

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/12/19 99/13/0035

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.12.2001

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

EStG 1988 §67 Abs6;

KommStG 1993 §11 Abs2;

KommStG 1993 §15 Abs1;

KommStG 1993 §5 Abs2 litb;

KommStG 1993 §5;

VStG §5 Abs1;

VStG §5 Abs2;

VStG §9 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde des M in W, vertreten durch Dr. Paul Doralt, Dr. Wilfried Seist, Dr. Peter Csoklich und Dr. Gregor Schett, Rechtsanwälte in Wien IX, Währingerstraße 2 - 4, gegen den Bescheid des Unabhängigen Verwaltungssenates Wien vom 18. Dezember 1998, Zi. UVS-07/F/06/00369/98, betreffend Übertretung des Kommunalsteuergesetzes (weitere Partei: Abgabenberufungskommission Wien), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Bundeshauptstadt Wien hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung des Unternehmens der S. KG traf das Revisionsorgan des Magistrates der Stadt Wien die Feststellung, dass Beträge für Dienstnehmern geleistete Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer nicht einbezogen worden waren. In einer Niederschrift vom 29. April 1998 wurden die vom Revisionsorgan aus diesem Titel ermittelten Differenzbeträge an Kommunalsteuer vom Leiter der Personalverrechnung der S. KG hinsichtlich ihrer zahlenmäßigen Richtigkeit bestätigt, dem Grunde nach aber rechtlich nicht anerkannt.

Mit Schreiben des Magistrates der Stadt Wien vom 14. Mai 1998 wurde der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Vorstandsvorsitzender der Komplementär AG der S. KG zur Rechtfertigung zu dem gegen ihn erhobenen Vorwurf aufgefordert, er habe es unterlassen, als zur jeweiligen Tatzeit zur Vertretung nach außen Berufener der S. KG die Kommunalsteuer für den Dienstnehmern der in Wien gelegenen Betriebsstätte gewährten Arbeitslöhne für die Monate April 1997, Mai 1997, Juni 1997, August 1997, September 1997, Oktober 1997 und Dezember 1997 in jeweils im Einzelnen genannten Beträgen (Fehlbeträgen) zu berechnen und bis zu den im Einzelnen angeführten Fälligkeitstagen zu zahlen, wodurch er die Kommunalsteuer fahrlässig verkürzt habe.

Der Beschwerdeführer rechtfertigte sich schriftlich mit dem Vorbringen, es habe hinsichtlich der Kommunalsteuerpflicht von Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen als Folge einer Divergenz zwischen Verwaltungspraxis und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Rechtsunsicherheit bestanden, welche erst durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1997, 97/14/0045, beseitigt worden sei. Erst durch dieses Erkenntnis sei endgültig klar gestellt worden, dass bei Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen die Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 entfalle und somit die Befreiungsvorschrift des § 5 Abs. 2 lit. b KommStG 1993 nicht zum Zug kommen könne. Die bis dahin bestandene Rechtsunsicherheit werde schon durch den im genannten Erkenntnis von der dort belangten Behörde vertretenen gegenteiligen Standpunkt belegt und ergebe sich auch aus einem näher genannten Rundschreiben der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Das genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1997, 97/14/0045, sei dem Beschwerdeführer erst im Laufe des Jahres 1998 bekannt geworden, woraufhin er rückwirkend per 1. Jänner 1998 dafür gesorgt habe, dass Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen der Kommunalsteuer unterzogen würden. Werde in einer offenen Rechtsfrage eine denkmögliche, aus dem Gesetzeswortlaut (konkret aus § 67 Abs. 6 EStG 1988) abgeleitete Rechtsmeinung vertreten, dann könne selbst dann kein Verschulden vorliegen, wenn sich diese Rechtsmeinung durch eine nachfolgende Entscheidung eines Höchstgerichtes nicht mehr aufrecht erhalten lasse.

Mit Bescheid vom 9. Juli 1998 schrieb der Magistrat der Stadt Wien der S. KG nach § 11 Abs. 3 KommStG 1993 Kommunalsteuer für den Zeitraum der Jahre 1994 bis 1997 mit Beträgen vor, die im Verhältnis zu den fristgerecht entrichteten Kommunalsteuerbeträgen einen Fehlbetrag von S 115.192,-- ergaben, von welchem ein Säumniszuschlag vorgeschrieben wurde.

Mit Straferkenntnissen des Magistrates der Stadt Wien vom 14. September 1998 wurde der Beschwerdeführer im Sinne der in der Aufforderung zur Rechtfertigung formulierten Tatvorwürfe der Verletzungen des § 11 Abs. 2 des KommStG 1993 schuldig erkannt und wurden über ihn gemäß § 15 Abs. 1 KommStG 1993 Geldstrafen zwischen S 200,- und S 6.800,-- verbunden mit entsprechenden Ersatzfreiheitsstrafen verhängt. In der Begründung der mit Sammelbescheid ergangenen Straferkenntnisse wies der Magistrat auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hin, nach welcher Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen nicht nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern seien, welche Ansicht auch in einer näher genannten Schriftumsstelle vertreten werde. Im Hinblick auf die in Fachkreisen öffentlich geführte Diskussion zum Thema müsse davon ausgegangen werden, dass Abgabepflichtigen die durch die Judikatur gestützte Rechtsansicht der Abgabenbehörde bekannt sein müsse. Wer sich über abgabenrechtliche Verpflichtungen nicht in geeigneter Weise informiere, habe nach höchstgerichtlicher Judikatur die nachteiligen Folgen eines Rechtsirrtums zu tragen; die Einholung einer Auskunft bei der Abgabenbehörde wäre eine geeignete Erkundigung gewesen. Bis zum Vorliegen einer explizit zum Kommunalsteuergesetz 1993 ergehenden Entscheidung Urlaubsabgeltungen nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sei nicht gerechtfertigt gewesen.

In seiner gegen die Straferkenntnisse erhobenen Berufung verwies der Beschwerdeführer auf seine schriftliche Rechtfertigung und brachte vor, dass die zur Lohnsteuer ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahr 1995 sowohl durch die Lehre als auch durch das Bundesministerium für Finanzen massiv kritisiert worden sei und "die VwGH-Erkenntnisse als eindeutige Fehlentscheidungen identifiziert" worden seien. Es habe deshalb auch der Fachsenat für Steuerrecht in seinem Rundschreiben vom 11. Februar 1997 die ausdrückliche Empfehlung an die Vertreter des Berufsstandes gegeben, eine Kommunalsteuerpflicht von Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen nicht zu akzeptieren und bei Vorschreibung durch Berufung zu bekämpfen. Auch das Bundesministerium für Finanzen habe sich in einem näher genannten Erlass vom 7. Dezember 1995 ausdrücklich von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes distanziert und die nachgeordneten Dienststellen angewiesen, Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen weiterhin nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu behandeln. Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1997, 97/14/0045, sei erstmalig zur Frage der

Kommunalsteuerpflicht ergangen, bis dahin sei die Behandlung der Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen für den Bereich der Kommunalsteuer "keinesfalls geklärt" gewesen. Es seien deshalb auch die Wirtschaftstreuhänder mittels Rundschreiben angehalten worden, eine Entscheidung der Höchstgerichte herbeizuführen, was unsinnig gewesen wäre, wenn die Rechtsfrage bereits eindeutig entschieden gewesen wäre. Dass sich das vom Beschwerdeführer vertretene Unternehmen nach Rücksprache mit der Steuerberatungskanzlei im Sinne des Anraths der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verhalten habe, könne dem Beschwerdeführer doch wohl nicht als fahrlässiges Verhalten angelastet werden. Während das Bundesministerium für Finanzen den Standpunkt vertrete, dass es sich bei den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zu den Zlen. 94/13/0030 und 92/15/0104 aus dem Jahr 1995 um "krasse Fehlurteile" handle, sodass die Abgabenverwaltung des Bundes die zur Lohnsteuer ergangenen Erkenntnisse für ihren Bereich definitiv nicht anwende, vertrete der Magistrat der Stadt Wien dem gegenüber "in geradezu absurder Art und Weise die Auffassung, Steuerpflichtige hätten sich diesen Erkenntnissen, die zu einer vom Bund zu erhebenden Abgabe ergangen sind, in vorauselendem Gehorsam für den Bereich der Kommunalsteuer zu unterwerfen gehabt". Aus rechtsstaatlicher Sicht müsse es als höchst bedenklich eingestuft werden, wenn "ein (im Übrigen durch Fehlinterpretation entstandener und in sich unschlüssiger) Rechtsentscheid eines Höchstgerichtes, wie der vom 28. Oktober 1997, im Nachhinein zum Anlass genommen wird, den Rechtssuchenden auf Grund seiner vorher vertretenen, fundierten gegenteiligen Rechtsansicht" mit Strafe zu bedrohen. Die Frage nach dem Vorliegen von Behördenwillkür und Amtshaftung wäre zu prüfen.

In einem Ergänzungsschriftsatz zu seiner Berufung erstattete der Beschwerdeführer weiteres Vorbringen. Dass er als Mitglied des Vorstandes der zur Vertretung nach außen berufene verantwortliche Geschäftsführer des Komplementärs der S. KG sei, treffe zu. Auf Grund der im Unternehmen notwendigen Arbeitsteilung seien mit der Lohnverrechnung und der damit verbundenen Abfuhr von Abgaben aber bestimmte Mitarbeiter einer hierarchisch gegliederten Abteilung, der Lohnverrechnungsstelle, betraut. In diesem Bereich habe der Beschwerdeführer seine Tätigkeit lediglich auf die Kontrolle der jeweils verantwortlichen Personen beschränkt. Auch die Abfuhr der Kommunalsteuer falle in den ausschließlichen Verantwortungsbereich der Lohnverrechnungsstelle. Die mit diesen Aufgaben betrauten Mitarbeiter seien für diese Tätigkeit besonders ausgewählt und ausgebildet, würden laufend geschult und über einschlägige Gesetzesänderungen informiert. Zur zusätzlichen Kontrolle ihrer Arbeit insbesondere hinsichtlich der Steuerpflicht sei ständig eine renommierte Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüferkanzlei beauftragt. Der Beschwerdeführer habe damit Maßnahmen getroffen, die nach gewöhnlicher Lebenserfahrung die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften hätten erwarten lassen, sodass ihm die Verkürzung der Kommunalsteuer für den Zeitraum April bis Dezember 1997 nicht vorgeworfen werden könne.

In einer Eingabe an die belangte Behörde brachte der Beschwerdeführer noch vor, infolge der Organisation des Unternehmens für die richtige Berechnung der Kommunalsteuer nicht verantwortlich gewesen zu sein. Die Personalverrechnung sowie die Berechnung und Abfuhr lohnabhängiger Abgaben obliege einer eigenen Personalverrechnungsstelle. Wie aus einem beigelegten Organigramm entnommen werden könne, gehöre das Personalwesen, zu welchem auch die Lohnverrechnung zähle, zu einer Abteilung, die einem anderen Vorstandsmitglied unterstanden sei. Selbst dieses Vorstandsmitglied habe sich aber nicht persönlich mit der Lohnverrechnung befassen können, was daraus folge, dass das Unternehmen im maßgeblichen Geschäftsjahr 310 Mitarbeiter beschäftigt habe, wobei allein zum Bereich Controlling & Logistik fünf Sparten gehört hätten. Die Sparte kaufmännischer Bereich - Personalwesen, die einem näher genannten anderen Bediensteten unterstanden sei, habe wiederum aus vier Unterabteilungen bestanden, einer davon habe die Personalverrechnung oblegen.

In einer am Tage der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde auf dem Telefaxwege eingelangten Eingabe kündigte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers an, den Leiter der Personalverrechnungsstelle der S. KG als Zeugen stellig zu machen, und trug vor, dass die Zugehörigkeit der S. KG zum Konzern der S. AG es mit sich bringe, dass die Lohnverrechnung einheitlich durch eine Konzernstabsstelle in Graz organisiert sei, die von einem näher genannten Bediensteten geleitet werde. Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Kommunalsteuer werde von dieser Konzernstabsstelle für den gesamten Konzern festgelegt und mit Hilfe eines eigenen Software-Programms erfasst. Dieses Software-Programm habe vorgesehen, das Urlaubsabfindungen, die anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses bezahlt würden, nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer aufgenommen würden. Der Leiter der Personalverrechnung der S. KG wäre zwar in der Lage gewesen, das Programm entsprechend zu ändern, hätte damit aber der konzernalen Richtlinie widersprochen. Der Konzern, für den die Lohnverrechnung

einheitlich vorgenommen werde, beschäftige rund 5.500 Dienstnehmer. Noch bei Abschluss der Revision am 29. April 1998 habe der Leiter der Personalverrechnungsstelle der S. KG die Einbeziehung der Urlaubsabfindungen in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer nicht anerkannt. Es sei jedoch am 2. Juni 1998 eine interne Weisung der Konzernspitze an alle im Konzern mit der Lohnverrechnung befassten Abteilungen ergangen, im Hinblick auf das kurz vorher bekannt gewordene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1997 rückwirkend ab 1. Jänner 1998 Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen communalsteuerpflichtig zu stellen, aus welchen Gründen eine vorerst beabsichtigte Berufung gegen den Kommunalsteuernachforderungsbescheid auch unterblieben sei. Für die dargestellte Organisation der konzernalen Lohnverrechnung sei der Beschwerdeführer als Vorstandsvorsitzender einer Konzergesellschaft gar nicht zuständig gewesen. Es hätte ihm auch das entsprechende Fachwissen für derartige spezielle Fragen des Steuerrechtes gefehlt, zumal er selbst Techniker und im Rahmen des Vorstandes für den Bereich Technik zuständig sei. In einer Klienteninformation der Steuerberatungsgesellschaft des Konzerns vom 23. Dezember 1996 sei ausdrücklich empfohlen worden, gegen solche Bescheide Berufung zu erheben, welche die Abgabenpflicht von Urlaubsabfindungen festlegten. Es treffe damit nicht einmal den für die Lohnverrechnung zuständigen Bediensteten, geschweige denn den Beschwerdeführer, ein im Sinne des § 5 VStG vorwerfbares persönliches Verschulden. Nach der Rechtsprechung zum Finanzstrafgesetz liege Fahrlässigkeit nicht vor, wenn der Abgabepflichtige auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt habe. Im vorliegenden Fall habe die Konzernspitze nach Rücksprache mit ihrer Steuerberatungskanzlei gehandelt, die wiederum insbesondere im Hinblick auf den Erlass des Bundesministers für Finanzen eine vertretbare Rechtsansicht geäußert habe.

In der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde wurde vom Vertreter des Beschwerdeführers für diesen das erstattete Vorbringen im Wesentlichen wiederholt und auf die konzerneinheitliche Vorgangsweise hingewiesen, nach welcher es auf Grund einer konzernweiten Richtlinie bis zum Bekanntwerden des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1997, 97/14/0045, im gesamten Konzern unterlassen worden sei, Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen. In dieser Entscheidung habe man sich auf die Stellungnahme der betrauten Wirtschaftstreuhändergesellschaft gestützt, welche sich wiederum auf das Informationsschreiben des Fachsenates für Steuerrecht und auf den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 7. Dezember 1995 berufen habe. Anlässlich diesbezüglicher Besprechungen seien auch mehrere mündliche Informationen erfolgt. Der Leiter der Personalverrechnungsstelle sei im Weisungswege einem anderen Vorstandsmitglied als dem Beschwerdeführer unterstellt, in Bezug auf steuerrechtliche Fragen auf Grund der konzernmäßigen Verflechtung jedoch an die Konzernrichtlinien der Konzernobergesellschaft gebunden. Auf die Weisungen der Konzernmutter habe der Beschwerdeführer keinen Einfluss. Auf die Frage, ob seitens des Unternehmens eine Anfrage an die Abgabenbehörde über die konkrete Steuerpflicht gerichtet worden sei, erklärte der Vertreter des Beschwerdeführers, hiezu keine Information zu haben. Der Leiter der Personalverrechnungsstelle der S. KG gab in seiner Vernehmung als Zeuge an, mit zwei Mitarbeitern ca. 320 Bedienstete des Standorts Wien zu betreuen. Die jeweilige Fachliteratur stehe zur Verfügung. Der Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 7. Dezember 1995 sei ihm ebenso bekannt gewesen wie die unterschiedlichen Rechtsansichten in der Fachliteratur zur betroffenen Frage. Der Zeuge habe sich an seinen unmittelbaren Vorgesetzten gewandt, welcher daraufhin eine Expertise der Steuerberatungskanzlei des Konzerns erwirkt habe. Weil es um eine konzerneinheitliche Vorgangsweise gegangen sei, habe sich auch die Steuerabteilung des Konzerns in dieser Frage eingeschaltet. Die schriftliche Klienteninformation der Steuerberatungskanzlei des Konzerns sei dem Zeugen ebenso zur Kenntnis gebracht worden, wie er auch die Information des Fachsenates für Steuerrecht kenne. Direkten Kontakt als Ansprechpartner zu Mitgliedern des Vorstandes der S. KG habe der Zeuge nicht gehabt, auch nicht zum Beschwerdeführer. Direkte Weisungen habe der Zeuge vom Leiter der Personalverrechnungsstelle des Konzerns in Graz erhalten.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers keine Folge. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der maßgebenden Gesetzesstellen zunächst festgestellt, dass an der Verwirklichung des Tatbildes des § 15 Abs. 1 KommStG 1993 in objektiver Hinsicht kein Zweifel bestehen könne, weil die Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen in den relevanten Monaten in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuerverrechnung nicht einbezogen und damit auch zu den einzelnen Fälligkeitsterminen weder offen gelegt noch bezahlt worden seien. Die Kommunalsteuerpflicht der betroffenen Lohnteile stehe auf Basis der schon vorhandenen Judikate des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahre 1995 zweifelsfrei fest. Entgegen der vom

Beschwerdeführer vorgetragenen Auffassung sei diesem ein Verschulden an der Tatbildverwirklichung anzulasten. Müsse einem Normadressaten Zweifel über die Rechtmäßigkeit seines Handelns kommen, dann hätten ihn diese Zweifel dazu zu veranlassen, hierüber bei der zuständigen Behörde anzufragen. Die bestehende Fachdiskussion und die divergierenden Rechtsansichten seit 1995 hätten einen konkreten Anlass zu einer klärenden Frage bei der Abgabenbehörde geboten. Gleches gelte im Hinblick auf die Lehrmeinung eines zum Kommunalsteuergesetz erschienen Kommentars. Die Divergenz der in der steuerschonenden Expertise der Steuerberatungskanzlei vertretenen Auffassung zur Lehrmeinung des Kommentars hätte erst recht zu einer Anfrage an die Abgabenbehörde führen müssen, welcher Weg aber nicht einmal erwogen worden sei. Zu einer solchen Anfrage an die Abgabenbehörde hätte sich schon die Steuerberatungskanzlei des Konzerns entschließen können. Die gegenteilige Rechtsmeinung des Bundesministers für Finanzen sei in der Fachpresse immer mit dem Vermerk publiziert worden, dass die Gemeinden an diese Ansicht nicht gebunden seien. Der bloße Umstand, dass in einer bestimmten Rechtsfrage Rechtsunsicherheit herrsche, berechtige nicht dazu, sich ohne weitere Nachforschungen für die günstigste Variante zu entscheiden und damit gegebenenfalls ungerechtfertigte Rechtsvorteile in Anspruch zu nehmen. Eine unrichtige Auskunft eines behördlichen Organs sei für die Schuldfrage nur dann von Bedeutung, wenn sie von einem Organ der zuständigen Behörde erteilt worden sei; das Verharren in einer unrichtigen Rechtsauffassung trotz Kenntnis der dieser widersprechenden Rechtsauffassung könne einen Täter nicht entschuldigen. Ab dem 1. Juli 1996 habe Sozialversicherungspflicht für Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen bestanden, was erneut Anlass zur Anfrage hätte gewesen sein müssen. Gerade wegen des Vorliegens eines Grenzfalles sei der Beschwerdeführer gehalten gewesen, sich bei der Behörde und/oder einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Person oder Stelle Gewissheit über die Rechtslage zu verschaffen. Weder der Beruf des Beschwerdeführers als Techniker noch die konzernmäßige Verflechtung noch das Vorhandensein einer konzerneinheitlichen Organisationsstelle für Lohnverrechnung könne den Beschwerdeführer aus seinem Pflichtenkreis im Sinne des § 9 Abs. 1 VStG entlassen. Dem geschäftsintern nicht zuständigen Mitglied des Vorstandes verblieben Kontroll- und Überwachungspflichten. Der Beschwerdeführer hätte durch ein entsprechendes Berichtssystem informiert und sensibilisiert werden müssen; divergierende Rechtsauffassungen hätten ihm über Jahre hindurch nicht verborgen bleiben dürfen. Die Rechtsansicht, auf welche sich der Beschwerdeführer berufe, sei im Lichte der Judikate des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahr 1995, der divergierenden Rechtsansichten über Jahre und der Gegenposition im Kommentar nicht mehr als vertretbar anzusehen gewesen. Der vom Beschwerdeführer in Anspruch genommene Schuldausschließungsgrund liege daher nicht vor. Dem Beschwerdeführer müsse die Unterlassung vorgeworfen werden, eine zeitgerechte Klärung der Rechtsfrage durch Anfrage bei der Abgabenbehörde herbeizuführen oder zumindest zu veranlassen. Wäre er über den jahrelang schwelenden Problemkreis aber total uninformatiert gewesen, dann müsste von einem ineffizienten Berichtssystem ausgegangen werden, das er gleichfalls zu vertreten hätte.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde sowie Erstattung einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen:

Gemäß § 11 Abs. 2 KommStG 1993 ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauf folgenden Monates (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten.

Handlungen oder Unterlassungen, durch welche die Kommunalsteuer verkürzt wird, sind gemäß § 15 Abs. 1 KommStG 1993 als Verwaltungsübertretungen mit Geldstrafe bis zum Zweifachen des verkürzten Betrages, höchstens aber mit S 800.000,-- zu bestrafen; für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe ist eine Ersatzfreiheitsstrafe bis zu sechs Wochen festzusetzen.

Nach § 15 Abs. 3 KommStG 1993 richtet sich die Ahndung der Verwaltungsübertretungen nach dem Verwaltungsstrafgesetz 1991.

Nach § 9 Abs. 1 VStG ist für die Einhaltung der Verwaltungsvorschriften durch juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts oder eingetragene Erwerbsgesellschaften, sofern die Verwaltungsvorschriften nicht anderes bestimmen und soweit nicht verantwortliche Beauftragte (Abs. 2) bestellt sind, strafrechtlich verantwortlich, wer zur Vertretung nach außen berufen ist.

Nach § 5 Abs. 1 VStG genügt zur Strafbarkeit, wenn eine Verwaltungsvorschrift über das Verschulden nicht anderes bestimmt, fahrlässiges Verhalten. Fahrlässigkeit ist bei Zu widerhandeln gegen ein Verbot oder bei Nichtbefolgung

eines Gebotes dann ohne weiteres anzunehmen, wenn zum Tatbestand einer Verwaltungsübertretung der Eintritt eines Schadens oder einer Gefahr nicht gehört und der Täter nicht glaubhaft macht, dass ihn an der Verletzung der Verwaltungsvorschrift kein Verschulden trifft.

Unkenntnis der Verwaltungsvorschrift, der der Täter zuwider gehandelt hat, entschuldigt nach § 5 Abs. 2 VStG nur dann, wenn sie erwiesenermaßen unverschuldet ist und der Täter das Unerlaubte seines Verhaltens ohne Kenntnis der Verwaltungsvorschrift nicht einsehen konnte.

Der Beschwerdeführer trägt vor, seine zuzugebende Eigenschaft als zur Vertretung der S. KG nach außen berufenes Organ könne mangels Bestellung eines verantwortlich Beauftragten im Sinne des § 9 Abs. 2 VStG für sich allein noch zu keiner Bestrafung führen, so lange ihn nicht auch ein Verschulden im Sinne des § 5 VStG treffe. Dieser Auffassung ist beizupflichten. Von dieser Auffassung ist allerdings auch die belangte Behörde ausgegangen, die der Frage eines Verschuldens des Beschwerdeführers im Sinne des § 5 VStG in den Erwägungen des angefochtenen Bescheides breiten Raum gewidmet hat. Klarzustellen ist im gegebenen Zusammenhang, dass es sich bei der Verwaltungsübertretung nach § 15 Abs. 1 KommStG 1993 um kein so genanntes Ungehorsamsdelikt im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 2 VStG handelt, bei welchem Fahrlässigkeit widerleglich vermutet wird (siehe Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht7 (1999), Rz. 735), weil zum Tatbestand des § 15 Abs. 1 KommStG 1993 der Eintritt eines Schadens gehört. Dieser besteht in der Verkürzung der Kommunalsteuer, die durch das Unterbleiben ihrer Entrichtung in der geschuldeten Höhe mit dem Ablauf des Fälligkeitstages im Sinne des § 11 Abs. 2 KommStG 1993 vorliegt (siehe Fellner, KommStG, § 15, Rz 7 und 25, sowie Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, Anm. 11 zu § 15).

Der Beschwerdeführer leitet das Fehlen eines ihm anzulastenden Verschuldens am Unterbleiben einer Abfuhr der Kommunalsteuer im betroffenen Umfang daraus ab,

.) dass die Lohnverrechnung in einer das von ihm vertretene Unternehmen überschreitenden konzerneinheitlichen Weise abgewickelt worden sei,

.) dass er im Zuge der internen Geschäftsverteilung des Vorstandes für die Lohnverrechnung nicht zuständig gewesen sei, wobei er aber durch die Betrauung eines geeigneten Leiters der Lohnverrechnungsstelle seines Unternehmens unter Bindung des betroffenen Bediensteten an die Konzernrichtlinien bei gleichzeitiger Kontrolle der betroffenen Mitarbeiter alles vorgekehrt habe, was nach gewöhnlicher Lebenserfahrung die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften erwarten ließ, und

.) dass die im Rahmen des Konzerns gehandhabte Übung bis zum Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1997, 97/14/0045, schließlich auf einer Rechtsansicht beruht habe, die mit guten Gründen habe vertreten werden können, was in gleicher Weise auch für die von der Steuerberatungsgesellschaft des Konzerns vertretene Ansicht gelten müsse.

Dazu ist Folgendes zu sagen:

Weder die Eingebundenheit der vom Beschwerdeführer als zur Vertretung des Unternehmens nach außen berufenen Organes zu verantwortenden Entscheidungen in die Entscheidungsprozesse des übergeordneten Konzerngeflechts noch die Unzuständigkeit des Beschwerdeführers im Grunde der Geschäftsverteilung für die einzelnen Vorstandsmitglieder konnte von vornherein eine grundsätzliche Entlastung des Beschwerdeführers von der Verantwortung für die Entscheidungen bewirken, die in jenem Unternehmen getroffen wurden, dessen zur Vertretung nach außen berufenes Organ er war. Dass die bloße Aufgabenteilung innerhalb des Vorstands für sich allein schon das verantwortliche Organ von seiner Schuld entlasten könnte, ist eine Vorstellung, welcher der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur entgegen tritt (siehe etwa die bei Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze II2 (2000), E 116 ff zu § 9 VStG, angeführten Nachweise). Auch dem geschäftsintern nicht zuständigen Vorstandsmitglied verbleiben Auswahl-, Kontroll- und Interventionspflichten zur Wahrung der Rechtsordnung auch in jenen Bereichen, die zum Tätigkeitsfeld eines anderen Vorstandsmitgliedes gehören. Zum Eingebundensein in unternehmensübergreifende Entscheidungsprozesse auf Konzernebene ist dem Beschwerdeführer im Grundsätzlichen zu erwidern, dass eine vom Konzern beschlossene Vorgangsweise, die dem Verantwortlichen einer Konzerngesellschaft rechtswidrig erscheint, dem Verantwortlichen der Konzerngesellschaft, wenn es ihm nicht gelingt, für seinen Verantwortungsbereich eine abweichende Vorgangsweise durchzusetzen, nur die Wahl lässt, seine Funktion niederzulegen oder seine Bestrafung hinzunehmen. Eine verwaltungsstrafrechtliche Entlastung der für ein rechtlich selbständiges Unternehmen nach außen zur Vertretung berufenen Person stellt auch eine Konzernweisung nicht dar.

Wie der belangten Behörde darin beizupflichten ist, dass weder die Einbindung der Entscheidungen der S. KG in den Konzern noch die geschäftsverteilungsmäßige Unzuständigkeit des Beschwerdeführers diesen grundsätzlich von seiner Verantwortlichkeit für die betroffene Vorgangsweise in der Lohnverrechnung der S. KG entbinden konnte, so ist der belangten Behörde auch in jener Beurteilung zuzustimmen, mit der sie den im Konzern vertretenen Rechtsstandpunkt, Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen seien nicht kommunalsteuerpflichtig, auch für den Zeitpunkt der hier in Rede stehenden Tatzeiten im Jahre 1997 als nicht vertretbar ansieht. Entgegen der vom Beschwerdeführer vorgetragenen Auffassung war die im Konzern vertretene Rechtsansicht auch vor dem Ergehen des hg. Erkenntnisses vom 28. Oktober 1997, 97/14/0045, objektiv nicht vertretbar. Das vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Erkenntnis brachte in der hier interessierenden Hinsicht vom Ergebnis her rechtlich nichts Neues und konnte nicht überraschen.

Gemäß § 5 Abs. 2 lit. b KommStG 1993 gehören die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge nicht zur Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer.

Rechtserheblich war für die Beurteilung einer Kommunalsteuerpflicht von Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen damit allein die Frage, ob solche Lohnbestandteile der allein in Frage kommenden Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 subsumiert werden konnten. Diese Frage aber hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 25. Jänner 1995, 94/13/0030, mit unüberbietbarer Deutlichkeit verneint; im Erkenntnis vom 26. Juli 1995, Slg. N.F. Nr. 7 021/F, hat er den im Erkenntnis vom 25. Jänner 1995, 94/13/0030, zum Ausdruck gebrachten Standpunkt bekräftigt. Stand damit fest, dass der Verwaltungsgerichtshof Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen nicht als im § 67 Abs. 6 EStG 1988 genannte Bezüge ansieht, dann musste jedem einsichtigen Rechtsanwender völlig klar sein, dass solche Lohnbestandteile dann zwangsläufig auch nicht unter § 5 Abs. 2 lit. b KommStG 1993 subsumiert werden würden, was der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Oktober 1997, 97/14/0045, schließlich klarerweise auch explizit ausgesprochen und in seinen Folgeerkenntnissen vom 22. April 1999, 99/15/0065, und vom 25. Oktober 2000, 99/13/0016, in inhaltlicher Auseinandersetzung mit der an dieser Judikatur geübten Kritik wiederholend bekräftigt hat.

Wie der Verwaltungsgerichtshof die Frage einer Kommunalsteuerpflicht von Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen beurteilen würde, konnte entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers damit auch schon im Jahre 1997 in keiner Weise zweifelhaft sein. Was zweifelhaft sein konnte, war mit Rücksicht auf die Reaktion der Abgabenverwaltung des Bundes auf die im Jahre 1995 ergangenen Erkenntnisse des Gerichtshofes lediglich die Frage, ob sich auch die zum Vollzug des Kommunalsteuergesetzes 1993 berufene Abgabenbehörde der Bundeshauptstadt Wien der Vorgangsweise der Abgabenverwaltung des Bundes anschließen und im Umfang der strittigen Frage ihre - nach der klar zum Ausdruck gebrachten Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes - bestehenden Rechte als Abgabengläubiger ebenso freiwillig nicht wahrnehmen würde, wie dies die Abgabenverwaltung des Bundes für dessen Rechte als Abgabengläubiger verfügt hatte. Zur Beseitigung dieser einzig als bestehend einzuräumenden "Unsicherheit" gab es freilich, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, einen sehr einfachen Weg. Dieser bestand schlicht in einer Anfrage an die zum Vollzug des Kommunalsteuergesetzes 1993 zuständige Landesverwaltungsabgabenbehörde. Dieser so einfache und so nahe liegende Weg wurde weder von der zuständigen Stelle im Konzern, noch vom geschäftsverteilungsintern zuständigen Vorstandsmitglied der S. KG, noch vom Leiter deren Personalverrechnung und auch nicht von der vom Konzern betrauten Steuerberatungsgesellschaft beschritten. Ob dieser Weg von den in den Entscheidungsprozess eingebundenen steuerrechtlich versierten Personen nicht gesehen oder ob von einer Anfrage an die Abgabenbehörde in der Befürchtung einer Antwort unerwünschten Inhaltes Abstand genommen wurde, bleibe dahingestellt. Die in der gegebenen Situation allein sinnvolle Anfrage über die Beurteilung einer Kommunalsteuerpflicht für Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen durch die zuständige Abgabenbehörde unterlassen zu haben, stellte ein Verhalten dar, welches das Beharren der in den Entscheidungsprozess eingebundenen Juristen auf dem vom Konzern eingenommenen Standpunkt keineswegs als unverschuldet im Sinne des § 5 Abs. 2 VStG ausweist.

Im Beschwerdefall steht allerdings nicht das nach den getroffenen Ausführungen fraglos zu bejahende Verschulden der am Entscheidungsprozess beteiligten juristischen Mitarbeiter und Berater zur Debatte, sondern jenes des Beschwerdeführers, eines für den Sektor Technik als Vorstandsmitglied der Konzerngesellschaft zuständigen Technikers. Vom Beschwerdeführer zu verlangen, er hätte sich über die geäußerten Rechtsmeinungen sämtlicher Juristen seines Unternehmens, des Konzerns und der Steuerberatungsgesellschaft vor dem Hintergrund der

Äußerungen der Berufsvertretung der Wirtschaftstreuhänder und der Vorgangsweise des Bundesministers für Finanzen hinwegsetzen und auf einer Anfrage bei der zuständigen Abgabenbehörde bestehen müssen, erscheint dem Verwaltungsgerichtshof überzogen. Dass die für die betroffene Frage zuständigen rechtskundigen Mitarbeiter der S. KG, des Konzerns und der Steuerberatungsgesellschaft eine Anfrage an die zuständige Abgabenbehörde über deren rechtliche Beurteilung der Kommunalsteuerpflicht von Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen fahrlässig oder vorsätzlich unterlassen haben, kann dem Beschwerdeführer als Techniker nach dem Dafürhalten des Verwaltungsgerichtshofes nicht zum Verschulden gerechnet werden. Die vom Beschwerdeführer geschilderte Organisation ließ die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften - gegenteilige Anhaltspunkte sind im Verwaltungsverfahren nicht hervorgekommen - mit gutem Grund erwarten.

Die belangte Behörde ist daher zu Unrecht davon ausgegangen, dass dem Beschwerdeführer im Sinne des § 5 Abs. 2 VStG ein Verschulden an jener unrichtigen Rechtsansicht angelastet werden kann, in deren Ergebnis es zur Verkürzung der Kommunalsteuer in den betroffenen Tatzeiträumen gekommen war.

Der angefochtene Bescheid war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 19. Dezember 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1999130035.X00

**Im RIS seit**

07.05.2002

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