

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/4/13 2001/13/0163

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 13.04.2005

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

FinStrG §13;  
FinStrG §33 Abs1;  
FinStrG §33 Abs2 lita;  
FinStrG §33 Abs2 litb;  
FinStrG §33 Abs3 lita;  
FinStrG §33 Abs3 litb;  
FinStrG §98 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Keidel LL.M., über die Beschwerde des RD in W, vertreten durch Dr. Wenzel Drögsler, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wollzeile 34/3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) als Finanzstrafbehörde 2. Instanz vom 15. Dezember 2000, Zl. RV/101- 10/00, betreffend Finanzvergehen der versuchten Abgabenhinterziehung und weiterer Finanzvergehen, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Mit Erkenntnis des Spruchsenates der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 7. April 1999 wurde der Beschwerdeführer für schuldig erkannt, er habe als für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlicher Geschäftsführer der D. GmbH vorsätzlich

"1) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt, dass Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, nicht oder zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab Ende der gesetzlichen Erklärungspflicht festgesetzt wurden, wobei es diesfalls beim Versuch geblieben ist, da infolge zwischenzeitiger Betriebsprüfung es nicht zur Erlassung darauf beruhender Bescheide gekommen ist:

für 1993

Umsatzsteuer

S.

147.320,--

Körperschaftsteuer

S.

82.685,--

Gewerbesteuer

S.

37.202,--;

2) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt, dass Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet wurden, nämlich

Kapitalertragsteuer

für 1993

S.

317.105,--

für 1 -6/1994 zumindest

S.

30.000,--;

3) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz 1972 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und zwar

für 1994

S.

209.267,--;

4) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und zwar

für 1993

Lohnsteuer

S.

122.635,--

DBDZ

S.

34.491,--."

Er habe hiedurch

zu 1) das Finanzvergehen der versuchten Abgabenhinterziehung nach den §§ 13, 33 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG  
zu 2) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach den § 33 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG

zu 3) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG

zu 4) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen

und werde hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von 400.000 S (Ersatzfreiheitsstrafe 80 Tage) verurteilt. Das weitere Finanzstrafverfahren werde gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 23. November 1989 sei die (später in D. GmbH umbenannte) RM Bau GmbH gegründet und im Firmenbuch registriert worden. Gesellschafter seien der Beschwerdeführer und seine Ehefrau gewesen. Der Beschwerdeführer habe von der Gründung bis zum 8. August 1994 als Geschäftsführer fungiert. Er sei auch für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich gewesen. Auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung stehe fest, dass der Beschwerdeführer zumindest in den Jahren 1993 und 1994 so genannte Schwarzarbeiter in dem von ihm in Form der D. GmbH betriebenen Baugewerbe beschäftigt gehabt habe. Auch habe er Erlöse nicht erfasst und Scheinrechnungen einer BVH GmbH als Deckungsrechnungen in die Buchhaltung aufgenommen. Hinsichtlich festgestellter "Schwarzarbeiter" auf Baustellen der D. GmbH im Juni 1994 habe der Beschwerdeführer vorgegeben, die Gesellschaft bereits im Mai 1994 an Petar R. verkauft zu haben. Allerdings habe der Zeuge Alexander K. glaubhaft angegeben, an den Beschwerdeführer - als Subunternehmer auf der Baustelle Großebersdorf - persönlich Zahlungen zwischen Ende Mai bzw. Mitte Juni 1994 geleistet zu haben, welche von der Betriebsprüfung mit 300.000 S festgestellt worden seien. Auch wenn im Zweifel für den Beschwerdeführer davon ausgegangen werde, dass die BVH GmbH tatsächlich Leistungen - durch Personalbereitstellung - erbracht habe, so "hatte diese Firma, die über keinen Sitz verfügt und keine Dienstnehmer angemeldet hatte, nach Zeugenaussagen lediglich drei bis sechs Arbeiter zur Verfügung, woraus unschwer zu ersehen ist, dass die verrechneten Leistungen in Höhe von ca. 1,8 Mio. S brutto nicht erbracht werden konnten und auch nicht wurden". Vielmehr habe es sich dabei um Scheinfakturen gehandelt, welche ausschließlich zum Zwecke der Steuervermeidung in das Rechenwerk der Gesellschaft aufgenommen worden seien. Dazu komme noch die in mehrfacher Hinsicht auffallende äußere Form der "Rechnungen" der BVH GmbH, die keine oder nur ungenaue Bezeichnungen der ausgeführten Lieferungen oder Leistungen enthielten (vgl. Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes). In Verbindung mit der Art der vom Beschwerdeführer behaupteten Geschäftskontakte und dem Umstand, dass am 15. Juni 1994 acht "Schwarzarbeiter" auf der Baustelle Großebersdorf angetroffen worden seien, die übereinstimmend angegeben hätten, für den Beschwerdeführer unangemeldet zu arbeiten, sei die Verantwortung des Beschwerdeführers, von der Beschäftigung von "Schwarzarbeitern" nichts gewusst zu haben, unglaublich. Lediglich bezüglich der Baustelle Althöflein sei im Zweifelsfall zu Gunsten des Beschwerdeführers anzunehmen, dass dieser Auftrag einer anderen Baufirma erteilt worden sei, weshalb diesbezüglich das Finanzstrafverfahren einzustellen sei. Bei der Strafbemessung seien der ordentliche Lebenswandel und die teilweise, wenngleich geringfügige Schadensgutmachung als mildernd, das Zusammentreffen mehrerer Finanzvergehen als erschwerend zu berücksichtigen gewesen.

Gegen dieses Straferkenntnis wandte sich die vom Beschwerdeführer sowohl gegen den Schuld- als auch den Strafausspruch erhobene Berufung, der die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid nur hinsichtlich des Strafausspruches dahingehend Folge gab, dass die über den Beschwerdeführer verhängte Geldstrafe auf 350.000 S (Ersatzfreiheitsstrafe 70 Tage) herabgesetzt wurde.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird u. a. ausgeführt, das erstinstanzliche Finanzstraferkenntnis sei ergangen, nachdem der Beschwerdeführer mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen vom 30. März 1998 mangels Erweisbarkeit einer die gerichtliche Zuständigkeit begründenden strafbestimmenden Wertbetrages von mehr als 1 Mio. S gemäß § 214 FinStrG freigesprochen worden sei. Die Höhe der dem Beschwerdeführer angelasteten strafbestimmenden Wertbeträge beruhe auf den im Rahmen der Betriebsprüfung angestellten Berechnungen im Zusammenhang mit jenen partiellen Korrekturen, die der im gerichtlichen Strafverfahren beigezogene Sachverständige als sachlich geboten erachtet habe.

Soweit der Beschwerdeführer eine wesentliche Beeinträchtigung seiner Verteidigungsrechte darin erblicke, dass von den in seiner Stellungnahme vom 25. November 1998 beantragten (insgesamt 18 namentlich angeführten) Zeugen nur

einige einvernommen worden seien, sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer vor dem Hintergrund der Verfahrensergebnisse erster Instanz (insbesondere auch der ergebnislosen Bemühungen um Zeugenausforschung) den Stellenwert des Beweisantrages in der Folge vor dem Spruchsenat selbst relativiert habe, indem er ihn in den Verhandlungen vom 10. Februar und 7. April 1999 nicht wiederholt und am Schluss des Beweisverfahrens "keine weiteren Anträge" gestellt habe. Von einer Verletzung entscheidender Verteidigungsinteressen könne aber auch aus jenen Erwägungen keine Rede sein, aus denen sich die beantragten Beweisaufnahmen auch im Rahmen des Berufungsverfahrens als obsolet erwiesen hätten. Der mit den begehrten Zeugeneinvernahmen sinngemäß angestrebte Nachweis dafür, dass die Rechnungen der BVH GmbH entgegen den erstinstanzlichen Tatsachenfeststellungen nicht fingiert gewesen seien und im verrechneten Umfang Leistungen eines selbstständig tätigen Subunternehmers, "somit Zahlungsvorgänge zum Gegenstand hatten, die den Beschuldigten zu entsprechendem Vorsteuerabzug bzw. zur Geltendmachung von Betriebsausgaben berechtigt hätten, war unter den eindeutig belegten Rahmenbedingungen des konkreten Falls vorweg ausgeschlossen". Die Behörde erster Instanz habe sich auch mit der Verantwortung des Beschwerdeführers, die D. GmbH bereits im Mai 1994 an Petar R. verkauft zu haben, auseinander gesetzt und diese Version mit näherer Begründung als unglaubwürdige Schutzbehauptung beurteilt. Im Zusammenhang mit den Modalitäten der dem Beschwerdeführer angelasteten Inanspruchnahme von Betriebsausgaben bzw. Vorsteuerabzügen auf Basis der angeblichen Beauftragung der BVH GmbH trete es bei der Beurteilung der hier in Rede stehenden Fallkonstellation bedeutungsmäßig in den Hintergrund, dass der von seinem Sohn Petar R. in den Arbeitsprozess an der Baustelle Großebersdorf einbezogene Zeuge Vinko R. seinen Angaben nach grundsätzlich allein mit seinem Sohn in Kontakt getreten sei, während die Entlohnung aus Zahlungen des Alexander K. erfolgt sein solle. Entgegen dem in der Berufung vertretenen Standpunkt stütze sich die erstinstanzliche Feststellung über die Unvereinbarkeit des auf der Baustelle Großebersdorf erbrachten Arbeitsvolumens mit der Leistungskapazität der BVH GmbH nicht nur auf die Wahrnehmungen des Zeugen Ilija M. zum Einsatz von maximal drei bis sechs Arbeitern, sondern auch darauf, dass für die BVH GmbH in "der fraglichen Zeitspanne" überhaupt kein Dienstnehmer behördlich angemeldet gewesen sei. Dass sich der mangelnde Realitätsbezug der vom Beschwerdeführer präsentierten Subunternehmerrechnungen auch aus der letzterwähnten Sicht ableiten lasse, bedürfe bei der gegebenen Sachlage keiner weiteren Erläuterung. Auch was an vermeintlichen Widersprüchen zwischen einzelnen erstinstanzlichen Tatsachenfeststellungen und aktenkundigen Verfahrensergebnissen ins Treffen geführt werde, könne aus verschiedenen Gründen nicht überzeugen. Die Betriebsprüfung habe das Bild über das Jahr 1993 bis August 1994 ausgedehnter, im Wesentlichen "durchwegs gleichartig auf die Bemäntelung von Schwarzarbeitereinsatz angelegter Gebarungsinitiativen, die sinnfällig auf eine gezielte Abgabenhinterziehung ausgerichtet waren", ergeben. Der gegen die Schuldvorwürfe gerichteten Berufung komme insgesamt keine Berechtigung zu.

Obwohl der Einsatz von Schwarzarbeitern ein nach einschlägigen Erfahrungen verbreitetes Konzept doloser Abgabenhinterziehung darstelle, das vor allem in generalpräventiver Hinsicht einen entsprechenden Sanktionsbedarf verlange, erweise sich die über den Beschwerdeführer verhängte Geldstrafe nach Auffassung der belagten Behörde doch als "etwas überhöht". Unter Bedachtnahme auf die in erster Instanz im Wesentlichen zutreffend aufgezählten Milderungsgründe und die derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers erscheine eine Strafreduktion auf 350.000 S als sachgerecht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

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. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Entscheidung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstößen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2001, 97/14/0134, mwN).

Im angefochtenen Bescheid wird u.a. ausgeführt, dem Berufungsstandpunkt zuwider stütze sich die erstinstanzliche Tatsachenfeststellung über die Unvereinbarkeit des auf der Baustelle Großebersdorf erbrachten Arbeitsvolumens mit der Leistungskapazität der BVH GmbH nicht nur auf die Wahrnehmungen des Zeugen Ilija M. zum Einsatz von maximal drei bis sechs Arbeitern, sondern im Kontext auch darauf, dass für eine BVH GmbH in der fraglichen Zeitspanne überhaupt kein Dienstnehmer behördlich angemeldet gewesen sei. An einer anderen Stelle der Bescheidbegründung

werden auch die beantragten Zeugeneinvernahmen oder die Angaben des Vinko R. damit in Verbindung gebracht, dass mit diesen Beweismitteln Geschäftsaktivitäten der BVH GmbH auf der Baustelle Großebersdorf hätten nachgewiesen werden sollen.

Zutreffend zeigt die Beschwerde in diesem Zusammenhang eine der belangten Behörde unterlaufene wesentliche Aktenwidrigkeit und Widersprüchlichkeit der Begründung auf. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass lt. den Beweisergebnissen und dem Akteninhalt die Rechnungen der BVH GmbH auf Bauvorhaben in "1170 Wien, Seitenberggasse 5, weiters in 1160 Wien, Payergasse 13 sowie schließlich auf die Großbaustelle in 1090 Wien, Althanstrasse/Nordbergstraße" Bezug genommen hätten, bei denen die D. GmbH jeweils als Subunternehmer tätig gewesen sei und wiederum - wie in der Baubranche üblich - einen Teil der Arbeiten an die BVH GmbH weitergegeben habe (wofür im Übrigen nach Ansicht des Beschwerdeführers auch ordnungsgemäß ausgestellte Rechnungen und Zahlungsquittungen vorlägen). Keinesfalls stünden die Rechnungen der BVH GmbH jedoch - wie im angefochtenen Bescheid begründend angenommen - im Zusammenhang mit der von der Alexander K. GmbH (auch in einem anderen Zeitraum) betriebenen Baustelle in Großebersdorf (bei der auch Bauarbeiten an die D. GmbH weitergegeben worden seien).

Wie der Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes vom 19. Dezember 1994, auf den sich auch der angefochtene Bescheid mehrmals beruft, zu entnehmen ist, bezogen sich die den Prüfungszeitraum 1993 und den Nachschauzeitraum 1994 betreffenden Eingangsrechnungen in der Höhe von insgesamt brutto 1.839.526,86 S tatsächlich auf verschiedene Baustellen in der "Altanstr./Nordbergstr. und Seitenberggasse" (und nicht etwa auf eine Baustelle in Großebersdorf). Der Prüfer hatte diese Rechnungen als "Scheinrechnung ohne entsprechenden Leistungsaustausch" qualifiziert und im Ergebnis als "Deckungsrechnungen" für "Schwarzarbeiter" gewertet. Die steuerlich nicht anerkannten Rechnungsbeträge fanden nach den Feststellungen im Prüfungsbericht Eingang in die Berechnung der Umsatzsteuer- und Ertrag(auch Kapitalertrag-)steuergrundlagen für das Jahr 1993 und den Zeitraum 1-6/1994 (vgl. z.B. Tz 22 und 26 des Prüfungsberichtes) und dienten in Form ihrer Nettobeträge als Berechnungsgrundlagen für die Vorschreibung der lohnabhängigen Abgaben lt. Bericht über die im 1. März 1995 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung bei der D. GmbH (Ansatz von 50 % der Nettorechnungsbeträge 1993 und 1994 als "Schwarzlöhne").

Zu dieser die Schultersprüche offensichtlich in allen Punkten berührenden Aktenwidrigkeit in der Begründung des angefochtenen Bescheides kommt, dass bereits die Finanzstrafbehörde erster Instanz von der Beurteilung lt. Betriebsprüfung insofern abging, als sie "im Zweifel" davon ausging, dass die BVH GmbH tatsächlich Leistungen - durch Personalbereitstellung - erbracht habe. Bei dieser Beurteilung, von der die belangte Behörde nicht erkennbar abwich, war es aber auch nicht mehr schlüssig, ohne Weiteres weiterhin von den Feststellungen im Prüfungsbericht hinsichtlich der Abgabenzurechnungen u.a. nach Maßgabe (zur Gänze) bestehender Scheinrechnungen auszugehen.

Einen weiteren wesentlichen Verfahrensmangel macht die Beschwerde mit ihrer Rüge geltend, die dem Beschwerdeführer im angefochtenen Bescheid angelasteten Verkürzungsbeträge seien nicht nachvollziehbar. Abgesehen davon, dass das im angefochtenen Bescheid angesprochene, im gerichtlichen Strafverfahren erstellte Sachverständigengutachten über den strafbestimmenden Wertbetrag nicht in den an den Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten enthalten ist (die darin offenbar gegenüber den Berechnungen der Betriebsprüfung vorgenommenen "partiellen Korrekturen" damit auch nicht nachprüfbar sind), zeigt die Beschwerde in diesem Zusammenhang zutreffend auf, dass es in keiner Weise ersichtlich ist, ob die Einstellung des Strafverfahrens in Bezug auf die Baustelle Althöflein bei der Berechnung der strafbestimmenden Wertbeträge einen Niederschlag fand (lt. Tz. 20 und 21 des Prüfungsberichtes vom 19. Dezember 1994 hatten die Feststellungen betreffend die Baustelle Althöflein offensichtlich jedenfalls Auswirkungen in Bezug auf die Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1-6/94).

Der angefochtene Bescheid war damit bereits deshalb, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen war, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft die gesondert geltend gemachte Umsatzsteuer, die im zuerkannten Pauschalbetrag für den Schriftsatzaufwand (§ 48 Abs. 1 Z. 2 VwGG) bereits enthalten ist.

Wien, am 13. April 2005

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130163.X00

**Im RIS seit**

11.05.2005

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)