jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/9/20 98/15/0023

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.09.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

FinStrG §14 Abs1;
FinStrG §29;
FinStrG §33 Abs1;
UStG 1972 §20 Abs2;
UStG 1972 §21;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Sulyok und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Zehetner, über die Beschwerde des E in R, vertreten durch Dr. Erich Holzinger, Rechtsanwalt in 8940 Liezen, Rathausplatz 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz (Berufungssenat) vom 12. Dezember 1997, GZ. RV 013- 6/02/97, betreffend Abgabenhinterziehung, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu bezahlen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer im Instanzenzug schuldig erkannt, er habe vorsätzlich

1.) als zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Dipl. Ing. O. beauftragter Steuerberater im gemeinsamen Zusammenwirken mit diesem unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe einer dem § 21 UStG 1972 entsprechenden Voranmeldung für den Monat April 1993 durch ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Vorsteuer eine Verkürzung von Umsatzsteuer in der Höhe von 22.000 S bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

2.) als zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der C. GmbH beauftragter Steuerberater im gemeinsamen Zusammenwirken mit dem Geschäftsführer Gabriel L. unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe einer dem § 21 UStG 1972 entsprechenden Voranmeldung für den Monat Dezember 1991 eine Verkürzung von

Umsatzsteuer in Höhe von 500.000 S bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Der Beschwerdeführer habe dadurch in beiden Fällen das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG iVm § 11 FinStrG begangen, weswegen gemäß § 33 Abs 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von 150.000 S (Ersatzfreiheitsstrafe von 15 Tagen) verhängt werde.

Dem - vor dem Verwaltungsgerichtshof allein strittigen - zweitgenannten Finanzvergehen liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: Mit Gesellschafterbeschluss vom 11. März 1993 sei der seit August 1991 alleinige Geschäftsführer der Gesellschaft, Gabriel L., abberufen und Michael F. zum neuen Geschäftsführer bestellt worden. Am 23. April 1993 sei seitens der neuen steuerlichen Vertretung der Gesellschaft, der O. KG, - eine Neubeauftragung sei im Anschluss an den Geschäftsführerwechsel erfolgt - beim zuständigen Finanzamt Selbstanzeige erstattet worden. Hierin sei bekannt gegeben worden, dass die Umsatzsteuerzahllast der C. GmbH für den Voranmeldungszeitraum Dezember 1991 562.286,-- betrage, jedoch nur ein Betrag von 62.286 S zur Überweisung gelangt sei. Anlässlich einer gründlichen Überprüfung des Rechnungswesens der Gesellschaft sei festgestellt worden, dass die Umsatzsteuervoranmeldung (nachfolgend: UVA) für Dezember 1991 geändert worden sei. Martina L. habe als für das Rechnungswesen (seinerzeit) zuständige Auskunftsperson mitgeteilt, auf der Voranmeldung seien vom Beschwerdeführer händische Änderungen vorgenommen worden. Martina L habe die entsprechende UVA samt Einzahlungsschein vorgelegt, auf welcher handschriftliche Vermerke und Änderungen ersichtlich seien.

Der Beschwerdeführer - als der im strittigen Zeitraum zur steuerlichen Vertretung Beauftragter - und Gabriel L. seien in der Folge von der Gesellschaft zu einer Stellungnahme aufgefordert worden. Beide hätten im Rahmen einer am 20. April 1994 stattgefundenen Besprechung unter Zeugen (nämlich in Anwesenheit des Michael F.) bestätigt, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1991 um eine Zahllast von 500.000 S verringert worden sei, weil die Gesellschaft nicht hätte zahlen können. Die Selbstanzeige sei nach einer Besprechung zwischen alter und neuer Geschäftsleitung am 20. April 1993 verfasst worden, in deren Zuge Gabriel L. in Bezug auf die gegenständliche UVA zugegeben habe, dass eine Zahlung deswegen nicht möglich gewesen sei, "da wir nicht bezahlen konnten". In Anwesenheit des Beschwerdeführers sei festgehalten worden, diesem sei bewusst, dass die UVA 12/91 in der Absicht geändert worden sei, 500.000 S weniger an das Finanzamt zu bezahlen. Als Beweis für den Vorgang vom 20. April 1994 sei seitens der (neuen) steuerlichen Vertretung eine Aktennotiz vom gleichen Tage vorgelegt worden. Die Rubriken "Umsatz", "Umsatzsteuer" und "Vorauszahlung" der UVA seien vom Beschwerdeführer handschriftlich auf dem Formular ausgebessert worden. Am 11. Februar 1992 sei von der Gesellschaft auf einem Zahlungsbeleg für die Umsatzsteuer 12/91 eine Verrechnungsanweisung über 62.286 S erteilt worden. Die die UVA 12/91 beinhaltende Kontonachricht sei dem Beschwerdeführer als Zustellungsbevollmächtigten der Gesellschaft zugestellt worden. Am 9. November 1993 sei über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden. Die den Voranmeldungszeitraum 12/91 beinhaltende Umsatzsteuererklärung 1992 sei erst 1994 von der Masseverwalterin erstellt worden. In derselben werde eine Restschuld von 500.000 S ausgewiesen.

Gabriel L. habe sich von 6. bis 8. Februar 1992 in stationärer Behandlung im Landeskrankenhaus Rottenmann befunden.

Martina L. habe im Zuge einer Zeugeneinvernahme vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu Protokoll gegeben, dass die ursprüngliche UVA mit einer errechneten Zahllast von 562.286 S auf Grundlage der von ihr übermittelten Belege von einem Wiener Datenverarbeitungsbüro erstellt und der Gesellschaft übermittelt worden sei. Sie habe ihren Vater Gabriel L. daraufhin umgehend davon verständigt, dass die Firma nicht über die zur Begleichung der Zahllast nötigen liquiden Mittel verfüge. Gabriel L. habe daraufhin verfügt, lediglich die 62.286 S zur Einzahlung zu bringen und die offenen 500.000 S später nachzuzahlen. Unmittelbar darauf habe sie auf Anweisung ihres Vaters den Beschwerdeführer telefonisch kontaktiert, welcher im Büro der Gesellschaft die Umsätze in Höhe von 3,267.803,12 S handschriftlich auf 745.876,52 reduziert habe. Er habe die Ausgangsrechnungen des Monates Dezember 1991 verlangt und mehrere Rechnungen ohne ein ihr bekanntes Auswahlkriterium ausgeschieden, um so auf eine niedrigere Bemessungsgrundlage zu kommen. Grund hiefür sei gewesen, dass angeblich mehrere Leistungen des Voranmeldungszeitraumes noch nicht erbracht worden seien., was ihres Wissens nicht richtig gewesen sei. Die ausgeschiedenen Abrechnungen sei in keinem der folgenden Voranmeldungszeiträumen nachverrechnet worden.

Der Beschwerdeführer habe in der Beschuldigteneinvernahme vom 31. Mai 1994 ausgeführt, Gabriel L. habe in am 7. Februar 1992 angerufen und ihm mitgeteilt, dass in den Erlösen 12/91 einige "Proformarechnungen" enthalten

seien. Er habe daraufhin im Büro der Gesellschaft die Ausgangsrechnungen durchgesehen und jene ausgeschieden, die ihm Gabriel L. am Telefon angegeben habe. Diese Rechnungen müssten im Finanzamtsordner der Gesellschaft enthalten sein, den er Anfang April 1993 an den steuerlichen Vertreter von Michael F. übergeben habe. Nach Berichtigung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage habe der Beschwerdeführer am 7. Februar 1992 noch die Salden verprobt und nicht geltend gemachte Vorsteuern dargestellt und hierüber Gabriel L. Mitteilung gemacht. Am 10. Februar 1992 habe er Gabriel L. mittels Autotelefon angerufen und ihm mitgeteilt, dass die ursprüngliche UVA (also die UVA ohne die vorgenommenen Änderungen) beim Finanzamt Liezen einzureichen und gleichzeitig ein Zahlungserleichterungsansuchen zu stellen sei. Gabriel L. habe ihm versichert, dass diese Vorgangsweise beschritten würde. Das Zahlungserleichterungsansuchen habe er deswegen vorgeschlagen, weil Martina L. unsicher gewesen sei, ob bzw. welche der von ihm ausgeschiedenen Rechnungen unfertige Arbeiten betroffen haben. Es sei richtig, dass die Gesellschaft in Zahlungsschwierigkeiten gewesen sei und in diesem Zeitraum von einer namentlich genannten Bank Umschuldungsmaßnahmen getroffen worden seien. Bis März 1993 sei ihm nicht bekannt gewesen, dass die Umsatzsteuerzahllast von 500.000 S noch offen gewesen sei.

In der mündlichen Verhandlung habe der Beschwerdeführer angegeben, Gabriel L. habe ihn aus dem Spital angerufen und ihm mitgeteilt, dass in den Erlösen einige Proformarechnungen enthalten seien. Nach Durchsicht im Büro der Gesellschaft habe er Gabriel L. angerufen und ihn darauf aufmerksam gemacht, dass die ursprüngliche UVA zu melden und gleichzeitig ein Zahlungserleichterungsansuchen zu stellen sei. Eine Berichtigung der Proformarechnungen habe er nicht veranlasst, weil die Umsatzsteuer aufgrund Rechnungslegung geschuldet werde. Deshalb habe er auch das Zahlungserleichterungsansuchen vorgeschlagen. Mit Martina L. habe er über ein derartiges Ansuchen nie gesprochen.

In zwei Aktenvermerken habe der Beschwerdeführer u. a. festgehalten, dass ihn Martina L. am 7. Februar 1992 angerufen und mitgeteilt habe, dass die GmbH die Umsatzsteuer 12/91 nicht bezahlen könne. Er habe die Salden zum 30. November 1991 und für Dezember 1991 verprobt und festgestellt, dass Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuer für konkret genannte Zeiträume von zusammen 450.608,33 nicht berücksichtigt worden seien. Am 10. Februar 1992 habe er Gabriel L. über Autotelefon aufgeklärt, dass er die Umsatzsteuer richtig erklären und ein Zahlungserleichterungsansuchen stellen müsse oder die Umsatzsteuer nach Besprechung mit der Bank abführen müsse. Die Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuern könnten erst bei berichtigten UVA oder der Jahreserklärung abgezogen werden.

Gabriel L. habe in der Beschuldigteneinvernahme vom 31. Mai 1994 angegeben, seine Tochter habe ihm vermutlich am 7. Februar 1992 mitgeteilt, dass auf den Bankkonten zu wenig Geld für die Begleichung der errechneten Umsatzsteuerzahllast vorhanden sei. Er habe diese aufgefordert, den Beschwerdeführer anzurufen. Am 10. Februar habe ihn der Beschwerdeführer angerufen und ihm mitgeteilt, er habe mit Martina L. die Zahlung eines Teilbetrages vereinbart, für den Rest solle er, Gabriel L. , ein Stundungsansuchen einbringen. Am 10. Februar 1992 (am gleichen Tage) habe er einen mit 7. Februar 1992 datierten Aktenvermerk (oben angeführten Inhaltes) vom Beschwerdeführer erhalten und diesen zu den Buchhaltungsunterlagen der Gesellschaft gegeben. Den gleichen Aktenvermerk habe er am 16. April 1993 nach einem Gespräch mit dem Beschwerdeführer erhalten. Er habe mit seiner Tochter im November oder Dezember 1992 über die Entrichtung des Betrages von 500.000 S ein Gespräch geführt. Zu diesem Zeitpunkt habe er auch mit dem Beschwerdeführer gesprochen. Dieser habe ihn darauf hingewiesen, dass der offene Betrag ohnedies durch die Vorsteuer von 450.608,33 S vermindert würde.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat habe Gabriel L. wiederholt, dass ihn seine Tochter am 7. Februar 1992 im Krankenhaus angerufen und auf das Nichtvorhandensein der nötigen liquiden Mittel hingewiesen habe. Er sei von einer Computertomographie benommen gewesen und könne sich an die folgenden Ereignisse nicht genau erinnern. Den Auftrag, nur 62.286 S einzubezahlen, habe er auf keinen Fall erteilt. Er habe mit seiner Tochter seit 1990 ständig Differenzen gehabt. Sie habe seine Unwissenheit im Buchhaltungsbereich möglicherweise ausgenützt. Vermutlich im November oder Dezember 1992 habe seine Tochter von den 500.000 S gesprochen. Nach einem darauf folgenden Gespräch mit dem Beschwerdeführer habe er von diesem den Aktenvermerk vom 7. Februar 1992 erhalten. Kurz nach seinem Spitalsaufenthalt im Februar 1992 habe ihm der Beschwerdeführer mitgeteilt, er habe das Problem wegen der 500.000 S mit Martina L. besprochen und ihr gesagt, sie müsse ein Zahlungserleichterungsansuchen stellen.

Die belangte Behörde führt weiters aus, der Spruchsenat habe das zuständige Finanzamt in Ergänzung des Untersuchungsverfahrens beauftragt, die Bemessungsgrundlagen und Vorsteueransprüche der Gesellschaft für die

Monate April bis Dezember 1991 zu ermitteln. Die Abgabenbehörde habe bei Durchsicht der der Masseverwalterin der Gesellschaft übergebenen Unterlagen festgestellt, dass die bezughabenden Unterlagen nicht mehr vorhanden seien. Aus den noch vorhandenen EDV-Konten hätten drei Kunden ermittelt werden können. In allen namentlich und der Höhe nach genannten Fälle, welche zusammen 90% der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für den Monat Dezember 1991 ausmachten, sei festgestellt worden, dass die Leistung zur Gänze erbracht worden und die Rechnungen mit Ausnahme geringfügiger Korrekturen und Skontoabzüge bezahlt worden seien. Die angeführten Rechnungsempfänger hätten sich die ausgewiesene Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum Dezember 1991 als Vorsteuer abgezogen.

Martina L. und Michael F. seien in der am 5. März 1997 fortgesetzten mündlichen Verhandlung als Zeugen einvernommen worden. Martina L. habe zu Protokoll gegeben, dass sie den Aktenvermerk des Beschwerdeführers vom 7. Februar 1992 bisher noch nie gesehen habe. Ihre Aussage vom 10. Mai 1995 sei richtig und sie halte diese vollinhaltlich aufrecht. Michael F. bestätigte die Richtigkeit der Aktennotiz vom 20. April 1993, aus der hervorgehe, dass die Umsatzsteuerzahllast von Gabriel L. und dem Beschwerdeführer ausschließlich aus Geldmangel um 500.000 S verringert worden sei.

In der Berufung bringe der Beschwerdeführer vor, die Beweiswürdigung sei nicht stichhaltig, da eine falsche Darstellung über die Übergabe der Buchhaltungsunterlagen an den Masseverwalter der C. GmbH in die Entscheidung eingeflossen sei. Gabriel L. habe aufgrund eines vom 24. März bis 5. April 1993 dauernden Krankenhausaufenthaltes an der Übergabe der Buchhaltungsunterlagen nicht teilgenommen. Nach dessen Rückkehr sei ihm der Zugang zu den Büroräumlichkeiten verwehrt worden. Auch seine privaten Unterlagen seien vom "Übernehmer" eingezogen worden. Die Behauptung, Gabriel L. habe die erwähnten Unterlagen dem Finanzamt vorenthalten, sei daher nicht schlüssig. Die in einem vom Beschwerdeführer verfassten Aktenvermerk vom 7. Februar 1992 aufgelisteten Vorsteuern würden nicht anerkannt, obwohl von Martina L. im Schreiben vom 26. Mai 1994 bestätigt werde, dass von den Leasingraten, etc. während des betroffenen Wirtschaftsjahres (April 1991 bis März 1992) keine Vorsteuern geltend gemacht und die Einfuhrumsatzsteuer 1/1992 nicht berücksichtigt worden sei. Bei Vorlage der Buchhaltungsunterlagen könnte die Richtigkeit der Vorsteuer- und Einfuhrumsatzsteuerbeträge bewiesen werden. Da dem Masseverwalter die EDV-Konten vorlägen, in die das Finanzamt Liezen Einschau gehalten habe, seien die nicht geltend gemachten Vorsteuern problemlos zu erfassen. Bei der vom Finanzamt Liezen durchgeführten Umsatzsteuernachschau im September 1992, welche auch den Zeitraum 12/1991 umfasst habe, sei kein Umsatzsteuerfehlbetrag festgestellt worden. Der Vorwurf dass keine Leistungsabrechnungen erfolgt sei, sei ungerechtfertigt, weil die Erstellung der UVA im Betrieb der C. GmbH erfolgt sei, welche er nicht zu überwachen gehabt habe. Dass sich Martina L. nicht daran erinnern könne, den Aktenvermerk vom 10. Februar 1992 von ihm erhalten zu haben, könne ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden. Kenntnis von der offenen Zahllast habe er erst einige Zeit nach dem Fälligkeitstag erhalten. Da es der Geschäftsführer Gabriel L. verabsäumt habe, das vom Beschwerdeführer empfohlene Zahlungserleichterungsansuchen zu stellen, werde ihm zu Unrecht eine wissentliche Abgabenverkürzung unterstellt. Gabriel L. sei Montag, den 10. Februar 1992 nach eigener Aussage mit dem Auto unterwegs gewesen. Da er fahrtüchtig gewesen sei, sei er auch in der Lage gewesen, den Auftrag zu erteilen, die ursprüngliche, nicht korrigierte UVA und das Ansuchen einer Zahlungserleichterung abzugeben.

Die belangte Behörde stellte fest, es sei unbestritten, dass die handschriftlichen Änderungen der Bemessungsgrundlage, der Umsatzsteuer und der Zahllast auf der gegenständlichen UVA vom Beschwerdeführer stammten. Der Beschwerdeführer habe dies in der Beschuldigteneinvernahme vom 31. Mai 1995 und in der mündlichen Verhandlung vom 18. September 1996 damit erklärt, dass ihn Gabriel

L. am 7. Februar 1992 angerufen und mitgeteilt habe, dass in den Erlösen 12/91 einige Proformarechnungen enthalten seien. Gabriel

L. habe ihm die Namen jener Kunden diktiert, deren Rechnungen er sodann im Büro der GmbH ausgeschieden habe. Diese Aussage des Beschwerdeführers betreffend die Proformarechnungen sei nach Ansicht des erkennenden Senates aus folgenden Überlegungen unglaubwürdig:

1. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass ein Unternehmen, welches sich in Zahlungsschwierigkeiten befindet, "Proformarechnungen" ausstelle und so die Zahllast erhöhe.

2. Martina L. habe in der Zeugenaussage vom 10. Mai 1994 zu Protokoll gegeben, dass ihrer Ansicht nach die

Reduzierung der Bemessungsgrundlage für 12/91 aus reinem Geldmangel erfolgt sei. Sämtliche Rechnungen seien für erbrachte und abgerechnete Leistungen erstellt worden. Da nach Aussage des Gabriel L. ausschließlich seine Tochter für das Buchhaltungswesen zuständig gewesen sei und diese dem Datenverarbeitungsbüro in Wien die Belege zur Erstellung der UVA übermittelt habe, bleibe im Dunkeln, wer die Proformarechnungen ausgestellt haben solle.

3. Völlig unglaubwürdig sei auch die Behauptung, Gabriel L. habe vom Spitalsbett aus - nach Aussage des Beschwerdeführers an anderer Stelle sei dieser sogar schwer ansprechbar gewesen, nach Bestätigung des Hausarztes habe er unter starken Konzentrations- und Gedächtnisstörungen gelitten - dem Beschwerdeführer aus dem Gedächtnis heraus telefonisch die Namen jener Kunden durchgegeben, für die die C. GmbH zuvor Proformarechnungen ausgestellt haben soll. Gabriel L. habe sich in der Beschuldigteneinvernahme am 31. Mai 1994 lediglich daran erinnern können, dass ihn seine Tochter im Krankenhaus angerufen und mitgeteilt habe, auf den Bankkonten sei zu wenig Geld für die Überweisung der ursprünglich errechneten Zahllast. Er habe sie beauftragt, mit dem Beschwerdeführer die Möglichkeiten der Entrichtung dieses Geldbetrages abzuklären. Nach Vorhalt der Aussage des Beschwerdeführers hinsichtlich der Proformarechnung habe Gabriel

L. in der mündlichen Verhandlung am 18. September 1996 lediglich angegeben, er könne sich nicht mehr erinnern.

4. Das Finanzamt Liezen habe über Auftrag des Spruchsenates festgestellt, dass vier Ausgangsrechnungen des Monates Dezember 1991 in der Höhe von 2,926.156,29 S, das seien 90% der in der mittels EDV erstellten UVA ausgewiesenen Gesamtumsätze, mit Ausnahme geringer Rechnungskorrekturen und Skontoabzüge zur Gänze entrichtet worden seien. Die drei betreffenden Kunden hätten erklärt, die Leistungen seien zur Gänze erfüllt gewesen; sie hätten sich die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum 12/91 als Vorsteuer abgezogen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe die Änderungen auf der gegenständlichen UVA 12/91 vorgenommen, weil ihn Gabriel L. beauftragt habe, Proformarechnungen aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, sei somit widerlegt.

Wie der Spruchsenat halte auch der Berufungssenat die Zeugenaussage der Martina L. vom 10. Mai 1995 für glaubwürdig. Ihre Aussage decke sich mit der Aufstellung der UVA für das Wirtschaftsjahr 1992. Hingegen seien die Aussagen des Beschwerdeführers und Gabriel L. widersprüchlich bzw. unglaubwürdig. So habe Gabriel L. in der Beschuldigteneinvernahme vom 31. Mai 1994 angegeben, er habe den Aktenvermerk des Beschwerdeführers vom 7. Februar 1992 erhalten und ihn zu den Akten gelegt. Abgesehen davon, dass Gabriel L. sich nach eigenen Aussage auf einer Fahrt nach Wien befunden habe und somit bereits zweifelhaft sei, dass er den Aktenvermerk an diesem Tage erhalten habe, bleibe es unerfindlich, warum er ihn, ohne ihn seiner Tochter gegenüber auch nur zu erwähnen, in den Akten abgelegt haben soll. In der mündlichen Verhandlung habe Gabriel L. angegeben, der Beschwerdeführer habe ihm am Telefon erklärt, er habe das Problem wegen der 500.000 S mit Martina L. besprochen und ihr gesagt, sie müsse ein Zahlungserleichterungsansuchen einbringen. Hingegen habe der Beschwerdeführer behauptet mit Martina L. nie über ein derartiges Ansuchen gesprochen zu haben.

Darüber hinaus sei in der Aktennotiz vom 4. April 1993 über eine Besprechung des neuen Geschäftsführers der C. GmbH und dessen Steuerberater mit Gabriel L. und dem Beschwerdeführer festgehalten, dem Beschwerdeführer sei bewusst, dass die UVA 12/91 in der Absicht geändert worden sei, 500.000 S weniger an das Finanzamt einzubezahlen. Der Zeuge Michael F. habe in der mündlichen Verhandlung vom 5. März 1997 die Richtigkeit des Inhaltes dieses Aktenvermerkes bestätigt. Der Berufungssenat sehe keine Veranlassung, die Aktennotiz und die Aussage des Michael F anzuzweifeln.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass die Umsatzsteuer der C. GmbH für 12/91 in der Höhe von einer halben Million S aus Geldmangel nicht entrichtet worden sei, die Bemessungsgrundlage aus diesem Grund vom Beschwerdeführer wissentlich vermindert worden sei und weder von Gabriel L. noch vom Beschwerdeführer die gesamte Umsatzsteuerzahllast dem Finanzamt Liezen unter gleichzeitiger Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens gemeldet worden sei.

Auch wenn die am 11. Februar 1992 von der GmbH entrichtete Zahllast von 62.286 S nicht auf den Schilling genau der vom Beschwerdeführer auf der UVA händisch ausgebesserten Zahllast von S 58.501,30 entspreche, habe der Beschwerdeführer zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG einen Tatbeitrag geleistet. Die Vorgangsweise des Beschwerdeführers habe sowohl Martina L., die sich im Auftrag ihres Vaters an den Beschwerdeführer gewandt habe, als auch ihren Vater darin bestärkt, die 500.000 S nicht abzuführen.

Gemäß § 14 Abs 1 FinStrG werde der Täter wegen des Versuches oder der Beteiligung daran nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt oder, falls mehrere daran beteiligt seien, verhindere oder wenn er den Erfolg abwende.

Die Beteuerungen des Beschwerdeführers, er habe Gabriel L. am 10. Februar 1992 angerufen und ihm mitgeteilt, dass die ursprüngliche UVA dem Finanzamt zu melden und ein Zahlungserleichterungsansuchen zu stellen sei, gingen ins Leere, weil er als Beteiligter des Finanzvergehens die Ausführung der Tat hätte verhindern bzw. den Erfolgt hätte abwenden müssen. Da die Ausführung der Tat durch das Telefonat nicht verhindert worden sei, komme der Rücktrittshandlung eine strafaufhebende Wirkung nicht zu. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe ohnehin alles getan, mit dem Telefonat sei für ihn die Sache erledigt gewesen, könne diesen nicht exculpieren, weil es zur Verhinderung der Tat unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich beim Beschwerdeführer um den Steuerberater der C. GmbH gehandelt habe, nicht genügte, dem Geschäftsführer gegenüber, welcher sich nach eigener Aussage zum Zeitpunkt des Anrufes auf einer Fahrt nach Wien befunden habe, am Fälligkeitstag lapidar die erwähnte Mitteilung zu machen. Zum einem sei Martina L. die für die Buchhaltung der GmbH Verantwortliche gewesen und hätte hinsichtlich der Abführung der Umsatzsteuerzahllast vor allem sie die Ansprechpartnerin des Beschwerdeführers sein müssen. Zum anderen hätte wohl der Beschwerdeführer als Steuerberater der C. GmbH für die Einbringung des Zahlungserleichterungsansuchens beim Finanzamt Liezen initiativ werden müssen. Der Beschwerdeführer habe sich nicht darauf verlassen können, das Gabriel L. am 10. Februar 1992 selbst ein Zahlungserleichterungsansuchen einbringen bzw. seiner Tochter den Auftrag dazu erteilen werde, zumal dem Beschwerdeführer nach eigener Aussage bekannt gewesen sei, dass das Kurzzeitgedächtnis des Gabriel L. nach einem Autounfall gestört gewesen sei und er aus diesem Grund vier Tage zuvor im Krankenhaus untersucht worden wäre. Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer ohne Kontaktaufnahme mit dem Büro der C. GmbH gar nicht wissen können, ob die Umsatzsteuerzahllast nicht bereits vor seinem Telefongespräch, das nach seinen Angaben am Fälligkeitstag geführt worden war, in der von ihm berechneten (zu niedrigen) Höhe entrichtete worden und das Finanzvergehen nicht bereits vollendet gewesen sei.

Ob der Beschwerdeführer den ihm als Zustellungsbevollmächtigen der C. GmbH zugestellten Kontoauszug der GmbH überprüft habe, von Martina K. im Zuge der ihm überreichten Zusammenstellung aller UVA für die Erstellung der Jahreserklärung oder im November 1992 von Gabriel L. auf die offene Zahllast von 500.000 S aufmerksam gemacht worden sei oder ob der Beschwerdeführer erst im Jahre 1993 von der (neuen) Steuerberatungskanzlei von der nicht entrichteten Umsatzsteuer erfahren habe, sei rechtlich unerheblich, weil das dem Beschwerdeführer zur Last gelegte Finanzvergehen gemäß § 33 Abs 3 lit b FinStrG durch die Nichtentrichtung der Umsatzsteuerzahllast am Fälligkeitstag (im Zusammenhang mit dem Unterbleiben des Einreichens der UVA) vollendet gewesen sei.

Der Beschwerdeführer führe im teilweisen Widerspruch zum bisher Gesagten in der Berufung weiters aus, der objektive Tatbestand sei aufgrund der in der UVA 12/91 nicht berücksichtigten Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuer zweifelhaft, er habe am 7. Februar 1992 nach Berichtigung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen die Salden verprobt und im Aktenvermerk vom gleichen Tage in die UVA nicht geltend gemachte Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuerbeträge dargestellt.

Gemäß § 20 Abs 2 UStG 1972 in der im vorliegenden Falle anzuwenden Fassung seien von dem nach Abs 1 errechneten Betrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. Die Einfuhrumsatzsteuer könne bereits als in jenem Kalendermonat fallend angesehen werden, der dem Kalendermonat vorangehe, in dem sie entrichtet worden sei.

Habe ein Unternehmer den Abzug der Vorsteuerbeträge nicht in dem Zeitabschnitt vorgenommen, in den diese Vorsteuerbeträge fallen, sondern den rechtlichen Abzug unterlassen, so könne er im Voranmeldungsverfahren den Abzug nicht einfach in der Voranmeldung für einen späteren Voranmeldungszeitraum nachholen. Der Unternehmer habe jedoch bis zur Veranlagung die Möglichkeit, die Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem der Abzug hätte vorgenommen werden müssen. Außerhalb des Voranmeldungsverfahrens könnten Vorsteuerbeträge, deren Abzug in den Voranmeldungszeiträumen unterblieben sei, noch in der Jahressteuererklärung geltend gemacht und der Vorsteuerabzug nachgeholt werden. Wie der Beschwerdeführer in dem von ihm verfassten Aktenvermerk selbst vermerkt habe, hätten die von ihm aufgelisteten Vorsteuern nur im Zuge der Einbringung von berichtigten UVA für die Voranmeldungszeiträume April bis November 1991 oder in der Jahreserklärung berücksichtigt werden können. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass der Beschwerdeführer auf der UVA 12/91 die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage und nicht die Rubrik "Vorsteuer" berichtigt habe und auch nach Verprobung der

Salden Martina L. nicht geraten habe, die Zahllast durch Berücksichtigung der im Aktenvermerk aufgelisteten Vorsteuern zu vermindern. Martina L. habe bestätigt, dass der Beschwerdeführer die gegenständliche Vorsteuer bei Erstellung der Jahreserklärung habe berücksichtigen wollen. Von einem "zweifelhaften Abgabentatbestand" oder einem in der Höhe nicht bestimmbaren strafbestimmenden Wertbetrag könne daher keine Rede sein, weil die Vorsteuer, die im Zeitpunkt der Deliktsvollendung nicht zahllastmindernd berücksichtigt habe werden können und auch nicht berücksichtigt worden sei, nicht rückwirkend zu einer Verminderung des strafbestimmenden Wertbetrages für den gegenständlichen Voranmeldungszeitraum führen könne. Im Übrigen habe nach der zitierten gesetzlichen Bestimmung ein Unternehmer hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer das Wahlrecht, ob er diese im Kalendermonat der Entrichtung oder im diesem Monat vorangehenden Kalendermonat als Vorsteuer in Anspruch nehme. Martina L. habe in der vom Beschwerdeführer vorgelegten Bestätigung vom 26. Mai 1994 angeführt, die Einfuhrumsatzsteuer für Jänner 1992 sei bei der Umsatzsteuererklärung Jänner (gemeint offensichtlich UVA Jänner 1992) berücksichtigt worden. Eine (doppelte) Berücksichtigung der im Aktenvermerk aufgezählten Einfuhrumsatzsteuer sei nicht möglich.

Auf die Ausführungen des Spruchsenates sowie auf das Vorbringen des Beschwerdeführers hinsichtlich der Übergabe bzw. der Nichtauffindbarkeit der Buchhaltungsunterlagen für den fraglichen Zeitraum brauche im gegebenen Zusammenhang nicht weiter eingegangen werden müsse. Wenn vorgebracht werde, im Zuge einer im September 1992 bei der C. GmbH durchgeführten Betriebsprüfung sei auch die UVA 12/91 überprüft und kein Umsatzsteuerfehlbetrag festgestellt worden, sei darauf hinzuweisen, dass das in Rede stehende Finanzvergehen am 10. Februar 1992 vollendet gewesen sei und daher die Nichtentdeckung durch die Betriebsprüfung im Herbst 1992 für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes ohne Belang sei.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In der Beschwerde wird zunächst vorgebracht, die belangte Behörde stütze ihre Entscheidung im Wesentlichen auf Zeugenaussagen von Martina L. und Michael F., welche als glaubwürdig angesehen worden seien, wogegen die Aussagen des Beschwerdeführers und Gabriel L. für unglaubwürdig gehalten worden seien.

Zu diesem Vorbringen des Beschwerdeführers ist festzustellen, dass dem Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Beweiswürdigung der belangten Behörde die Prüfung obliegt, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind oder die angestellten Schlussfolgerungen gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2001, 95/15/0134). Im Umfang der Sachgrundlagenermittlung liegt eine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nur vor, wenn mit der Beweiswürdigung gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen worden wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 2001/13/0139).

Im gegenständlichen Fall hält die Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid ausführlich und schlüssig dargetan, warum sie die Aussagen der Zeugen Martina L. und Michael F. unter Beachtung des gesamten Ermittlungsergebnisses als glaubwürdig angesehen hat. Wenn der Beschwerdeführer zur Glaubwürdigkeit der Zeugin Martina L. ausführt, aus den Einvernahmen des Gabriel L. gehe hervor, dass zwischen diesem und Martina L. schon seit längerer Zeit Differenzen bestanden hätten und die belangte Behörde die Möglichkeit einer gezielten Belastung mittels ungenauer Aussagen nicht geprüft habe, ist dem zu entgegnen, dass die belangte Behörde ihre Feststellungen nicht allein aufgrund der Aussagen von Martina L. getroffen hat. Die belangte Behörde konnte sich im angefochtenen Bescheid vielmehr auf viele - oben dargestellte - Indizien sowie auch auf die Aussage des Zeugen Michael F. stützen. Dass die Aussage des Zeugen Michael F. unglaubwürdig sei, wird nicht einmal vom Beschwerdeführer vorgebracht. Am Rande sei auch erwähnt, dass Gabriel L. in seiner Einvernahme vom 18. September 1995 ausgeführt hat, er glaube nicht, dass Martina L. absichtlich eine falsche Zeugenaussage gemacht habe, um ihm zu schaden.

Es kann somit im gegenständlichen Falle als das Ergebnis schlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden, wenn die belangte Behörde aufgrund des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens im Sachverhaltsbereich davon ausgegangen ist, dass der Beschwerdeführer wissentlich zur Abgabenverkürzung beigetragen hat.

Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe Gabriel L. am 10. Februar 1992 mitgeteilt, dass die ursprüngliche UVA (also die UVA ohne die vorgenommenen Änderungen) beim Finanzamt eingereicht und zugleich ein

Zahlungserleichterungsansuchen gestellt werden solle. Er habe sich - entgegen den Ausführungen der belangten Behörde - darauf verlassen können, dass seiner Aufforderung Folge geleistet werde. Von ihm sei alles unternommen worden, um die Abgabenverkürzung zu verhindern. Hierauf ist zu entgegnen, dass gemäß § 14 Abs 1 FinStrG der Täter nur dann wegen des Versuchs oder der Beteiligung daran nicht bestraft wird, wenn er die Ausführung aufgibt oder, falls - wie im vorliegenden Falle - mehrere daran beteiligt sind, verhindert oder wenn er den Erfolg abwendet. Sind mehrere an einer Tat beteiligt, so ist es für die Straffreiheit daher erforderlich, dass Bestimmungs- oder Beitragstäter den Ausführungstäter mit Erfolg veranlassen, die Tat nicht zu begehen, oder dass sie diese verhindern (vgl. zum Rücktritt Foregger/Fabrizy, StGB7 § 16 Anm. 9). Ernstliches Bemühen - welches die belangte Behörde zudem in einem am Fälligkeitstag durchgeführten Anruf zutreffender Weise nicht zu erblicken vermochte - reicht somit für die Verwirklichung des Strafaufhebungsgrundes des § 14 Abs 1 FinStrG nicht aus. Fest steht aber, dass die Tat im vorliegenden Fall zur Ausführung gelangt ist und auch der Taterfolg vom Beschwerdeführer nicht abgewendet wurde. Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zur angeblich üblichen Vorgangsweise bei der Einbringung von Zahlungserleichterungsansuchen für die C. GmbH war daher nicht weiter einzugehen. Es erübrigt sich auch ein Eingehen auf das gegen die Beweiswürdigung der belangten Behörde gerichtete Beschwerdevorbringen, es entspreche nicht den logischen Denkgesetzen, dass der Beschwerdeführer, sofern er von der Nichteinbringung des Zahlungserleichterungsansuchen tatsächlich Kenntnis gehabt hätte, keine Selbstanzeige erstattet hätte. Bemerkt sei aber, dass es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass die Gelegenheit zu einem Vorgehen nach § 29 FinStrG (Selbstanzeige) stets wahrgenommen würde.

Aufgrund der Aktenlage steht des ferner fest, dass die Abgabe der den Streitzeitraum beinhaltenden Umsatzsteuer-Jahreserklärung in weiterer Folge durch die Masseverwalterin der C. GmbH in richtiger Weise erfolgte, sodass eine Konsumation als (straflose) Vortat eines Finanzvergehens nach § 33 Abs 1 FinStrG nicht vorliegt.

In der Beschwerdeschrift wird weiters vorgebracht, dass die belangte Behörde bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages von 500.000 S ausgehe und in keiner Hinsicht auf Einwendungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit angeblich nicht verrechneten Vorsteuern bzw. Einfuhrumsatzsteuern eingegangen sei.

Nun hatte der Beschwerdeführer in seiner Berufung gegen das Erkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz auf die in einem mit 7. Februar 1992 datierten Aktenvermerk des Beschwerdeführers aufgelisteten Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuern hingewiesen. Die Zeugin Martina L. habe in einem an dem Spruchsenat vorliegenden Schreiben bestätigt, dass von den Leasingraten etc. während des Wirtschaftsjahres keine Vorsteuern geltend gemacht und die Einfuhrumsatzsteuer 1/1992 nicht berücksichtigt worden wäre. Bezüglich der während des übrigen Wirtschaftsjahres angeblich nicht abgezogenen Vorsteuerbeträge hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend darauf hingewiesen, dass für den Fall, dass ein Unternehmer den Abzug von Vorsteuerbeträgen in dem Zeitabschnitt unterlässt, in den diese fallen, ein Abzug nicht in der Voranmeldung für einen späteren Voranmeldungszeitraum nachgeholt werden könne. Entscheidend ist im gegenständlichen Fall, dass die Vorsteuern bzw Einfuhrumsatzsteuern - konkrete Nachweise für diese aus den Buchhaltungsunterlagen nicht mehr nachvollziehbaren behaupteten Ansprüchen hat der Beschwerdeführer nicht erbracht - auch nach den Ausführungen im Aktenvermerk des Beschwerdeführers vom 7. bzw 10. Februar 1992 nicht im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1991 geltend gemacht werden konnten. Das Vorbringen des Beschwerdeführers ist im Übrigen widersprüchlich. Es steht im Widerspruch zu seiner Behauptung, er habe den Rat erteilt, dass die unberichtigte UVA (also die UVA ohne die vom Beschwerdeführer vorgenommenen Änderungen der Umsatzhöhe) beim Finanzamt eingereicht und ein Stundungsansuchen gestellt werde. Hätte - aus der Sicht des 7. oder 10. Februar 1992 - ein zusätzlicher, in der UVA noch gar nicht ausgewiesener Vorsteueranspruch bestanden, wäre es nicht einsichtig, diesen Vorsteueranspruch für den Voranmeldungszeitraum Dezember 1991 nicht (als Grund für die verminderte Zahlung an Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1991 am 10. Februar 1991) geltend zu machen. Es ist nicht nachvollziehbar, auf einen Vorsteueranspruch zu verzichten und statt dessen beim Finanzamt um Stundung einzukommen. Die belangte Behörde konnte bei dieser Sachlage unbedenklich davon ausgehen, dass ein (zusätzlicher) Vorsteueranspruch für Dezember 1991 nicht bestanden hat.

Was die angeblich im Jänner 1992 bezahlte Einfuhrumsatzsteuer betrifft, ist zudem auf Folgendes zu verweisen. Gemäß § 20 Abs 2 UStG 1972 kann die abziehbare Einfuhrumsatzsteuer bereits als in jenen Kalendermonat fallend angesehen werden, der dem Kalendermonat vorangeht, in dem sie entrichtet worden ist. Daraus folgt, dass, sofern

von dem in § 20 Abs 2 UStG 1972 normierten Optionsrecht kein Gebrauch gemacht wird, der Abzug von Einfuhrumsatzsteuer in dem Voranmeldungszeitraum erfolgt, in dem diese entrichtet worden ist. Aus dem Schreiben von Martina L vom 26. Mai 1994, auf welches sich der Beschwerdeführer beruft, ergibt sich, dass die "EUST für Jänner" (eine solche Einfuhrumsatzsteuer ist im Schreiben in keiner Weise, nicht einmal der Höhe nach konkretisiert) in der UVA für Jänner berücksichtigt worden ist; das Schreiben zeigt nicht auf, dass dieser Abzug nicht schon vor dem 7. Februar 1992 erfolgt ist.

Nachdem das dem Beschwerdeführer zur Last gelegte Finanzvergehen mit der Entrichtung zu geringer Umsatzsteuervorauszahlungen mit Ablauf des 10. Februar 1992 vollendet war, erübrigte sich eine Eingehen auf das Vorbringen des Beschwerdeführers in Hinblick auf eine im Zuge der Jahreserklärung unterlassene Geltendmachung von Vorsteuern.

Die Beschwerde war sohin nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Sie war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 20. September 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998150023.X00

Im RIS seit

17.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at