewertung der fertigen bzw. halbfertigen Arbeiten mehrere Jahre hindurch unterblieben sei, für schweres Verschulden. Der Abgabenschuldige selbst hätte die Unvollständigkeit der Bilanzen mangels eines ausreichenden steuerlichen Wissens nicht erkennen müssen.

Grundsätzlich ähnlich verhalte es sich bei den in Frage stehenden Lohnaufwendungen für die Jahre 1978 und 1979. Obwohl der Abgabenschuldige entsprechende Aufzeichnungen geliefert habe, hätte die Beschwerdeführerin diese entgegen der ihr erteilten Information nach eigenem Gutdünken steuerlich verwertet und die Mithilfe der Gattin als Lohnaufwand verbucht, weil ihr eine manuelle Hilfe bei einem Hallenbau unwahrscheinlich vorgekommen sei. Eine Rückfrage beim Abgabenschuldigen sei nicht erfolgt. Auch hinsichtlich der Eigenleistungen des Abgabenschuldigen selbst könne der Beschwerdeführerin keinesfalls ein entschuldbarer Irrtum zugebilligt werden; handle es sich dabei doch um kein schwieriges steuerliches Problem, das mehrere Rechtsmeinungen zuließe. Die von der Beschwerdeführerin vorgenommene steuerliche Behandlung stelle keine vertretbare Rechtsansicht dar. Die Nichtbeachtung der entsprechenden abgabenrechtlichen Vorschriften hätte im Gegenteil als eine grobe Nachlässigkeit in der Ausübung der Tätigkeit eines Steuerberaters qualifiziert werden müssen. Die Behauptung, daß sich die Gewinnberichtigung der Jahre 1978 und 1979 wegen der Beträge von S 40.500,-- und S 16.200,-- steuerlich nicht ausgewirkt hätten, sei nicht richtig; wie nämlich die Gewinnermittlung des Betriebsprüfers zeige, stünde den Gewinnerhöhungen für die Jahre 1978 und 1979 lediglich eine Gewinnkürzung von S 11.745,-- im Jahre 1979 gegenüber.

Die von der Beschwerdeführerin begangenen Fehler, die eine verhältnismäßig hohe Nachbelastung für den Abgabenschuldigen zur Folge gehabt hätten, wären bei gehöriger pflichtgemäßer Aufmerksamkeit zu vermeiden gewesen. Es handle sich hierbei nicht um vereinzelte Versäumnisse oder gar Irrtümer, wie sie tatsächlich bei jedem arbeitenden Menschen vorkommen könnten, sondern um eine lang andauernde auffallende Sorglosigkeit in der Wahrnehmung der ihr übertragenen abgabenrechtlichen Aufgaben, welche als ein schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG zu qualifizieren gewesen sei. Die von der Beschwerdeführerin begangenen Fehler, die eine verhältnismäßig hohe Nachbelastung für den Abgabenschuldigen zur Folge gehabt hätten, wären bei gehöriger pflichtgemäßer Aufmerksamkeit zu vermeiden gewesen. Es handle sich hierbei nicht um vereinzelte Versäumnisse oder gar Irrtümer, wie sie tatsächlich bei jedem arbeitenden Menschen vorkommen könnten, sondern um eine lang andauernde auffallende Sorglosigkeit in der Wahrnehmung der ihr übertragenen abgabenrechtlichen Aufgaben, welche als ein schweres Verschulden im Sinne des Paragraph 34, Absatz 3, FinStrG zu qualifizieren gewesen sei.

Vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Eines Finanzvergehens macht sich gemäß § 34 Abs. 1 im Zusammenhalt mit § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wer fahrlässig

unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Fahrlässig handelt nach § 8 Abs. 2 leg. cit., wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, daß er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt darnach auch, wer es für möglich hält, daß er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will. Ein Finanzvergehen macht sich gemäß Paragraph 34, Absatz eins, im Zusammenhalt mit Paragraph 33, Absatz eins, FinStrG schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Fahrlässig handelt nach Paragraph 8, Absatz 2, leg. cit., wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, daß er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt darnach auch, wer es für möglich hält, daß er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Macht sich ein Notar, ein Rechtsanwalt oder ein Wirtschaftstreuhänder in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, so ist er gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG nur dann strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden trifft. Diese Regelung wurde erstmals mit der Finanzstrafgesetznovelle 1975 getroffen. Sie begünstigt einen Steuerberater als einen der dort genannten Parteienvertreter (siehe nochmals § 2 Abs. 1 und § 33 WTBO) "in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen". Dazu gehört nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Erstellung der Bilanzen und der Steuererklärungen für einen Abgabepflichtigen zwecks Vorlage an das Finanzamt, Handlungen, auf die sich im Beschwerdefall gegenüber der Beschwerdeführerin der Vorwurf fahrlässiger Abgabenverkürzung gründet. Verkürzt nun der Steuerberater "in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen" fahrlässig Abgaben, so ist er doch nur dann strafbar, wenn ihn ein "schweres Verschulden" trifft. Macht sich ein Notar, ein Rechtsanwalt oder ein Wirtschaftstreuhänder in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, so ist er gemäß Paragraph 34, Absatz 3, FinStrG nur dann strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden trifft. Diese Regelung wurde erstmals mit der Finanzstrafgesetznovelle 1975 getroffen. Sie begünstigt einen Steuerberater als einen der dort genannten Parteienvertreter (siehe nochmals Paragraph 2, Absatz eins und Paragraph 33, WTBO) "in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen". Dazu gehört nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Erstellung der Bilanzen und der Steuererklärungen für einen Abgabepflichtigen zwecks Vorlage an das Finanzamt, Handlungen, auf die sich im Beschwerdefall gegenüber der Beschwerdeführerin der Vorwurf fahrlässiger Abgabenverkürzung gründet. Verkürzt nun der Steuerberater "in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen" fahrlässig Abgaben, so ist er doch nur dann strafbar, wenn ihn ein "schweres Verschulden" trifft.

Den Begriff des schweren Verschuldens erläutert das Gesetz nicht. Aus den Gesetzesmaterialien, der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes und dem Schrifttum ergibt sich übereinstimmend, daß dem schweren Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG gleiche Bedeutung beizumessen ist, wie dem gleichlautenden Begriff in § 88 Abs. 2 StGB (1548 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XIII. GP; Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 15. Dezember 1976, 11 Os 136/76; Burgstaller, Das "schwere Verschulden" des berufsmäßigen Parteienvertreters in § 34 Abs. 3 FinStrG, ÖStZ Nr. 9, 10/82). Dieser Begriff wieder hat den des "schweren Verschuldens" in § 431 Abs. 2 StG in der Fassung des Strafrechtsänderungsgesetzes 1971, BGBl. Nr. 273, zum Vorbild (Burgstaller, a.a.O., Fellner, Finanzstrafgesetz, Neufassung 1975, § 34 Tz 13). Schrifttum und oberstgerichtliche Rechtsprechung sind weiters übereinstimmend der Auffassung, daß der strafrechtliche Begriff des schweren Verschuldens dem zivilrechtlichen Begriff der "groben Fahrlässigkeit" gleichzusetzen ist (Burgstaller, a.a.O., Fellner, a. a.O., Foregger-Serini, StGB 6, Anmerkung I zu § 88, Leukauf-Steininger, Kommentar zum StGB 2, § 88 Tz 11, OGH 15. November 1971, 11 Os 191/71, und 26. April 1972, 11 Os 64- 66/72). Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Auffassung. Den Begriff des schweren Verschuldens erläutert das Gesetz nicht. Aus den Gesetzesmaterialien, der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes und dem Schrifttum ergibt sich übereinstimmend, daß dem schweren Verschulden im Sinne des Paragraph 34, Absatz 3, FinStrG gleiche Bedeutung beizumessen ist, wie dem gleichlautenden Begriff in Paragraph 88, Abs. 2 StGB (1548 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, römisch dreizehn. GP; Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 15. Dezember 1976, 11 Os 136/76; Burgstaller, Das "schwere Verschulden" des berufsmäßigen Parteienvertreters in Paragraph 34, Absatz 3, FinStrG, ÖStZ Nr. 9, 10/82). Dieser Begriff wieder hat den

des "schweren Verschuldens" in Paragraph 431, Absatz 2, StG in der Fassung des Strafrechtsänderungsgesetzes 1971, BGBl. Nr. 273, zum Vorbild (Burgstaller, a.a.O., Fellner, Finanzstrafgesetz, Neufassung 1975, Paragraph 34, Tz 13). Schrifttum und oberstgerichtliche Rechtsprechung sind weiters übereinstimmend der Auffassung, daß der strafrechtliche Begriff des schweren Verschuldens dem zivilrechtlichen Begriff der "groben Fahrlässigkeit" gleichzusetzen ist (Burgstaller, a.a.O., Fellner, a. a.O., Foregger-Serini, StGB 6, Anmerkung römisch eins zu Paragraph 88,, Leukauf-Steininger, Kommentar zum StGB 2, Paragraph 88, Tz 11, OGH 15. November 1971, 11 Os 191/71, und 26. April 1972, 11 Os 64- 66/72). Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Auffassung.

Der Oberste Gerichtshof hat sich mit den Begriffen des "schweren Verschuldens" und der "groben Fahrlässigkeit" wiederholt befaßt. So sprach er aus, grobe Fahrlässigkeit liege nur vor, wenn das unterlaufene Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere und Häufigkeit nur bei besonders nachlässigen und leichtsinnigen Menschen vorkommen kann und nach den Umständen die Vermutung des bösen Vorsatzes naheliegt (Entscheidung vom 12. März 1963, 8 Ob 51/63). Bei schwerem Verschulden fällt dem Täter eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last und der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges war ihm als wahrscheinlich - nicht etwa bloß als entfernt möglich - vorhersehbar (Entscheidungen vom 15. November 1971 , 11 Os 191/71 , vom 26. April 1972, 11 Os 61- 63/72; vom 26. April 1972, 11 Os 64-66/72; vom 22. April 1975, 13 Os 26, 27/75; vom 26. Jänner 1977, 13 Os 561/76; vom 16. August 1977, 12 Os 265/77, vom 28. Februar 1978, 9 Os 17, 18/78, vom 9. Mai 1978, 11 Os 73/78, vom 29. September 1978, 2 Ob 115/78, und andere). Dabei ist stets die Lage des konkreten Falles - insbesondere der gesamte in der Tat verwirklichte Handlungs- und Gesinnungsunwert - in Betracht zu ziehen (OGH 22. April 1975, 13 Os 26,27/75). In diesem Sinn sprach sich der Oberste Gerichtshof auch im Urteil vom 15. Dezember 1976, 11 Os 136/75, betreffend fahrlässige Abgabenverkürzung durch einen Steuerberater aus. Grobe Fahrlässigkeit erfordert, daß ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist (Urteile des OGH vom 29. September 1978, 2 Ob 115/78, und vom 26. Jänner 1979, 8 Ob 229/78). Selbst die Mißachtung einer grundlegenden Norm muß noch kein schweres Verschulden begründen (siehe Leukauf-Steininger, a.a.O., und die dort angeführte Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes). Schweres Verschulden (grobe Fahrlässigkeit) liegt demnach nicht schon vor, wenn das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird; das Verhalten des Täters muß vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen (OGH 28. Februar 1978, 9 Os 17, 18/78) .

Im Beschwerdefall erscheint nun zwar Fahrlässigkeit der Beschwerdeführerin erwiesen. Indem sie es übernahm, die steuerlichen Angelegenheiten des Engelbert F. zu besorgen, hatte sie diese Aufgaben schon entsprechend der ihr als Wirtschaftstreuhandlerin im allgemeinen obliegenden Pflicht zur gewissenhaften Ausübung ihres Berufes (Urteil des OGH vom 15. Dezember 1976, 11 Os 136/76) mit aller möglichen Sorgfalt zu erfüllen. Wenn sie sich über das Vorhandensein fertiger nicht abgerechneter sowie halbfertiger Erzeugnisse ihres Klienten zu den jeweiligen Bilanzstichtagen keine Gewißheit verschaffte und weiters Eigenleistungen des Abgabepflichtigen aktivierte, zu aktivierende Leistungen seiner Ehegattin (Dienstnehmerin) hingegen sofort als Aufwand in Abzug brachte, obwohl die Belege des Abgabepflichtigen über den Charakter der jeweiligen Leistungen keinen Zweifel ließen, so vernachlässigte die Beschwerdeführerin im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG jene Sorgfalt, zu der sie nach den Umständen verpflichtet und nach ihren geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt und die ihr auch zuzumuten war. Die Beschwerdeführerin trifft aber nicht in allen Punkten ein schweres Verschulden. Im Beschwerdefall erscheint nun zwar Fahrlässigkeit der Beschwerdeführerin erwiesen. Indem sie es übernahm, die steuerlichen Angelegenheiten des Engelbert F. zu besorgen, hatte sie diese Aufgaben schon entsprechend der ihr als Wirtschaftstreuhandlerin im allgemeinen obliegenden Pflicht zur gewissenhaften Ausübung ihres Berufes (Urteil des OGH vom 15. Dezember 1976, 11 Os 136/76) mit aller möglichen Sorgfalt zu erfüllen. Wenn sie sich über das Vorhandensein fertiger nicht abgerechneter sowie halbfertiger Erzeugnisse ihres Klienten zu den jeweiligen Bilanzstichtagen keine Gewißheit verschaffte und weiters Eigenleistungen des Abgabepflichtigen aktivierte, zu aktivierende Leistungen seiner Ehegattin (Dienstnehmerin) hingegen sofort als Aufwand in Abzug brachte, obwohl die Belege des Abgabepflichtigen über den Charakter der jeweiligen Leistungen keinen Zweifel ließen, so vernachlässigte die Beschwerdeführerin im Sinne des Paragraph 8, Absatz 2, FinStrG jene Sorgfalt, zu der sie nach den Umständen verpflichtet und nach ihren geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt und die ihr auch zuzumuten war. Die Beschwerdeführerin trifft aber nicht in allen Punkten ein schweres Verschulden.

Sicher handelte die Beschwerdeführerin, wie aufgezeigt, fehlerhaft, wenn sie die halbfertigen Erzeugnisse sowie die

noch nicht verrechneten fertigen Erzeugnisse des Abgabepflichtigen in den Bilanzen nicht zum Ansatz brachte, eine Eigenleistung des Beschwerdeführers hingegen aktivierte. Der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt läßt in diesen Punkten aber noch keinen solchen Grad an Fahrlässigkeit erkennen, daß schon von einem schweren Verschulden gesprochen werden könnte. Ist doch in Rechnung zu stellen, daß sich bezüglich der Halb- und Fertigerzeugnisse nach der gesamten Lage des Beschwerdefalles im Ergebnis kein schärferer Vorwurf an die Beschwerdeführerin als erwiesen rechtfertigen läßt als der, sie habe nicht alle möglichen Bilanzpositionen bedacht, ein Versehen, daß - wie im Erkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz zutreffend zum Ausdruck kommt - im Hinblick auf die Zweiseitigkeit der Bilanz nur eine vorübergehende Abgabenverkürzung zur Folge hatte. Der Umstand, daß dieses Versehen bei drei Bilanzen unterlief, bedeutet bei dem dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Sachverhalt noch keinen objektiv besonders schweren Sorgfaltsverstoß, der der Beschwerdeführerin auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen wäre; vielmehr kann durchaus unterstellt werden, daß sich das der Beschwerdeführerin einmal unterlaufene Versehen in den folgenden beiden Jahren fortsetzte. Grobe Fahrlässigkeit wäre der Beschwerdeführerin z.B. dann anzulasten gewesen, wenn sie trotz entsprechender Feststellungen der Betriebsprüfung weiterhin die Bilanzierung halbfertiger Erzeugnisse und fertiger noch nicht verrechneter Erzeugnisse unterlassen hätte. Ein solcher Vorwurf trifft die Beschwerdeführerin aber nicht.

Auch bezüglich der Eigenleistung des Abgabepflichtigen in Höhe von S 16.200,-- bieten die Feststellungen der belangten Behörde keine ausreichenden Anhaltspunkte für die Annahme, es wäre erwiesen, daß der Beschwerdeführerin bei der Aktivierung dieses verhältnismäßig geringen Betrages nicht bloß ein gewöhnliches Versehen unterlief, sondern ihr über durchschnittliche Fahrlässigkeit beträchtlich hinausgehendes schweres Verschulden anzulasten ist.

Anders stellt sich die Lage hinsichtlich der nicht aktivierten Leistung der in einem Dienstverhältnis zum Abgabepflichtigen stehenden Ehegattin beim Bau des Betriebsgebäudes (Halle) im Betrag von S 40.500,-- dar. In diesem Punkt brachte die Beschwerdeführerin im Finanzstrafverfahren unter anderem vor, es sei ihr unwahrscheinlich vorgekommen, daß Frau F. aktiv (manuell) beim Bau der Halle mitgearbeitet habe. Diesem Vorbringen kann im Zusammenhalt mit den in diesem Punkt unwidersprochenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde sinnvollerweise nur die Bedeutung beigemessen werden, die Belege des Abgabepflichtigen hätten zwar für die Aktivierung der fraglichen Aufwendungen gesprochen, die Beschwerdeführerin hätte die Aktivierung aber dennoch unterlassen, weil ihr eben die aktive Mitarbeit der Ehegattin des Abgabepflichtigen beim Hallenbau unwahrscheinlich vorgekommen wäre. Damit hat aber die Beschwerdeführerin eine auffallende Sorglosigkeit an den Tag gelegt; denn es geht nicht an, daß ein Steuerberater bei der Buchführung oder Bilanzierung auf Grund bloßer Mutmaßungen von Belegangaben abweicht. Hegt er Zweifel an diesen Angaben, so hat er sie durch geeignete Rückfragen zu beseitigen. Ein Abweichen von Belegangaben auf Grund bloßer Mutmaßungen stellt bei einem Steuerberater einen objektiv schweren Verstoß gegen die Sorgfaltspflicht dar, der ihm auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist.

In der Frage der Leistungen der Ehegattin des Abgabepflichtigen beim Bau des Betriebsgebäudes läßt somit zwar der angefochtene Bescheid keine Rechtfertigung erkennen. In den beiden übrigen Punkten (fertige und halbfertige Erzeugnisse, Eigenleistungen des Abgabepflichtigen beim Hallenbau) hat die belangte Behörde jedoch die Rechtslage verkannt. Der nach seinem Spruch untrennbare angefochtene Bescheid mußte daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben werden. In der Frage der Leistungen der Ehegattin des Abgabepflichtigen beim Bau des Betriebsgebäudes läßt somit zwar der angefochtene Bescheid keine Rechtfertigung erkennen. In den beiden übrigen Punkten (fertige und halbfertige Erzeugnisse, Eigenleistungen des Abgabepflichtigen beim Hallenbau) hat die belangte Behörde jedoch die Rechtslage verkannt. Der nach seinem Spruch untrennbare angefochtene Bescheid mußte daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, Bundesgesetzblatt, Nr. 221.

Wien, am 20. September 1983

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1983:1982140159.X00

Im RIS seit

20.09.1983

Zuletzt aktualisiert am

24.02.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at