

TE Vwgh Erkenntnis 2001/7/18 97/13/0156

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.07.2001

Index

- 32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
- 32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
- 32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

- EStG 1972 §19 Abs2 Z1 lita;
- FinStrG §9;
- UStG 1972 §19 Abs2 Z1 lita;
- UStG 1972 §21 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des AP in Y, vertreten durch Dr. Theo Feitzinger, Rechtsanwalt in Wien I, Naglergasse 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 26. Mai 1997, ZI. RV/364/2- 10/01/97, betreffend Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Erkenntnis des Spruchsenates wurde der Beschwerdeführer des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG schuldig erkannt, weil er als Geschäftsführer der A. Ges.m.b.H & Co KG fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Einbringung einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung für 1986 eine Verkürzung an Umsatzsteuer für dieses Jahr in der Höhe von S 232.752,-- bewirkt habe. In der Begründung seines Erkenntnisses stellte der Spruchsenat im hier interessierenden Umfang folgenden Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer habe den Betrieb der A. Ges.m.b.H & Co KG, ein Transport- und Erdbewegungsunternehmen, von seinem 1983 verstorbenen Vater übernommen. Mit Übernahme des Betriebes und Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit habe der Beschwerdeführer auch eine seit 1973 im Unternehmen beschäftigte Buchhaltungs-

und Lohnverrechnungskraft weiterbeschäftigt, die jeweils alle Unterlagen für den Jahresabschluss und die Steuererklärungen bis zur Rohbilanz erstelle. Ebenso habe der Beschwerdeführer auch die schon vorher für seinen Vater tätig gewesene Steuerberatungskanzlei weiterbeschäftigt. Mit dem Sachbearbeiter dieser Kanzlei hätten jährlich Bilanzbesprechungen stattgefunden, bei denen auf Mängel in den Grundaufzeichnungen und der Buchhaltung nie hingewiesen worden sei. Bis zum 31. März 1985 sei der Beschwerdeführer auch Einzelunternehmer gewesen und habe sein Unternehmen zu diesem Zeitpunkt in die A. Ges.m.b.H & Co KG eingebbracht. Eine Prüfung des Einzelunternehmens für die Jahre 1984 und 1985 habe keinen Anhaltspunkt für ein finanzstrafrechtlich fassbares Verschulden des Beschwerdeführers ergeben. Über das Unternehmen der A. Ges.m.b.H & Co KG sei eine die Jahre 1984 bis 1986 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt worden, über die am 28. April 1988 ein Bericht erstattet worden sei. In diesem Bericht sei u.a. bemängelt worden, dass die A. Ges.m.b.H & Co KG im Wirtschaftsjahr 1986 als Subunternehmer für die Firma K. Aufträge durchgeführt habe, für die trotz Abnahme der Arbeiten bereits Anfang 1986 mangels Einigung keine Schlussrechnung erstellt worden sei. Da die Leistungen bereits 1986 erbracht worden seien, seien sie vom Prüfer an Hand der vorliegenden Unterlagen abgerechnet worden. Zu diesem Punkt sei auf der Basis der unwiderlegten Verantwortung des Beschwerdeführers im Strafverfahren festzustellen, dass der Beschwerdeführer den Subauftrag von der Firma K. unter Gewährung eines 15 %igen Nachlasses übernommen habe, wofür die Firma K. aber die Abrechnungsunterlagen hätte erstellen sollen, was allerdings nur mündlich vereinbart gewesen sei. Der Baustellenleiter der Firma K. habe sich von Anfang an als unverlässlicher Partner erwiesen, der Arbeiten blockiert und letztlich die mündliche Vereinbarung über die Abrechnung geleugnet habe. Der Beschwerdeführer habe daraufhin Teilrechnungen auf Grund einer Schätzung gelegt, die aber vom Baustellenleiter der Firma K. nicht akzeptiert worden sei. Der Beschwerdeführer habe urgert, die Sache aber, weil sie ihm unangenehm gewesen sei, vor sich hergeschoben, sodass bis zum Zeitpunkt der Prüfung eine Schlussrechnung nicht gelegt worden sei, zumal der Beschwerdeführer aus eigenen Unterlagen eine solche nicht habe erstellen können, weil nämlich unterschiedliche Preise für verschiedene Aushubtiefen zu verrechnen gewesen seien.

Rechtlich leitete der Spruchsenat aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen eine Fahrlässigkeit des Beschwerdeführers im Unterlassen einer Erfassung dieses Geschäftsfalles durch die unterbliebene Rechnungslegung daraus ab, dass der Beschwerdeführer auf ein Versprechen eines Baustellenleiters vertraut habe, der sich von Anfang an als unverlässlicher Vertragspartner erwiesen habe. In dieser Situation wäre es erforderlich gewesen, dass der Beschwerdeführer von sich aus entsprechende Erdbewegungen registriert und sich damit in die Lage versetzt hätte, eine Schlussrechnung auch dann sogleich nach Beendigung der Arbeit zu legen, wenn der unverlässliche Vertragspartner die Zusage, entsprechende Unterlagen zur Verfügung zu stellen, nicht einhalte.

In seiner gegen dieses Straferkenntnis erhobenen Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, es sei ihm von der Firma K. anlässlich der Auftragserteilung und auch danach zugesagt worden, ihm alle Unterlagen ihres Unternehmens für die Abrechnung der Arbeiten seiner Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Da das kleine Unternehmen des Beschwerdeführers nicht in der Lage sei, die Rechnungsunterlagen (genauen Vermessungen) bei Großaufträgen wie in diesem Fall selbst zu erstellen, sei dem Beschwerdeführer diese Zusage sehr wertvoll gewesen und habe er damals keinen Grund daran zu zweifeln gehabt, dass die Firma K. die Abmachung einhalten würde. In der Folge habe die Firma K. aber entgegen den bei der Auftragserteilung getroffenen Vereinbarungen sowohl Teilabrechnungen des Unternehmens bestritten als auch Abrechnungsunterlagen nicht zur Verfügung gestellt. Da diese Weigerung aufrecht erhalten worden sei, habe der Beschwerdeführer nach Fertigstellung der Arbeiten nicht ordnungsgemäß abrechnen und daher die Schlussrechnung nicht erstellen können. Dies sei ihm erst im März 1988 möglich gewesen, nachdem er zu hohen Kosten eine fremde Arbeitskraft an Wochenenden und in Nacharbeit gefunden habe. Es sei dem Beschwerdeführer zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt gewesen, dass die Umsatzsteuer - in geschätzter Höhe - selbst dann zeitgerecht, nämlich nach Auftragserfüllung zu entrichten sei, wenn ein Unternehmen aus faktischen Gründen gar nicht in der Lage sei, eine Abrechnung zu erstellen, aus der sich die Mehrwertsteuerschuld ergebe. Es sei dem Beschwerdeführer dieses Wissen erst anlässlich der steuerlichen Betriebsprüfung vermittelt worden. Der dem Beschwerdeführer vom Spruchsenat gemachte Vorwurf, von sich aus die entsprechenden Erdbewegungen nicht registriert zu haben, sehe daran vorbei, dass der Beschwerdeführer gerade hiezu nicht in der Lage gewesen sei, weil ihm das entsprechend geschulte Personal gefehlt habe und er den Großauftrag für das Unternehmen nur im Vertrauen auf die Unterstützung durch die Firma K. habe annehmen können. Dass ihm aus der von ihm verzögerten Abrechnung ein finanzstrafrechtlicher Vorwurf gemacht werden könne, habe der Beschwerdeführer zum damaligen Zeitraum nicht gewusst. Es möge dabei auch berücksichtigt werden, dass die nicht abgerechneten und daher noch

nicht schlussgerechneten Bauvorhaben des Unternehmens jeweils Gegenstand der Jahresabschlussbesprechung mit dem Steuerberater gewesen seien, ohne dass dem Beschwerdeführer aus diesem Anlass ein Hinweis darauf gegeben worden sei, dass sein Unternehmen umsatzsteuerrechtlich nicht korrekt vorgegangen wäre.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers ab. Den Einwänden des Beschwerdeführers gegen den Schulterspruch sei im Einklang mit dem Spruchsenat entgegen zu halten, dass eine entsprechend eigenständige Erfassung unternehmenseigener Leistung (schon aus betriebswirtschaftlich-kalkulatorischer Sicht) eine fundamentale Verpflichtung verantwortungsbewusster kaufmännischer Gebarung darstelle, deren Verletzung insbesondere dann sämtliche Komponenten strafbarer Fahrlässigkeit erfülle, wenn wie im vorliegenden Fall ein Vertrauen in nicht einmal schriftlich festgelegte Zusagen eines Geschäftspartners wegen dessen evident praktizierter Unzuverlässigkeit jedweder tragfähigen Grundlage entbehre.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist nach der Bestimmung des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG u.a. dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden.

Fahrlässig handelt nach § 8 Abs. 2 FinStrG, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könnte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Nach § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

§ 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1972 bestimmt, dass die Umsatzsteuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates entsteht, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Nach § 21 Abs. 4 UStG 1972 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.

Gegenstand des gegenüber dem Beschwerdeführer im angefochtenen Bescheid aufrecht erhaltenen Schuldvorwurfs ist die fahrlässige Verkürzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1986 durch eine der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht entsprechende Einbringung einer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1986, die deswegen unrichtig war, weil sie die im Jahr 1986 entstandene Umsatzsteuerschuld aus den der Firma K. vom Unternehmen des Beschwerdeführers erbrachten Leistungen nicht erfasst hatte.

In der Beschwerde werden die Umstände dargestellt, welche den Beschwerdeführer am Legen einer Schlussrechnung zeitnah zum Abschluss der Arbeiten seines Unternehmens für die Firma K. gehindert hätten. Wäre die belangte Behörde auf das Sachvorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsstrafverfahren über diese Umstände eingegangen, hätte sie erkennen müssen, dass das gesamte Bauvorhaben, an welchem das Unternehmen des Beschwerdeführers als Subunternehmer beteiligt gewesen sei, noch nicht fertig gestellt und daher auch für die Firma K. noch nicht abrechnungsreif gewesen sei. Sei aber eine Ausmaßermittlung erst im Zusammenhang mit der Gesamtherstellung des Projektes möglich gewesen, dann könne von einer verspäteten Abrechnung nicht mehr die Rede sein, meint der Beschwerdeführer. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde habe der Beschwerdeführer bis zuletzt darauf vertrauen müssen, dass ihm nach Abschluss des Gesamtwerkes die Ausmaßzahlen bekannt gegeben

würden. Eine vor diesem Zeitpunkt vorgenommene Abrechnung durch das Unternehmen des Beschwerdeführers wäre nicht nur unrichtig, sondern nach der Argumentation des Auftraggebers, der Firma K., auch gar nicht fällig gewesen. Habe die Firma K. gegenüber dem Unternehmen des Beschwerdeführers einen Preisnachlass von 15 % für die versprochene Leistung ausverhandelt, die Grundlagen einer ordnungsgemäßen Abrechnung durch das Unternehmen des Beschwerdeführers bereit zu stellen, dann habe der Beschwerdeführer auch darauf vertrauen dürfen, den mit der Erstellung der Abrechnungsunterlagen verbundenen Aufwand nicht mehr selbst tragen zu müssen. Das Verschulden am Verzug mit der Schlussrechnung könne nicht dem Beschwerdeführer angelastet werden. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer nach wiederholten Urgenzen von der Firma K. die Pläne schließlich doch erhalten.

Dieses Vorbringen geht, so einsichtig es auch anmutet, am Kern der Sache deswegen vorbei, weil dem Beschwerdeführer nicht verspätete Rechnungslegung an seinen Auftraggeber, sondern das Unterlassen einer Erfassung seiner Umsatzsteuerschuld in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1986 zum Vorwurf gemacht wurde. Die Umsatzsteuerschuld aus den vom Unternehmen des Beschwerdeführers der Firma K. erbrachten Leistungen aber war nach der Bestimmung des § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1972 jedenfalls im Jahre 1986 entstanden, weil die Leistungen des Unternehmens des Beschwerdeführers in diesem Jahr abgeschlossen worden waren, ohne dass dem Legen einer Schlussrechnung oder den Gründen für das Unterbleiben einer Rechnungslegung in diesem Jahr rechtlich Bedeutung zukommen konnte (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. März 1998, Slg. N.F. Nr. 7260/F, vom 24. April 1996, Slg. N.F. Nr. 7090/F, vom 24. Oktober 1995, 91/14/0190, und vom 7. Mai 1990, 89/15/0028).

War die Umsatzsteuerschuld aus den vom Unternehmen des Beschwerdeführers der Firma K. erbrachten und im Jahre 1986 abgeschlossenen Leistungen im Jahr 1986 aber nun einmal entstanden, dann wurde mit einer für das Jahr 1986 erstatteten Umsatzsteuererklärung, welche eine Umsatzsteuerschuld des Unternehmens des Beschwerdeführers aus den erbrachten Leistungen nicht erfasste, die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und durch die unstrittig erklärungsgemäß bescheidmäßig festgesetzte Umsatzsteuer für das Jahr 1986 die betroffene Abgabe im Sinne des § 33 Abs. 3 lit. a i.V.m. § 34 Abs. 1 FinStrG verkürzt. Dass dem Beschwerdeführer aus den von ihm vorgetragenen Gründen, die ihn am Legen einer Schlussrechnung für die erbrachten Leistungen im zeitnahen Bereich ihres Abschlusses gehindert hatten, im Zeitpunkt der Erstattung der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 1986 die genaue Höhe der entstandenen Umsatzsteuerschuld nicht bekannt war, rechtfertigte einen schätzungsweisen Ansatz der diesbezüglichen Umsatzsteuerschuld in seiner Abgabenerklärung (siehe Ruppe, UStG 1994, § 19 Tz 45, zur vergleichbaren Gesetzeslage nach dem UStG 1994), erlaubte dem Beschwerdeführer aber nicht, die rechtlich entstandene Umsatzsteuerschuld in der Umsatzsteuererklärung für das betroffene Jahr überhaupt nicht zu erfassen.

Mit dem Vorbringen, zu einer Eigenschätzung der Besteuerungsgrundlage und der Abgabe habe sich der Beschwerdeführer deswegen nicht veranlasst gesehen, weil ihm damals die Verpflichtung zur Umsatzsteuerabfuhr nach Auftragserfüllung und nicht erst nach Rechnungslegung nicht bekannt gewesen sei, macht der Beschwerdeführer der Sache nach das Vorliegen eines schuldausschließenden Rechtsirrtums im Sinn des § 9 FinStrG geltend. Der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Irrtum über das Entstehen der Umsatzsteuerpflicht seines Unternehmens nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1972 und seine daraus resultierende Obliegenheit, die nach Lage des Falles ihrer Höhe nach nicht genau bezifferbare Umsatzsteuerschuld in der Abgabenerklärung schätzungsweise anzusetzen, kann aber nicht als entschuldbar angesehen werden. Die Unkenntnis eines Gesetzes kann nur dann als unverschuldet angesehen werden, wenn jemandem die Verwaltungsvorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist (vgl. die bei Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Tz 17 zu § 9 FinStrG angeführten Nachweise). Der Geschäftsführer eines Unternehmens, welches gewerbsmäßig umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt, muss wissen, zu welchem Zeitpunkt die Umsatzsteuerpflicht seines Unternehmens für abgeschlossene Leistungen entsteht, und was er zu tun hat, wenn ihm die genaue Höhe der entstandenen Umsatzsteuerschuld noch nicht bezifferbar erscheint. Auch dieses Beschwerdevorbringen zeigt eine Rechtswidrigkeit des Spruches des angefochtenen Bescheides demnach nicht erfolgreich auf. Auch der Hinweis auf die zuverlässige und erfahrene Buchhaltungskraft kann das dem Beschwerdeführer als Geschäftsführer der A. Ges.m.b.H & Co KG anzulastende Verschulden an der Unrichtigkeit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1986 nicht entkräften, weil der Beschwerdeführer die ihn als Geschäftsführer seines Unternehmens treffende Verantwortung zur Erstattung richtiger und vollständiger Abgabenerklärungen in eigener Prüfung der ihm bekannten Sachverhalte wahrnehmen musste. Soweit die Beschwerde schließlich noch vorträgt, dass dem Beschwerdeführer ein finanzstrafrechtlich relevantes

Verhalten niemals bewusst gewesen sei, ist dem zu erwideren, dass die dem Beschwerdeführer im angefochtenen Bescheid angelastete Schuldform der Fahrlässigkeit in ihrer gesetzlichen Definition durch § 8 Abs. 2 Satz 1 FinStrG gerade dadurch gekennzeichnet ist, dass der Täter es nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Die Beschwerde war demnach gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 18. Juli 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1997130156.X00

Im RIS seit

19.12.2001

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