

TE Vwgh Erkenntnis 2005/7/26 2003/14/0086

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.07.2005

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
19/05 Menschenrechte;
24/01 Strafgesetzbuch;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

FinStrG §161 Abs3;
FinStrG §33 Abs1;
FinStrG §98 Abs3;
MRKZP 07te Art4 Z1;
StGB §302;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerde des Dr. HW in B, vertreten durch Friedl und Haslberger Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4600 Wels, Kaiser-Josef-Platz 48, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz (Berufungssenat II) vom 19. April 2001, RV 1114/1-10/2000, betreffend Abgabenhinterziehung, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid den Schuldspruch betreffend die Hinterziehung von Umsatzsteuer 1993 sowie den Strafausspruch betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Psychologe und Psychotherapeut.

Mit Erkenntnis vom 3. Mai 2000 des Spruchsenates als Organ der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde der Beschwerdeführer schuldig erkannt, er habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe wahrheitsgemäßer Umsatz- und Einkommensteuererklärungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer- und

Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1992 bewirkt, indem er private Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt und daraus Vorsteuern geltend gemacht, die Einnahmen nicht vollständig erklärt und für das Jahr 1989 einen nicht vorhandenen Verlust abgezogen habe. Weiters habe er vorsätzlich durch die unrichtig in seinen Einkommensteuererklärungen 1990 bis 1992 ausgewiesenen Verluste dazu beigetragen, dass seiner Ehefrau zu Unrecht der Status einer Alleinverdienerin gewährt worden sei, was auch zu einer Verkürzung der auf sie entfallenen Einkommensteuer geführt habe. Zudem habe er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1993 eine Verkürzung von Vorauszahlungen bewirkt, indem er Vorsteuern aus Flugkosten, Zahlungen an die Ehefrau und sonstige Aufwendungen der Lebensführung zu Unrecht geltend gemacht habe und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe. Er habe damit Finanzvergehen nach § 33 Abs 1 und Abs 2 lit a FinStrG begangen, weshalb eine Geldstrafe von 400.000 S (Ersatzfreiheitsstrafe sechs Wochen) verhängt werde.

Über die Berufung gegen dieses Erkenntnis sprach die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid ab und erkannte den Beschwerdeführer für schuldig, er habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1990 bis 1992 (in konkret genannter Höhe) bewirkt und eine Verkürzung von Umsatzsteuer 1993 (in konkret genannter Höhe) zu bewirken versucht (Spruchpunkt 1) sowie vorsätzlich dazu beigetragen, dass seiner Ehefrau in den Jahresausgleichen 1990 und 1992 der Alleinverdienerabsetzbetrag und als Folge dessen erhöhte Beträge für Sonderausgaben gewährt wurden, wodurch deren Einkommensteuer zu niedrig festgesetzt wurde (Spruchpunkt 2). Der Beschwerdeführer habe dadurch das Finanzvergehen der vollendeten bzw (hinsichtlich des Jahres 1993) der versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG, teils als unmittelbarer Täter (Spruchpunkt 1), teils als Beitragsträger (Spruchpunkt 2) begangen, weshalb eine Geldstrafe von 200.000 S (Ersatzfreiheitsstrafe wiederum sechs Wochen) verhängt werde. Hinsichtlich der anderen vom erstinstanzlichen Bescheid erfasster Abgaben wurde das Finanzstrafverfahren eingestellt.

Das strafrelevante Verhalten des Beschwerdeführers sei vom Vorsatz getragen gewesen, möglichst wenig Steuern zu zahlen. Dazu habe er sich der Person des für sein Veranlagungsverfahren zuständigen Finanzbeamten JR bedient, welcher daraus Vorteile gezogen habe. JR habe die Steuererklärungen 1989 bis 1992 für den Beschwerdeführer nicht an Hand von ihm eingesehener Originalbelege, sondern an Hand der vom Beschwerdeführer über ein Buchungsprogramm erstellten Aufzeichnungen verfasst.

Für das Veranlagungsjahr 1990 habe JR in seiner Eigenschaft als "Steuerberater ohne Berufsbefugnis" Steuererklärungen für den Beschwerdeführer erstellt und dabei unrichtige Eintragungen vorgenommen, wodurch es zu einer Verkürzung an Umsatzsteuer und Einkommensteuer gekommen sei. JR habe die Erklärungen auf der Basis des "Haushaltsjournals" des Beschwerdeführers erstellt. Im Zuge der Betriebsprüfung sei ua festgestellt worden: Der Privatanteil sei bei Pkw- und Telefonaufwendungen nicht ausgeschieden worden, Einrichtungsgegenstände mit tatsächlichen Anschaffungskosten von 58.632 S seien "sofort mit einem Betrag von 95.449 S abgeschrieben worden", als Betriebsausgaben seien Kosten für private Telefone, Ratenrückzahlungen, private Literatur, Reparatur Kabel-TV, private CD, Theaterkarten, Geschenke, Wohnungskredite, Betrieb und Versicherung des Wohnhauses sowie Anzahlungen für eine Pilotenkurs in Kenia, ORF-Gebühren und Mitgliedsbeiträge betreffend "Naturfreunde, Alpenverein und ASKÖ" abgesetzt worden. Weiters seien Anschaffungskosten eines Kopierers von 32.280 S und eines Video-Camcorders von 23.194 S "sofort abgeschrieben worden". Als Betriebsausgaben seien auch Zahlungen an die Ehefrau des Beschwerdeführers von 42.000 S auf Grund eines angeblichen Werkvertrages abgesetzt worden. Aus einem Teil der angegebenen Aufwendungen seien Vorsteuern (und zwar zunächst vom Beschwerdeführer selbst in den Umsatzsteuervoranmeldungen) geltend gemacht worden.

Für die Veranlagungsjahre 1991 und 1992 habe JR im Einvernehmen mit dem Beschwerdeführer die Abgabenerklärungen, in denen zur Steuerminimierung unrichtige Eintragungen vorgenommen waren, im Wissen um die Unrichtigkeit der Eintragungen als Sachbearbeiter am Finanzamt "abschließend gezeichnet", was zur Erlassung der entsprechenden Steuerbescheide geführt habe. Vor diesem Hintergrund sei der Beschwerdeführer mit Urteil des Landesgerichtes Wels vom 9. Juli 1998, 14 Vr 1174/93, als Beteiligter (§ 12 StGB) des Verbrechens des Missbrauchs der Amtsgewalt (§ 302 Abs 1 StGB) schuldig erkannt worden.

Für diese Jahre 1991 und 1992 seien folgende Beträge zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden:

Ratenrückzahlungen, Aufwendungen für Privatliteratur, einen Orientteppich, Autotelefon, private Telefonnutzung,

laufenden Betrieb des Wohnhauses, Haushaltsversicherung, Zahnbehandlung, ein Fahrrad, einen Wohnwagen, ein Therapierad, Theaterkarten und Geschenke sowie die Pilotenausbildung. Weiters seien Mitgliedsbeiträge für "Naturfreunde und Alpenverein" und die ORF-Gebühr abgesetzt worden. Auch die entsprechenden Vorsteuern seien geltend gemacht worden. Bei den Pkw-Aufwendungen für Leasing und für den laufenden Betrieb sei kein Privatanteil ausgeschieden worden. Auf Grund eines angeblichen Werkvertrages mit der Ehefrau des Beschwerdeführers seien Betriebsausgaben (42.000 S) und Vorsteuern geltend gemacht worden. Während des Jahres habe es der Beschwerdeführer selbst übernommen, die überhöhten Vorsteuern in den Umsatzsteuervoranmeldungen geltend zu machen.

Da der Beschwerdeführer in den Einkommensteuererklärungen 1990 bis 1992 Jahresverluste ausgewiesen habe, habe seine Ehefrau die steuerlichen Vergünstigungen als Alleinverdiener geltend machen können.

Hinsichtlich des Zeitraumes Jänner bis März 2003 habe der Beschwerdeführer Vorsteuern von 32.209 S geltend gemacht, obwohl nur solche von 7.669 S zugestanden wären. Hinsichtlich des Zeitraumes April bis Juni 2003 habe er Vorsteuern von 36.330 S geltend gemacht, obwohl nur solche von 15.361 S zugestanden wären. Hinsichtlich des Zeitraumes Juli bis September 2003 habe er Vorsteuern von 35.171 S geltend gemacht, obwohl nur solche von 2.456 S zugestanden wären. Die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern resultierten aus privaten Aufwendungen für Haushalt, Sauna, Kleidung und Zahlungen an die Ehefrau auf Grund eines angeblichen Werkvertrages. Der Tatplan des Beschwerdeführers sei auch für das Veranlagungsjahr 1993 darauf ausgerichtet gewesen, Jahresumsatzsteuern - zumindest im Ausmaß der bereits zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern - zu verkürzen, indem eine falsche Jahressteuererklärung gelegt werde. Noch bevor es soweit habe kommen können, seien aber die Umtriebe des Finanzbeamten JR entdeckt worden und seien Erhebungen gegen den Beschwerdeführer begonnen worden (siehe die Befragung des JR als Verdächtiger vom 2. Dezember 1993). Am 9. Dezember 1993 sei eine Betriebsprüfung begonnen worden, im Zuge derer die tatsächlichen Abgabenansprüche gegen den Beschwerdeführer bescheidmäßig vorgeschrieben worden seien.

Der Beschwerdeführer habe in der Absicht gehandelt, dass er durch die zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen und Verlustvorträge seine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletze und in möglichst großem Ausmaß Abgabenvorschreibungen vermeide. Sein Bestreben sei darauf ausgerichtet gewesen (Vorsatz), möglichst geringe Abgaben zu bezahlen, wobei er auf JR eingewirkt habe, dass das falsche steuerliche Rechenwerk "in Bescheidform das Finanzamt ... verlassen sollte". Der "Vorteilszieher" sei der Beschwerdeführer gewesen, JR sei relativ billig abgespeist worden mit einigen Tausend Schillingen, ein paar Kärntner Würsten und "gratis Mitfliegen". Der Ehefrau des Beschwerdeführers müsse absolute Lauterkeit zugestanden werden; sie dürfte von seinen Malversationen nichts gewusst haben; dadurch habe sie schuldlos zu Unrecht den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht. Nur der Beschwerdeführer habe gewusst, dass "alles Unrecht" sei. Dem Beschwerdeführer sei es nur wichtig gewesen, möglichst hohe Beträge zu lukrieren. Derjenige, der seine Beschäftigung verloren habe (der Finanzbeamte JR), sei vom Beschwerdeführer als Person bezeichnet worden, die ein Anerkennungsbedürfnis gehabt und den Aufstieg in "bessere Kreise gesucht" habe. Der Beschwerdeführer habe mit dem Tatplan gehandelt, die spruchgegenständlichen Abgaben im Höchstmaß zu verkürzen.

Was den angeblichen Werkvertrag des Beschwerdeführers mit seiner Ehefrau anlange, sei zunächst festzustellen, dass kein schriftlicher Vertrag vorliege. Die Mithilfe der Ehefrau habe sich im Rahmen der ehelichen Beistandsleistung bewegt. Wäre die Ehefrau darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass sie einen Werkvertrag mit dem Beschwerdeführer abgeschlossen und monatlich steuerlich relevante Zahlungen erhalten habe, hätte sie - an ihrem steuerehrlichen Verhalten zu zweifeln bestehe kein Anlass - diese Einnahmen (Einkünfte) in ihrer Steuererklärung angegeben. Eine solche Offenlegung sei nicht erfolgt; der Grund dafür liege offensichtlich darin, dass ein Werkvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau nicht verwirklicht worden sei.

Für die belangte Behörde bestehe - mit Ausnahme nachstehend dargestellter Aspekte - kein Anlass, vom erstinstanzlichen Schulterspruch abzuweisen.

Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1989 sei allerdings wesentlich, dass gemäß § 31 Abs 5 FinStrG Verjährung eingetreten sei.

Zutreffend verweise der Beschwerdeführer in der Berufung auf den Umstand, dass im Zuge der Betriebsprüfung jeweils Sicherheitszuschläge von 30.000 S für die Jahre 1990 und 1991 dem Gewinn und dem Umsatz hinzugerechnet

worden seien. Diese Beträge seien irrtümlich in die strafbestimmenden Wertbeträge einbezogen worden. Die belangte Behörde scheide diese Sicherheitszuschläge aus dem strafbestimmenden Wertbetrag aus. Es verblieben daher Verkürzungsbeträge an Einkommensteuer von 6.261 S (1990) und 10.637 S (1991) sowie an Umsatzsteuer 24.932 S (1990) und 49.267 S (1991).

Hinsichtlich des Jahres 1992 sei im Zuge der Betriebsprüfung eine Erlösverkürzung von 150.000 S angesetzt worden. Der Betriebsprüfer habe zunächst beabsichtigt, eine Zuschätzung von 400.000 S vorzunehmen, weil der Beschwerdeführer für 1990 Honorarnoten über Privatherapien vernichtet habe und für 1992 ungeklärte Bareinlagen von 200.000 S festgestellt worden seien. Zudem sei in den Jahren 1990, 1991 und 1992 eine "Unterdeckung" festgestellt worden. Nach Berücksichtigung sämtlicher Argumente des Beschwerdeführers durch den Betriebsprüfer sei für 1992 der Betrag von 150.000 S verblieben, den der Beschwerdeführer nicht habe aufklären können. Unter Bedachtnahme auf das von ihm an den Tag gelegte Bestreben auf rechtswidrige Steuervermeidung ergebe sich für die belangte Behörde der Schluss, dass auch hinsichtlich dieses Betrages die Ursache für die unterbliebene Offenlegung in seiner bewussten Entscheidung gelegen sei, eine Versteuerung der Honorare durch die Nichtangabe in seinem steuerlichen Rechenwerk zu vermeiden.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer auf Grund des Tatplanes, Umsatzsteuern zu hinterziehen, für die Monate Jänner bis September 1993 Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht habe, in denen unrichtigerweise entsprechende Guthaben ausgewiesen gewesen seien. Hinsichtlich der Monate Oktober bis Dezember 1993 sei ein derartiges Fehlverhalten nicht festzustellen gewesen; das Verfahren betreffend Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober bis Dezember 1993 sei daher einzustellen gewesen. Hinsichtlich der Monate Jänner bis September 1993 erfülle das deliktische Verhalten auch den Tatbestand der versuchten Hinterziehung von Umsatzsteuer iSd § 33 Abs 1 FinStrG. Die Strafbarkeit nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG werde durch diejenige nach § 33 Abs 1 FinStrG (auch im Versuchsstadium) konsumiert. Hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 sei der Beschwerdeführer daher wegen versuchter Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von 43.435 S schuldig zu sprechen.

Durch die Berufungsentscheidung mindere sich der strafbestimmende Wertbetrag auf 264.828 S. Bei der Strafbemessung sei - neben dem lang andauernden Tatzeitraum und der besonderen deliktischen Energie - zu berücksichtigen, dass sich der Beschwerdeführer zur Erstellung seiner falschen Steuererklärungen eines willfährigen Finanzbeamten bedient habe, welcher gleichsam neben seinen Amtsgeschäften eine Steuerberatungskanzlei ohne Berufsbefugnis geführt habe, was unter Aspekten der Generalprävention von Bedeutung sei. Mit dieser Überlegung werde der Umstand, dass der Beschwerdeführer überdies zum Amtsmissbrauch des Finanzbeamten beigetragen habe, weil dieser verabredungsgemäß die falschen Steuererklärungen selbst in amtlicher Eigenschaft bearbeitet und auf diese Weise die zu niedrigen Abgabenfestsetzungen "fabriziert" habe, nicht eingeschlossen. Als mildernd seien die Unbescholtenheit des Beschwerdeführers und die gänzliche Schadengutmachung, die Mitwirkung an der Aufklärung sowie der Zeitablauf seit Begehung der Finanzstraftaten zu berücksichtigen. Unter Bedachtnahme auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers scheine daher die Verhängung einer Geldstrafe von 200.000 S (14.534,57 Euro) als tat- und schuldangemessen. Die Verringerung der Ersatzfreiheitsstrafe sei vom Beschwerdeführer nicht begehrte worden und würde, da tat- und schuldangemessen, nicht in Betracht kommen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Zentrum der Beschwerde steht der Vorwurf der Doppelbestrafung. Die gerichtliche Bestrafung des Beschwerdeführers wegen des Verbrechens des Amtsmissbrauchs nach § 302 StGB inkludiere auch das Steuerdelikt. Das Landesgericht Wels sei in seinem Urteil vom 9. Juli 1998 von Straftaten zumindest seit dem Jahr 1983 ausgegangen, das Finanzstrafverfahren betreffe einen Zeitraum ab 1990. Wäre das Delikt der Steuerverkürzung nicht damit verbunden, haftete dem Vorwurf des Amtsmissbrauchs keinerlei Berechtigung an. Das verwaltungsbehördliche Strafverfahren sei im Übrigen auch nur deshalb möglich gewesen, weil der strafbestimmende Wertbetrag unter 1 Mio S gelegen sei. Nach § 53 Abs 7 FinStrG habe, wenn sich jemand durch dieselbe Tat einer gerichtlich strafbaren Handlung und eines von der Finanzstrafbehörde zu ahndenden Finanzvergehens schuldig mache, das Gericht die gerichtlich strafbare Handlung und die Finanzstrafbehörde das Finanzvergehen zu ahnden; sollte der angefochtene Bescheid auf diese Bestimmung gestützt sein, läge ein Verstoß gegen Art 4 des 7. Zusatzprotokolls zur MRK vor.

Im Beschwerdefall liegt der strafbestimmende Wertbetrag unzweifelhaft unter der in § 53 Abs 1 lit b FinStrG

festgeschriebenen Grenze für die Zuständigkeit des Gerichts, sodass die Ahndung der Abgabenhinterziehung in die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde gefallen ist. Weiters sei darauf hingewiesen, dass die Ratskammer des Landesgerichtes Wels über Antrag des Staatsanwaltes mit Beschluss vom 17. April 1997 iSd § 202 FinStrG ausgesprochen hat, dass dem Gericht die Zuständigkeit zur Ahndung des dem Beschwerdeführers zur Last gelegten Finanzvergehens mangels Überschreitung der Zuständigkeitsgrenze des § 53 Abs 1 lit b FinStrG nicht zukommt. Dieser Beschluss ist in Rechtskraft erwachsen.

Mit BGBl 628/1988 wurde der Beschluss des Nationalrates über die Genehmigung des im Protokoll Nr. 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten bestehenden verfassungsändernden Staatsvertrages kundgemacht. Mit BGBl III 30/1998 erfolgte die Kundmachung der Genehmigung des im Protokoll Nr 11 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten über die Umgestaltung des durch die Konvention eingeführten Kontrollmechanismus bestehenden verfassungsändernden Staatsvertrages, dessen Art 2 ua den Artikeln des Protokolls Nr 7 ua neue Überschriften verlieh.

Art 4 des Protokolls Nr 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (in der Folge kurz: 7. ZP) erhielt durch das Protokoll Nr 11 die Überschrift: "Recht, wegen derselben Sache nicht zweimal vor Gericht gestellt oder bestraft zu werden" und hat folgenden Wortlaut:

"Artikel 4

Recht, wegen derselben Sache nicht zweimal vor Gericht

gestellt oder bestraft zu werden

1. Niemand darf wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.

2. Abs. 1 schließt die Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des betreffenden Staates nicht aus, falls neue oder neu bekannt gewordene Tatsachen vorliegen oder das vorausgegangene Verfahren schwere, den Ausgang des Verfahrens berührende Mängel aufweist.

3. Dieser Artikel darf nicht nach Art. 15 der Konvention außer Kraft gesetzt werden."

Im Erkenntnis vom 5. Dezember 1996, G 9, 83, 86, 96, 110, 136, 143, 148, 159, 197/96, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen:

"Selbst wenn aber der Gesetzgeber dadurch von einer echten Konkurrenz von Delikten ausgeht, dass er durch eine Tat mehrere Delikte verwirklicht ansieht (Idealkonkurrenz), widerspricht eine derartige Regelung an sich noch nicht dem Doppelbestrafungsverbot des Art 4 Abs 1 des 7. ZP. Die Bundesregierung führt zu Recht aus, der Standard aller europäischen Strafrechtssysteme zeige, dass auch bei eintätigem Zusammentreffen mehrerer strafbarer Handlungen mehrere Delikte anzunehmen sind, also davon auszugehen ist, dass ein Täter durch ein und dieselbe Handlung oder Unterlassung mehrere Delikte verwirklichen kann, ohne dass gegen das Doppelbestrafungsverbot verstoßen wird. Art 4 Abs 1 des 7. ZP gebietet in diesem Fall auch nicht, dass lediglich ein einziges Rechtsschutzorgan für die Ahndung aller in Tateinheit zu verfolgender Delikte zuständig ist.

Die verfassungsrechtliche Grenze, die Art 4 Abs 1 des 7. ZP einer Doppel- oder Mehrfachbestrafung zieht, kann daher nur darin liegen, dass eine Strafdrohung oder Strafverfolgung wegen einer strafbaren Handlung dann unzulässig ist, wenn sie bereits Gegenstand eines Strafverfahrens war; dies ist der Fall, wenn der herangezogene Deliktstypus den Unrechts- und Schuldgehalt eines Täterverhaltens vollständig erschöpft, sodass ein weitergehendes Strafbedürfnis entfällt, weil das eine Delikt den Unrechtsgehalt des anderen Delikts in jeder Beziehung mitumfasst (Kienapfel, Grundriss des österreichischen Strafrechts, 6. Aufl., 1996, 245). Die Bundesregierung ist im Recht, wenn sie die diesbezügliche Bedeutung des Art 4 Abs 1 des 7. ZP in der verfassungsrechtlichen Absicherung 'der die Lehre von der Scheinkonkurrenz tragenden Grundsätze' sieht. Strafverfolgungen bzw. Verurteilungen wegen mehrerer Delikte, die auf Straftatbeständen fußen, die einander wegen wechselseitiger Subsidiarität, Spezialität oder Konsumtion jedenfalls bei eintätigem Zusammentreffen ausschließen, bilden verfassungswidrige Doppelbestrafungen, wenn und weil dadurch ein- und dieselbe strafbare Handlung strafrechtlich mehrfach geahndet wird. (Vgl. zur Annahme bloßer Scheinkonkurrenzen, um dem Vorwurf der Doppelbestrafung zu entgehen, OGH - verst. Senat - 21. November 1991, 14 Os 127/90 = RZ 1993/47, unter Berufung auf Burgstaller, Die Scheinkonkurrenz im Strafrecht, JBl 1978, S 393 ff.)

459 ff.)".

Eine nur scheinbare Konkurrenz von Delikten sei anzunehmen, wenn die wertabwägende Auslegung der formal (durch eine Handlung oder durch mehrere Handlungen) erfüllten zwei Tatbestände zeige, dass durch die Unterstellung der Tat(en) unter den einen der deliktische Gesamtunwert des zu beurteilenden Sachverhaltes bereits für sich allein abgegolten sei. Voraussetzung sei, dass durch die Bestrafung wegen des einen Deliktes tatsächlich der gesamte Unrechtsgehalt des Täterverhaltens erfasst werde (Hinweis auf die hg Erkenntnisse vom 16. November 1988, 88/02/0144;

21. Dezember 1988, 88/03/0080; 28. Juni 1989, 89/02/0038;

28. Februar 1992, 90/10/0052; 21. September 1995, 93/18/0240, und 22. Oktober 1987, 86/09/0153).

"Während die Fälle der Scheinkonkurrenz von Delikten wegen Spezialität, Konsumtion oder stillschweigender Subsidiarität zweier oder mehrerer Tatbestände im Wesentlichen im Wege der Auslegung und Anwendung der verschiedenen Straftatbestände festzustellen sind und dabei auch das verfassungsrechtliche Verbot der Doppelbestrafung gemäß Art 4 Abs 1 des 7. ZP im Wege verfassungskonformer Auslegung der einzelnen gesetzlichen Straftatbestände zum Tragen kommt, ist der Gesetzgeber, der ausdrücklich die Subsidiarität eines Straftatbestandes gegenüber einem anderen anordnet bzw. ausschließt, von Verfassungs wegen verhalten, dabei das Verbot der Doppelbestrafung nach Art 4 Abs 1 des 7. ZP zu beachten. Wie auch das bereits zitierte Urteil des EGMR vom 23. Oktober 1995 zeigt, widerspricht eine gesetzliche Strafdrohung dann dem Art 4 des 7. ZP, wenn sie den wesentlichen Gesichtspunkt ("aspect") eines Straftatbestandes, der bereits Teil eines von den Strafgerichten zu ahndenden Straftatbestandes ist, neuerlich einer Beurteilung und Bestrafung durch die Verwaltungsbehörden unterwirft."

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in der Auslegung der Bestimmung des Art 4 Z 1 7. ZP der Anschauungsweise des Verfassungsgerichtshofes angeschlossen (siehe die hg Erkenntnisse etwa vom 29. September 2004, 2002/13/0222, vom 22. März 1999, 98/17/0134, vom 26. Mai 1999, 99/03/0016, vom 13. Dezember 2000, 2000/03/0270, vom 11. Juli 2001, 97/03/0230, und vom 23. Mai 2002, 2001/07/0182, und zur Entwicklung der Judikatur des EGMR und der österreichischen Höchstgerichte zu diesem Thema insgesamt die eingehende Darstellung von Thienel/Hauenschild, "Verfassungsrechtliches 'ne bis in idem' und seine Auswirkungen auf das Verhältnis von Justiz- und Verwaltungsstrafverfahren in JBI 2004, 69ff) und im Erkenntnis 2002/13/0222 darauf hingewiesen, dass sich auch der EGMR in seinen Urteilen vom 29. Mai 2001 über die Beschwerde Nr 37.950/97 ("Fischer", ÖJZ 2001, 657) und vom 30. Mai 2002 über die Beschwerde Nr 38.275/97 ("W. F.", ÖJZ 2003, 476) die Sichtweise des Verfassungsgerichtshofes zu Eigen gemacht habe.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung ist für den vorliegenden Fall darauf zu verweisen, dass das Delikt nach § 33 Abs 1 FinStrG zu jenem nach § 302 StGB keinesfalls in einem Verhältnis der "Scheinkonkurrenz" - nach Art von Spezialität, Konsumtion oder stillschweigender Subsidiarität - steht (vgl Leitner, Österreichisches Finanzstrafrecht2, 203). Der Unrechts- und Schuldgehalt des einen Deliktes geht nämlich in keiner Weise in jenem des anderen auf. Während die Abgabenhinterziehung in einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (hier: Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen) besteht, stellt der Missbrauch der Amtsgewalt den wissentlichen Missbrauch der Amtsgewalt durch einen Beamten mit Schädigungsvorsatz (hier durch die Erlassung von Steuerbescheiden) dar.

Der Beschwerdevorwurf ist aber schon deshalb nicht berechtigt, weil sich das Urteil des Landesgerichts Wels vom 9. Juli 1998 einerseits und der angefochtene Bescheid andererseits nicht auf das gleiche Verhalten gründeten. Das Urteil erfasst die Beitragstätterschaft zum Missbrauch der Amtsgewalt durch einen Beamten, der angefochtene Bescheid die Abgabenverkürzung durch die Einreichung unrichtiger Steuererklärungen. Die behauptete Verletzung des Art 4 des 7. ZP liegt daher nicht vor.

Der Beschwerdeführer rügt auch einen Verstoß gegen Art 54 des "Schengener Übereinkommens" (gemeint: des Übereinkommens zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985).

Art 54 des Übereinkommens zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen, dem auch Österreich

mittlerweile beigetreten ist (vgl BGBI III Nr 90/1997) lautet:

"Wer durch eine Vertragspartei rechtskräftig abgeurteilt worden ist, darf durch eine andere Vertragspartei wegen derselben Tat nicht verfolgt werden, vorausgesetzt, dass im Fall einer Verurteilung die Sanktion bereits vollstreckt worden ist, gerade vollstreckt wird oder nach dem Recht des Urteilsstaats nicht mehr vollstreckt werden kann."

Im Beschwerdefall liegt ein Verstoß gegen das zitierte Übereinkommen schon deshalb nicht vor, weil nicht mehrere Parteien des Übereinkommens tätig geworden sind.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, im Bemessungsverfahren sei für das Jahr 1992 eine griffsweise Zuschätzung vorgenommen worden; diesbezüglich könne eine vorsätzliche Abgabenverkürzung nicht angenommen werden, da kein Geständnis vorliege, sondern eine Vermutung des Betriebsprüfers. Auch habe die belangte Behörde zu Unrecht den Werkvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau nicht anerkannt. Die Ehefrau sei zu dieser Angelegenheit nicht befragt worden. Die belangte Behörde habe diesbezüglich keinen Missbrauch erhoben, sondern den Werkvertrag mangels Schriftlichkeit nicht anerkannt. Diese wirtschaftliche Betrachtung lasse nicht auf eine vorsätzliche Abgabenverkürzung schließen.

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

Auch im Finanzstrafverfahren begründet ein Fehler der behördlichen Beweiswürdigung eine vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbare Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nur dann, wenn dieser Fehler in einem Verstoß der Beweiswürdigung gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut besteht (siehe etwa das hg Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 99/13/0149). Wie der Gerichtshof im letztzitierten Erkenntnis klargestellt hat, kann die im letzten Halbsatz des § 98 Abs. 3 FinStrG enthaltene Beweisregel an der Freiheit der behördlichen Beweiswürdigung und der deswegen in der aufgezeigten Weise eingeschränkten Befugnis des Verwaltungsgerichtshofes zur Überprüfung von Beweiswürdigungserwägungen nichts ändern, weil die Vorschrift des letzten Halbsatzes des § 98 Abs 3 FinStrG nur die Rechtsfolge eines nach freier Beweiswürdigung verbleibenden Zweifels an der Erweislichkeit einer Tatsache normiert, aber keine Anwendung mehr finden kann, wenn das Ergebnis einer von einem Verstoß gegen die Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung freien Beweiswürdigung darin besteht, dass bei der Finanzstrafbehörde kein Zweifel daran verblieb, dass eine bestimmte Tatsache erwiesen ist.

Die Erlöszurechnung für das Jahr 1992 hat die belangte Behörde auf "ungeklärte Bareinlagen" sowie vernichtete Honorarnoten und Unterdeckungen bei der Vermögensrechnung gestützt. In der Beschwerde bleiben alle diese Umstände, insbesondere auch die Tatsache von im Verwaltungsstrafverfahren ungeklärt gebliebenen Bareinlagen völlig unbestritten. Hinsichtlich der Zahlungen an die Ehefrau bestreitet der Beschwerdeführer den von der belangten Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung herangezogenen Umstand nicht, dass die Ehefrau derartige Zahlungseingänge steuerlich nicht erfasst hat. Das völlig allgemein gehaltene Beschwerdevorbringen zeigt nicht einmal auf, welche Leistungen die Ehefrau für den Betrieb des Beschwerdeführers erbracht habe, oder dass solche Leistungen zu einem Entlohnungsanspruch der Ehefrau geführt hätten. Der Beschwerdeführer hat einen Antrag auf Einvernahme seiner Ehefrau im Verwaltungsverfahren nicht gestellt und legt auch in der Beschwerde nicht dar, dass die Ehefrau im Falle ihrer Einvernahme bestätigt hätte, die Zahlungen sollten eine Entlohnung für von ihr erbrachte Leistungen darstellen. Die Beschwerde vermag somit in keiner Weise aufzuzeigen, dass der Beweiswürdigung der belangten Behörde, mit welcher sie die Feststellung des Spruchsenates betreffend die nicht erklärten Erlöse des Jahres 1992 und die Zahlungen des Beschwerdeführer an seine Ehefrau sowie betreffend den in diesem Zusammenhang beim Beschwerdeführer anzunehmenden Vorsatz der Abgabenverkürzung als unbedenklich befand, ein relevanter Verfahrensfehler, ein Verstoß gegen die Denkgesetze oder ein solcher gegen das allgemeine menschliche Erfahrungsgut anhaften würde.

Der Beschwerdeführer rügt schließlich, dass er mit dem angefochtenen Bescheid - im Abweichung vom erstinstanzlichen Bescheid - hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer 1993 einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG schuldig erkannt worden ist. Dieses Vorbringen zeigt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Abgesehen davon, dass der Berufungsbehörde eine Befugnis zur Auswechslung der "Sache" iSd § 161 Abs 1 FinStrG

nicht zusteht, liegt auf der Grundlage des im angefochtenen Bescheid festgestellten Sachverhaltes der Versuch einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG nicht vor. Ein Versuch liegt gemäß § 13 Abs 2 FinStrG vor, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt. Da nach den Feststellungen des angefochtenen Bescheides im Beschwerdefall die Jahresumsatzsteuererklärung noch gar nicht erstellt worden ist, kann von vornherein keine Rede von einer der Ausführung unmittelbar vorangehenden Handlung sein (vgl Leitner, Österreichisches Finanzstrafrecht2, 56).

Der angefochtene Bescheid war sohin, soweit er die Schuld betrifft, hinsichtlich Hinterziehung der Umsatzsteuer 1993, und als Folge dessen hinsichtlich seines Ausspruches über die Strafe wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben, wobei noch darauf hingewiesen sei, dass die unveränderte Aufrechterhaltung der Ersatzfreiheitsstrafe bei gleichzeitiger Herabsetzung der Geldstrafe in der Berufungsentscheidung einen Verstoß gegen § 161 Abs 3 FinStrG darstellt (vgl das hg Erkenntnis vom 29. Juni 2005, 2000/14/0135). Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI II 333/2003.

Wien, am 26. Juli 2005

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2003140086.X00

Im RIS seit

01.09.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at