jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/5/27 97/14/0139

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.05.2003

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

FinStrG §161 Abs4;
FinStrG §34 Abs1;
FinStrG §98 Abs3;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und den Senatspräsidenten Dr. Karger sowie den Hofrat Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Racek, über die Beschwerde des A P in L, vertreten durch Dr. Rudolf Franzmayr, Rechtsanwalt in 4840 Vöcklabruck, Stadtplatz 32, gegen den Bescheid des Berufungssenates II als Organ der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, vom 3. Juli 1997, RV/104/01- 10/T/97, betreffend fahrlässige Abgabenverkürzung zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in Ansehung des Spruchpunktes I.1.wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen von 1089,69 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Durch ein Schöffengericht wurde der Beschwerdeführer, der als alleiniger Geschäftsführer einer den Textilgroßhandel betreibenden GmbH tätig gewesen ist, ua wegen des Vergehens der gewerbsmäßigen Hinterziehung von Eingangsabgaben bei der Einfuhr von 517.613 Hemden zu einer Geldstrafe von 3 Mio S und einer Ersatzfreiheitsstrafe von drei Monaten, einer Freiheitsstrafe von acht Monaten sowie einer Wertersatzstrafe von 7 Mio S und einer Ersatzfreiheitsstrafe von sieben Monaten rechtskräftig verurteilt, wobei die Freiheitsstrafe unter Setzung einer Probezeit von einem Jahr bedingt nachgesehen wurde.

Aufgrund dieses Urteils konnte der Beschwerdeführer nicht mehr zum Geschäftsführer einer GmbH bestellt werden. Die von ihm eingegangenen Dienstverhältnisse wurden von Seiten der Dienstgeber wegen andrängender Gläubiger und den von diesen in die Wege geleiteten Drittverboten regelmäßig beendet. Um seinen Lebensunterhalt und den seiner Familie (Ehefrau und ein minderjähriges Kind) decken zu können, beschloss der Beschwerdeführer, auf

Provisionsbasis Geschäfte zu vermitteln. Dazu bedurfte es jedoch einer rechtlichen Konstruktion. Die beiden großjährigen Söhne des Beschwerdeführers waren zu 76 % bzw 24 % an einer GmbH beteiligt, wobei der Sohn mit dem größeren Anteil seit 26. November 1986 deren alleiniger Geschäftsführer war. Die beiden Söhne hatten ihre Anteile an der GmbH, die im Jahr 1980 von dem in der Folge immer wieder erwähnten Steuerberater als Wirtschaftstreuhandgesellschaft gegründet und als solche bis zum Jahr 1985 geführt worden war, in mehreren Tranchen im Zeitraum Mai 1985 bis November 1986 um Anerkennungspreise von jeweils 1 S erworben. Die GmbH hatte im Juli 1986 ihren damaligen Geschäftsbetrieb (Handel mit Kraftfahrzeugen und deren Bestandteilen) eingestellt. Der Steuerberater war von der GmbH beauftragt, ihre steuerlichen Angelegenheiten wahrzunehmen. Die GmbH wurde am 20. Mai 1992 infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht.

Anlässlich einer für die Jahre 1986 bis 1988 bei der GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellt der Prüfer fest, es seien - wenn überhaupt - nur mangelhafte Bücher und Aufzeichnungen geführt worden. Aus den vorhandenen Unterlagen sei ersichtlich, dass der GmbH in den Jahren 1986 und 1988 nicht erklärte Provisionserlöse von (netto) 1,259.400,42 S zugeflossen seien. Der Prüfer berechnete die Umsatzsteuer für die Jahre 1986 und 1988 sowie die Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1988 neu, wobei er zu einem Mehrergebnis von 443.342 S gelangte.

Gegen die prüfungskonform erlassenen Bescheide erhob der Steuerberater namens der GmbH Berufung, wobei unter Hinweis auf ein bereits dem Prüfer übergebenes Schreiben ausgeführt wurde, der Sohn habe trotz seiner Stellung als Geschäftsführer der GmbH keinen Einfluss auf deren Geschäfte gehabt. Nur der Beschwerdeführer habe ua Time-Sharing-Verträge vermittelt, wofür Provisionen bezahlt worden seien. Der jeweilige Provisionsanspruch sei erst mit Eingang der Zahlung beim die Time-Sharing-Verträge verkaufenden Unternehmer, einer GmbH (in der Folge nur: Unternehmer), entstanden. Der Unternehmer habe die Provisionen nicht ordnungsmäßig abgerechnet. Bemühungen, ordnungsmäßige Provisionsabrechnungen vom nunmehr wirtschaftlich nicht mehr existenten Unternehmer zu erhalten, seien gescheitert. Der Unternehmer sei seinen Zahlungsverpflichtungen nur schleppend mittels Barzahlung, Scheck und Wechsel nachgekommen. Das Bargeld und die Schecks seien vom Beschwerdeführer zur Deckung seiner Reisekosten verwendet worden. Die übergebenen Wechsel seien öfters prolongiert und - so weit zum Diskont angenommen - bei einer Bank eingelöst worden. Es seien auch immer wieder Provisionen rückgerechnet worden. Es sei richtig, dass zugeflossene Beträge nicht erfasst worden seien. Es seien gegen den Unternehmer insgesamt Provisionsansprüche von (netto) 1.091.696,50 S entstanden. Die vom Prüfer zum Ansatz gebrachten Umsätze seien daher zu hoch, weswegen die vorgeschriebenen Abgaben dementsprechend zu reduzieren seien.

In der Folge zog der Steuerberater namens der GmbH die Berufung zurück.

In einem sodann vom Steuerberater namens der GmbH gestellten Nachsichtsansuchen wurde ua ausgeführt, der Prüfer habe sich nach den tatsächlich vom Unternehmer bezahlten Beträgen orientiert. Hiebei habe der Prüfer nicht berücksichtigt, dass die Provisionsansprüche zum Großteil bereits in den Jahren 1986 und 1987 entstanden seien. Der Beschwerdeführer habe das Vertragsverhältnis mit dem Unternehmer im Jahr 1987 gekündigt, weswegen im Jahr 1988 zwar noch Beträge vereinnahmt, jedoch mangels operativer Tätigkeit nur mehr geringe Provisionsansprüche entstanden seien.

Am 20. Dezember 1993, somit rund zwei Jahre nach Rechtskraft der prüfungskonform erlassenen Bescheide, wurde der Beschwerdeführer im Beisein des Steuerberaters erstmals als Verdächtiger vernommen. Der Beschwerdeführer wies zunächst darauf hin, ihm sei die Funktion eines Geschäftsführers einer GmbH aus den bereits dargestellten Gründen verwehrt gewesen. Der Sohn sei auf sein Ersuchen nur formal Geschäftsführer der GmbH geworden, habe hiebei jedoch keine Tätigkeit entfaltet und nichts über die im Rahmen der GmbH getätigten Geschäfte gewusst. Der Beschwerdeführer gab zu, "Kopf der Unternehmens" gewesen zu sein. Bereits im Frühjahr 1987 habe er gemeinsam mit dem Steuerberater versucht, ordnungsmäßige Abrechnungen vom Unternehmer zu erhalten. Dieser Versuch sei jedoch misslungen, weswegen er das Vertragsverhältnis mit dem Unternehmer noch im selben Jahr gekündigt habe. Auf Vorhalt, der Prüfer habe nicht erklärte Provisionserlöse in erheblichem Ausmaß festgestellt, bestritt der Beschwerdeführer beabsichtigt zu haben, Abgaben zu hinterziehen. Aufgrund der chaotischen Abrechnung des Unternehmers habe ihm der Überblick über seine Provisionsansprüche gefehlt. Er sei froh gewesen, eine Tätigkeit zu haben und Provisionen vereinnahmen zu können.

Anlässlich einer weiteren Einvernahme als Verdächtiger am 14. März 1994 führte der Beschwerdeführer im Beisein des

Steuerberaters auf Vorhalt aus, der Steuerberater habe jene Beträge, die vom Unternehmer bar und mittels Schecks bezahlt worden seien, als "Durchlaufer" für seine Reisekosten angesehen. Er wisse nicht, weswegen der Steuerberater für die Jahre 1986 und 1987 keine Steuererklärungen für die GmbH erstellt habe. Der Steuerberater gab daraufhin bekannt, es sei mangels brauchbarer Abrechnungen unmöglich gewesen, die Provisionsansprüche zum 31. Dezember 1986 bzw 1987 bilanzmäßig auszuweisen. Für das Jahr 1988 habe er Steuererklärungen erstellt, wobei er nur jene Beträge, die aus dem Diskont von Wechseln eingenommen worden seien, in das Rechenwerk aufgenommen habe. Der Beschwerdeführer gab hierauf zu, er habe es verabsäumt, den Steuerberater über jene Beträge, die vom Unternehmer bar und mittels Schecks bezahlt worden seien, zu informieren.

Mit Bescheid vom 7. April 1994 leitete das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer ein Finanzstrafverfahren mit der Begründung ein, er habe als Wahrnehmender der steuerlichen Agenden der GmbH unter Verletzung der ihm obliegenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1988 von 438.048 S (richtig wohl: 443.342 S) insofern verkürzt, als er für die Jahre 1986 und 1987 keine und für das Jahr 1988 Steuererklärungen mit zu niedrig ausgewiesenen Beträgen erstellt habe.

In der am 27. September 1994 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat beim Finanzamt Linz als Organ des für das Finanzstrafverfahren zuständigen Finanzamtes (in der Folge nur: Spruchsenat) behauptete der Beschwerdeführer, der Steuerberater habe die Idee gehabt, Provisionen im Rahmen der GmbH zu vereinnahmen. Der Steuerberater habe daher auch alle Angelegenheiten betreffend die GmbH "erledigt". Er habe dem Steuerberater alle die GmbH betreffenden Unterlagen übergeben und sodann jene Beträge an das Finanzamt überwiesen, die ihm vom Steuerberater bekannt gegeben worden seien. Der Spruchsenat fasste daraufhin den Beschluss, sowohl den Steuerberater als auch den Prüfer zur vertagten mündlichen Verhandlung zu laden.

Auf Ersuchen des Vorsitzenden des Spruchsenates wurden sowohl der von seiner Verschwiegenheitspflicht entbundene Steuerberater als auch der Prüfer als Zeugen vom Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vernommen. Der Steuerberater gab bekannt, der Beschwerdeführer habe ihm nur unzureichende Unterlagen übergeben, weswegen er für die Jahre 1986 und 1987 nicht in der Lage gewesen sei, Steuererklärungen zu erstellen. Es sei nicht seine, sondern die Idee des Beschwerdeführers gewesen, Provisionen im Rahmen der GmbH zu vereinnahmen. Entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers, er habe alle Angelegenheiten der GmbH "erledigt", habe sich der Beschwerdeführer sehr wohl um die Provisionsabrechnungen gekümmert und gemeinsam mit ihm - allerdings vergeblich - versucht, ordnungsmäßige Provisionsabrechnungen vom nunmehr wirtschaftlich nicht mehr existenten Unternehmer zu erhalten. Der Prüfer verwies auf seine im Arbeitsbogen fest gehaltenen Berechnungen, wobei er zur Erläuterung ua ausführte, am 15. Juli 1988 seien dem Beschwerdeführer vom Unternehmer letztmalig (netto) 681.144,21 S überwiesen worden. Dieser Betrag sei für die im Jahr 1987 vom Beschwerdeführer vermittelten Time-Sharing-Verträge bezahlt worden. Richtigerweise wäre dieser Betrag bereits im Jahr 1987 zu erfassen gewesen. Da er mangels geeigneter Unterlagen nicht habe feststellen können, welche Beträge richtigerweise in den Jahren 1986 und 1987 zu erfassen gewesen wären, habe er die in diesen Jahren tatsächlich vom Unternehmer bezahlten Beträge seinen Berechnungen ebenso zugrunde gelegt wie den im Jahr 1988 bezahlten Betrag von (netto) 681.144,21 S.

In der am 14. November 1995 fortgesetzten mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat behauptete der Beschwerdeführer zunächst, der Steuerberater sei der "steuerlich Verantwortliche" der GmbH gewesen. Dies bestritt der als Zeuge vernommene Steuerberater und gab bekannt, seines Erachtens sei der Beschwerdeführer der "Manager" der GmbH gewesen. Der Sohn sei als Geschäftsführer bloß vorgeschoben worden. Er habe vom Beschwerdeführer nur unzureichende Unterlagen erhalten, wobei jedoch zu berücksichtigen sei, dass dem Beschwerdeführer vom Unternehmer keine ordnungsmäßigen Provisionsabrechnungen zur Verfügung gestellt worden seien. Das Verhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und dem Unternehmer sei "verworren" gewesen. Es sei ihm nicht bekannt gewesen, dass dem Beschwerdeführer vom Unternehmer Beträge auch bar und mittels Schecks bezahlt worden seien. Der als Zeuge vernommene Prüfer wiederholte die von ihm bereits anlässlich seiner Vernehmung durch das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gemachte Aussage.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 14. November 1995 wurde der Beschwerdeführer für schuldig erkannt, er habe sich fahrlässig als Wahrnehmender der steuerlichen Agenden der GmbH zu wenig um deren Rechenwerk und die Weiterleitung der Unterlagen an den Steuerberater gekümmert, weswegen für die Jahre 1986 und 1987 keine

Steuererklärungen erstellt worden und die für das Jahr 1988 erstellten unrichtig gewesen seien, weswegen unter Verletzung der der GmbH obliegenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Abgaben von (netto) 438.048 S verkürzt worden seien. Hiefür verhängte der Spruchsenat über den Beschwerdeführer unter Hinweis auf § 34 Abs 1 unter Anwendung des § 21 Abs 1 FinStrG eine Geldstrafe von 100.000 S und eine Ersatzfreiheitsstrafe von 40 Tagen.

Zur Begründung führte der Spruchsenat im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer sei ungeachtet seiner Ausführungen in der am 14. November 1995 fortgesetzten mündlichen Verhandlung zweifellos Wahrnehmender der steuerlichen Agenden der GmbH gewesen. Wie sich aus den vorliegenden Unterlagen ergebe, seien die vom Unternehmer erstellten Provisionsabrechnungen nicht ordnungsmäßig gewesen. Es wäre aber Sache des Beschwerdeführers gewesen, aufgrund der von ihm erbrachten Leistungen festzustellen, welche Provisionsansprüche gegen den Unternehmer bereits entstanden seien, um so die Richtigkeit der ihm übermittelten Provisionsabrechnungen zu kontrollieren. Anstatt diese ihm zumutbare Kontrolle vorzunehmen, habe der Beschwerdeführer überdies nur einen Teil der ihm zugekommenen Unterlagen dem Steuerberater übermittelt. Der Beschwerdeführer habe sich somit um die steuerlichen Agenden der GmbH zu wenig gekümmert, weswegen sein Verhalten entgegen den Ausführungen im Einleitungsbescheid vom 7. April 1994 nur als fahrlässig zu qualifizieren sei.

Zur Strafbemessung führte der Spruchsenat aus, als mildernd sei das Geständnis anlässlich der Vernehmung am 20. Dezember 1993, als erschwerend die einschlägige Vorstrafe und die Tatwiederholung zu werten.

In seiner Berufung gegen das Erkenntnis des Spruchsenates behauptete der Beschwerdeführer zunächst, er sei keineswegs Wahrnehmender der steuerlichen Agenden der GmbH gewesen. Vielmehr sei der Steuerberater der "steuerlich Verantwortliche" der GmbH gewesen. Die vom Spruchsenat diesbezüglich vorgenommene Beweiswürdigung sei ebenso unrichtig wie die, er habe nicht alle ihm vom Unternehmer zugekommenen Unterlagen dem Steuerberater übermittelt. Da ein Steuerberater mit der Erledigung aller steuerlichen Belange beauftragt worden sei, könne ihm nicht vorgeworfen werden, er hätte sich um die steuerlichen Agenden der GmbH zu wenig gekümmert. Es sei daher nicht seine Sache gewesen, ein eigenes steuerliches Rechenwerk zu erstellen. Der Vorwurf, er habe fahrlässig Abgaben verkürzt, sei somit zu Unrecht erhoben worden.

In der am 20. Mai 1996 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat II als Organ der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz (in der Folge nur: belangte Behörde) behauptete der Beschwerdeführer wiederum, er sei keineswegs Wahrnehmender der steuerlichen Agenden der GmbH gewesen. Er habe alle ihm vom Unternehmer zugekommenen Unterlagen dem Steuerberater übermittelt. Auf Vorhalt, dies stehe mit seinen früheren Aussagen und der Aktenlage in Widerspruch gab der Beschwerdeführer zu, er sei Wahrnehmender der steuerlichen Agenden der GmbH gewesen, behauptete jedoch nach wie vor, er bzw der Sohn als Geschäftsführer habe alle Unterlagen dem Steuerberater übermittelt. Er habe sich darauf verlassen, dass der Steuerberater Bücher und Aufzeichnungen führen und die erforderlichen Steuererklärungen erstellen werde. Er habe keinen Kontakt mit dem Finanzamt gehabt. Er habe nicht einmal an der anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung durchgeführten Schlussbesprechung teil genommen. Nach der abgeschlossenen Vereinbarung sei der jeweilige Provisionsanspruch erst mit Eingang der Zahlung beim Unternehmer entstanden. Es seien daher im Jahr 1988 keine Provisionsansprüche mehr entstanden. Der Prüfer habe sich durch die Ausführungen des Steuerberater anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung animiert insofern geirrt, als er bei seiner Schätzung von den tatsächlich vom Unternehmer bezahlten, somit zugeflossenen Beträgen ausgegangen sei.

Mit Berufungsentscheidung vom 20. Mai 1996 hob die belangte Behörde das Erkenntnis des Spruchsenates vom 14. November 1995 auf und verwies die Finanzstrafsache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an den Spruchsenat zurück.

Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, die vom Spruchsenat vorgenommene Beweiswürdigung erweise sich zwar hinsichtlich der Frage, wer Wahrnehmender der steuerlichen Agenden der GmbH gewesen sei, als völlig unbedenklich. Wie sich allerdings aus dem Arbeitsbogen des Prüfers ergebe, seien ihm im Endeffekt alle Provisionsabrechnungen in der Kanzlei des Steuerberaters zur Verfügung gestanden sowie alle tatsächlich zugeflossenen Beträge offen gelegt worden. Der Prüfer habe aufgrund der ihm zur Verfügung gestandenen Unterlagen auch alle Doppelverrechnungen berichtigt. Unbestritten sei, dass der Beschwerdeführer das Vertragsverhältnis mit dem Unternehmer im Jahr 1987 gekündigt habe und ihm am 15. Juli 1988 letztmalig (netto) 681.144,21 S vom Unternehmer überwiesen worden seien. Es sei daher anzunehmen, mit dem am 15. Juli 1988 überwiesenen Betrag

seien zum Großteil bereits vor dem Jahr 1988 entstandene Provisionsansprüche des Beschwerdeführers beglichen worden. In Verkennung der Sach- und Rechtslage habe der Spruchsenat nicht geprüft, in welchen Jahren diese Provisionsansprüche entstanden seien. Es gehe nicht an anzunehmen, der Beschwerdeführer habe im Jahr 1988 374.576 S an Abgaben, somit einen Großteil des strafbestimmenden Wertbetrages, verkürzt. Es bedürfe daher einer eingehenden Einvernahme des Steuerberaters und des Prüfers, um so festzustellen, in welchen Jahren insbesondere die am 15. Juli 1988 überwiesenen Provisionsansprüche entstanden seien. Nach Feststellung des diesbezüglichen Sachverhaltes müssten sodann die dementsprechenden strafbestimmenden Wertbeträge den jeweiligen Jahren zugerechnet werden. Die Zurückverweisung erfolge gemäß § 161 Abs 4 FinStrG.

In Entsprechung der Ausführungen der belangten Behörde ordnete der Prüfer unter Auswertung der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen sowohl die am 15. Juli 1988 als auch die am 12. November 1987 vom Unternehmer überwiesenen Provisionsansprüche den Jahren 1986 bis 1988 zu. Hiebei ging er von in den Jahren 1986 bis 1988 vom Beschwerdeführer unbestritten erwirtschafteten Provisionsansprüchen von (netto) 1,496.555,89 S, die vom Unternehmer in diesem Zeitraum auch tatsächlich bezahlt worden sind, aus. Der Prüfer gelangte so zu in den Jahren 1986 bis 1988 entstandenen Provisionsansprüchen von (jeweils netto) 682.319,14 S, 802.048,85 S und 12.187,90 S. Diesen Provisionsansprüchen rechnete der Prüfer die ansonsten vom Beschwerdeführer erzielten, unbestrittenen Provisionserlöse zu und berechnete sodann die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1988 neu, wobei er die verkürzten Abgaben für das Jahr 1986 mit 237.749 S (Umsatzsteuer 100.939 S, Körperschaftsteuer 97.200 S, Gewerbesteuer 39.610 S), für das Jahr 1987 mit 199.706 S (Umsatzsteuer 44.759 S, Körperschaftsteuer 110.800 S, Gewerbesteuer 44.147 S) und für das Jahr 1988 mit 70.234 S (nur Umsatzsteuer), somit insgesamt mit 507.689 S errechnete.

Die eben dargestellte Berechnung wurde sowohl dem Beschwerdeführer als auch dem Steuerberater übermittelt.

Während sich der Beschwerdeführer zu der ihm vorgehaltenen Berechnung nicht äußerte, bezeichnete der wiederum als Zeuge vom Finanzamt als Finanzstrafbehörde vernommene Steuerberater die vom Prüfer vorgenommene Berechnung "für plausibel und richtig". Auf Vorhalt gab er bekannt, es sei ihm mangels zeitgerechter Vorlage aller Unterlagen durch den Beschwerdeführer nicht möglich gewesen, die Provisionserlöse periodengerecht aufzuzeichnen.

In der am 27. November 1996 neuerlich abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat wiederholte der Beschwerdeführer im Wesentlichen sein Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde, wobei er nochmals auf die chaotische Abrechnung des Unternehmers sowie auf die Vereinbarung hinwies, wonach der jeweilige Provisionsanspruch erst mit Eingang der Zahlung beim Unternehmer entstanden sei. Die vom Prüfer vorgenommene neue Berechnung wurde verlesen.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 27. November 1996 wurde der Beschwerdeführer wie im ersten Rechtsgang (Erkenntnis des Spruchsenates vom 14. November 1995) für schuldig erkannt, wobei der Spruchsenat von einem unveränderten strafbestimmenden Wertbetrag von 438.048 S ausging. Auch die Strafe blieb unverändert.

Zur Begründung führte der Spruchsenat im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer sei zweifellos Wahrnehmender der steuerlichen Agenden der GmbH gewesen. Ungeachtet der Ausführungen der belangten Behörde und der vom Prüfer vorgenommenen neuen Berechnung sei mangels Vorliegens einer schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Unternehmen und dem Beschwerdeführer davon auszugehen, dass Provisionsansprüche erst entstanden seien, "wenn die Provision aufgrund des abgeschlossenen Vertrages fällig geworden ist. Das Kriterium - Anwartschaft - Fälligkeit der Provision wurde vom Spruchsenat dahingehend gewertet, dass die Fälligkeit der Provision nicht mit Abschluss des Vertrages mit dem Kunden erfolgt, sondern erst mit der Erfüllung des Vertrages. Jedoch ist - in Entsprechung der Rechtsansicht der Berufungsbehörde - davon auszugehen, dass nicht der Zufluss der Provision wesentlich ist, sondern das Entstehen des Provisionsanspruches als Forderung, die einem Betriebsvermögensvergleich iSd § 4 Abs 1 EStG zuzuführen ist."

Zur Strafbemessung verwies der Spruchsenat auf seine Ausführungen im ersten Rechtsgang.

In seiner Berufung gegen das Erkenntnis des Spruchsenates behauptete der Beschwerdeführer nach wie vor, er habe alle Unterlagen dem Steuerberater übermittelt. Dies ergebe sich auch aus der vom Prüfer vorgenommenen neuen Berechnung, die auf den in der Kanzlei des Steuerberaters zur Verfügung gestandenen Unterlagen aufbaue. Es könne daher der Vorwurf nicht aufrecht gehalten werden, er habe sich zu wenig um die steuerlichen Agenden der GmbH gekümmert. Er sei als steuerlicher Laie von der unrichtigen Rechtsansicht ausgegangen, erst mit dem Zufluss seien die

Provisionen steuerlich zu erfassen. Es könne ihm daher keine fahrlässige Abgabenverkürzung unterstellt werden. Um seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu entsprechen habe er sich überdies eines Steuerberaters bedient, dem es jedoch nicht möglich gewesen sei, die Provisionserlöse periodengerecht zu verbuchen. Um so weniger könne von ihm verlangt werden festzustellen, welche Provisionsansprüche bereits entstanden seien. Es sei richtig, dass sein jeweiliger Provisionsanspruch erst mit Eingang der Zahlung beim Unternehmer entstehe. Aufgrund der chaotischen Abrechnung des Unternehmers sei es weder ihm noch dem Steuerberater möglich gewesen, die Provisionsansprüche richtig abzugrenzen. Von einer mangelnden Information des Steuerberaters über den Abrechnungsmodus des Unternehmers könne keine Rede sein. Zu diesem Beweisthema möge der Steuerberater trotz seines Alters und seiner Gebrechlichkeit unmittelbar vor der belangten Behörde vernommen werden.

In der am 3. Juli 1997 neuerlich abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde behauptete der Beschwerdeführer wiederum, er bzw der Sohn als Geschäftsführer habe alle Unterlagen dem Steuerberater übermittelt. Alle steuerlichen Agenden seien vom Steuerberater wahrgenommen worden. Erst zu Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung habe ihm der Steuerberater mitgeteilt, es gebe "Probleme" mit den zu erstellenden Steuererklärungen. Der als Zeuge vernommene Steuerberater gab bekannt, aufgrund der chaotischen Abrechnung des Unternehmers habe es von vornherein Schwierigkeiten mit dem Rechenwerk gegeben. Der Beschwerdeführer habe ihm überdies nur unzureichende Unterlagen übergeben. Auf Vorhalt meinte der Steuerberater, er habe die fehlenden Unterlagen nicht mit ausreichendem Nachdruck verlangt. Er wisse nicht mehr, ob der Beschwerdeführer Kenntnis von den zunächst für die Jahre 1986 und 1987 erlassenen Bescheide erlangt habe und ob er vor Erstellungen der Steuererklärungen für das Jahr 1988 eine Besprechung mit dem Beschwerdeführer abgehalten habe. Erst zu Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung habe der Beschwerdeführer den Ernst der Lage erkannt und ihm weitere Unterlagen übergeben. Die vom Prüfer zuletzt vorgenommene Berechnung sei nach den nunmehr vorhandenen Unterlagen "korrekt". Der vom Prüfer erstellte Arbeitsbogen wurde verlesen.

Mit Berufungsentscheidung vom 3. Juli 1997 gab die belangte Behörde der Berufung insoweit statt, als sie das Verfahren gegen den Beschwerdeführer über eine in den Jahren 1986 und 1987 begangene fahrlässigen Abgabenverkürzung im Zweifel einstellte. Die belangte Behörde erkannte den Beschwerdeführer hingegen für schuldig, er habe im Jahr 1990 als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der GmbH unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Jahr 1988 Abgaben von 374.026 S (richtig wohl: 374.576 S) (Umsatzsteuer 204.026 S, Körperschaftsteuer 120.000 S, Gewerbesteuer 50.000 S (richtig wohl: 50.550 S)) fahrlässig verkürzt, indem er unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt die erforderliche Erfassung, Dokumentation und spätere Weiterleitung an den mit der Erstellung der Steuererklärungen beauftragten Steuerberater der für ein korrektes steuerliches Rechenwerk notwendigen Informationen in ausreichendem Ausmaß unterlassen habe, wodurch in den Steuererklärungen Umsätze von 738.144 S und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 358.001 S nicht erfasst worden seien, und in weiterer Folge bescheidmäßig festzusetzende Abgaben im dargestellten Ausmaß zu niedrig festgesetzt worden seien. Hiefür verhängte die belangte Behörde über den Beschwerdeführer unter Hinweis auf § 34 Abs 1 und 4 FinStrG eine Geldstrafe von 75.000 S und eine Ersatzfreiheitsstrafe von 30 Tagen.

Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, wie sich aus den Ausführungen des Steuerberaters in der am 3. Juli 1997 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde ergebe, sei es ihm bewusst gewesen, dass von vornherein Schwierigkeiten mit dem Rechenwerk bestünden. Trotz fehlender Unterlagen und somit der Unmöglichkeit, Steuererklärungen zu erstellen, habe es der Steuerberater unterlassen, den Beschwerdeführer mit dem nötigen Nachdruck zur Übergabe aller vorhandenen Unterlagen aufzufordern. Es widerspreche der Lebenserfahrung, wonach ein äußerst erfahrener Steuerberater - schon aus Haftungsgründen - seinem Klienten jahrelang jene Gründe verschweige, die ihn hinderten, Steuererklärungen zu erstellen. Dennoch sei die Möglichkeit der wahrheitsgemäßen Aussage des Steuerberaters nicht gänzlich auszuschließen, weshalb im Zweifel zu Gunsten des Beschwerdeführers davon auszugehen sei, er habe hinsichtlich der Steuererklärungen für die Jahre 1986 und 1987 noch nicht objektiv sorgfaltswidrig gehandelt. Dies gelte jedoch nicht hinsichtlich der Steuererklärungen für das Jahr 1988. Es sei davon auszugehen, der Beschwerdeführer sei aufgrund der problematischen Verrechnung mit dem Unternehmer vom Steuerberater nachdrücklich aufgefordert worden, alle vorhandenen Unterlagen zu übergeben. Dass der Beschwerdeführer dieser Aufforderung nicht nachgekommen sei, ergebe sich auch aus der Tatsache, dass der Steuerberater andere, dem Beschwerdeführer im Jahr 1988 unbestritten zurechenbare Provisionen nicht in die

Steuererklärungen für das Jahr 1988 aufgenommen habe, wobei diese Provisionen für sich allein bereits höher gewesen seien als die insgesamt erklärten Umsätze. Der Unternehmer habe die Provisionen von vornherein nicht ordnungsmäßig abgerechnet. "Die Resignation, die in diesem Zusammenhang erfolgte, ist besonders dadurch ersichtlich, dass für das Jahr 1988, obwohl die GmbH bilanzpflichtig war, auf die Berechnung von bloß vereinnahmten Erlösen umgestellt wurde, was klar der Rechtslage widersprach. Besonders letztgenanntes Indiz beweist eindeutig, dass für das Jahr 1988 der Beschuldigte seiner Sorgfaltspflicht zur Sammlung der Belege und Weiterleitung an den Steuerberater offensichtlich so unzureichend nachgekommen ist, dass es zu den im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses genannten Abgabenverkürzungen kam."

Zur Strafbemessung führte die belangte Behörde aus, der strafbestimmende Wertbetrag reduziere sich auf (jetzt richtig)

374.576 S, was zur Neuausmessung der Geldstrafe und der Ersatzfreiheitsstrafe geführt habe, wobei als mildernd das längere Zurückliegen der Tat und die teils erfolgte Schadensgutmachung, als erschwerend die massive einschlägige Vorstrafe zu werten sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die sich gegen den nicht stattgebenden Teil (Verkürzung von Abgaben für das Jahr 1988) des angefochtenen Bescheides erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer bekämpft die Beweiswürdigung der belangten Behörde, wobei er unter teilweiser Wiederholung seines Vorbringens im Administrativverfahren behauptet, er habe alle Unterlagen dem Steuerberater übermittelt. Dies ergebe sich schon aus der Tatsache, dass der Prüfer alle Unterlagen in der Kanzlei des Steuerberaters vorgefunden habe. In der vom Steuerberater für das Jahr 1988 erstellten Bilanz seien sämtliche "Einnahmen", von denen dieser angenommen habe, dass diese Beträge nicht schon in den Vorjahren berücksichtigt worden seien, enthalten. Er habe es daher keineswegs unterlassen, dem Steuerberater die für ein korrektes steuerliches Rechenwerk notwendigen Unterlagen zu übermitteln, weswegen der Vorwurf, er habe Abgaben fahrlässig verkürzt, zu Unrecht erhoben worden sei.

Nach § 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 als erwiesen angenommen werden. In den Fällen in denen die belangte Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung 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 verstoßen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 29. April 2003, 97/14/0039).

Dieser Prüfung hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde stand.

Die belangte Behörde konnte insbesondere aufgrund der Tatsachen, dass der Beschwerdeführer jene Provisionsansprüche, die der Unternehmer mittels Barzahlung und Scheck beglichen hat, dem Steuerberater überhaupt nicht mitgeteilt, sondern sogleich zur Deckung seiner Reisekosten verwendet, somit als "Durchlaufer" angesehen hat, der Steuerberater stets betont hat, er habe keine ausreichenden Unterlagen erhalten, um so die Provisionserlöse periodengerecht aufzuzeichnen und Steuererklärungen zu erstellen, und die vom Steuerberater für das Jahr 1988 erstellte Bilanz auf einer "geschätzten", offenkundig unrichtigen Eröffnungsbilanz beruht, unbedenklich den Schluss ziehen, der Beschwerdeführer habe es unterlassen, dem Steuerberater die für ein korrektes steuerliches Rechenwerk notwendigen Unterlagen zu übermitteln. Auch mit dem Einwand, in der Bilanz für das Jahr 1988 seien Umsätze ausgewiesen, die mit den vom Prüfer in der Neuberechnung zum Ansatz gebrachten ident seien, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass die belangte Behörde berechtigte Zweifel hätte haben müssen, er habe es unterlassen, dem Steuerberater die für ein korrektes steuerliches Rechenwerk notwendigen Unterlagen zu übermitteln. Abgesehen davon, dass die in der Beschwerde dargestellte Berechnung mit den in der Bilanz für das Jahr 1988 ausgewiesenen Beträgen nicht übereinstimmt, ergibt sich aus der vom Prüfer vorgenommenen, im Administrativverfahren hinsichtlich ihrer Richtigkeit nicht bestrittenen Neuberechnung eine verkürzte Umsatzsteuer von 70.234 S. Mit der Behauptung, dem Prüfer seien in der Kanzlei des Steuerberaters alle Unterlagen zu Verfügung gestanden, wird nicht aufgezeigt, dass diese Unterlagen dem Steuerberater bereits zu jenen Terminen zur Verfügung gestanden sind, zu denen Steuererklärungen zu erstellen gewesen wären. Vielmehr ergibt sich aus der Aussage des

Steuerberater in der am 3. Juli 1997 abgehaltenen Verhandlung vor der belangten Behörde, dass der Beschwerdeführer den Ernst der Lage erst zu Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung erkannt und dem Steuerberater daher weitere Unterlagen übergeben hat.

Der Beschwerdeführer behauptet, die belangte Behörde habe mit der im ersten Rechtsgang erlassenen Berufungsentscheidung vom 20. Mai 1996 dem Spruchsenat die Rechtsanschauung überbunden, für die Besteuerung sei nicht der Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens der Provisionen, sondern der des Entstehens der Provisionsansprüche maßgeblich. Es sei unbestritten, dass der jeweilige Provisionsanspruch erst mit Eingang der Zahlung beim Unternehmer entstanden sei. Der Prüfer habe die Abgabenschuld für das Jahr 1988 in Entsprechung der Ausführungen in der eben erwähnten Berufungsentscheidung neu berechnet. Diese nicht bestrittene Neuberechnung hätte daher der Entscheidung des Spruchsenates im zweiten Rechtsgang zugrunde gelegt werden müssen. Ohne ausreichende Begründung sei der Spruchsenat mit dem im zweiten Rechtsgang erlassenen Erkenntnis vom 27. November 1996 von einem unveränderten strafbestimmenden Wertbetrag ausgegangen. Ohne zum strafbestimmenden Wertbetrag etwas auszuführen habe die belangte Behörde mit der nunmehr angefochtenen Berufungsentscheidung das Erkenntnis des Spruchsenates hinsichtlich der Verkürzung von Abgaben für das Jahr 1988 bestätigt. Der angefochtene Bescheid sei somit hinsichtlich seines Spruchpunktes I.1 rechtswidrig.

Mit diesen Ausführungen ist der Beschwerdeführer im Recht.

Gemäß § 161 Abs 4 FinStrG kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält; die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist im weiteren Verfahren an die im Aufhebungsbescheid niedergelegte Rechtsanschauung gebunden.

Von dieser Bestimmung hat die belangte Behörde mit der im ersten Rechtsgang erlassenen Berufungsentscheidung vom 20. Mai 1996 Gebrauch gemacht, wobei sie dem Spruchsenat die Rechtsanschauung überbunden hat, für die Besteuerung sei nicht der Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens der Provisionen, sondern der des Entstehens der Provisionsansprüche maßgeblich. Der Prüfer hat - ausgehend von den von ihm festgestellten Zeitpunkten des Entstehens der Provisionsansprüche - nur die für das Jahr 1988 verkürzte Umsatzsteuer mit 70.234 S neu berechnet. Diese Neuberechnung wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Die belangte Behörde hätte daher aufgrund der von ihr dem Spruchsenat überbundenen Rechtsanschauung bei der auch von der Finanzstrafbehörde nicht als unrichtig bezeichneten Neuberechnung des Prüfers für das Jahr 1988 ihrer Entscheidung als strafbestimmenden Wertbetrag nicht 374.026 S (Spruch des angefochtenen Bescheides) bzw 374.576 S (Begründung des angefochtenen Bescheides), sondern 70.234 S zugrunde zu legen gehabt.

Der angefochtene Bescheid war somit wegen des unrichtig angenommenen Verkürzungsbetrages in Ansehung des Spruchpunktes I.1. gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Bemerkt wird, dass bei der gegebenen Konstellation der Spruchpunkt II. des angefochtenen Bescheides ins Leere gegangen ist.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm mit der Verordnung BGBl II Nr 501/2001.

Wien, am 27. Mai 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1997140139.X00

Im RIS seit

24.06.2003

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at