jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/9/22 96/15/0202

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.09.2000

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
24/01 Strafgesetzbuch;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §45 Abs3;
BAO §188;
BAO §21 Abs1;
EStG 1972 §18 Abs1 Z4;
EStG 1972 §2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1988 §2;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
FinStrG §115;
FinStrG §157;
FinStrG §158;
FinStrG §23 Abs2;
FinStrG §33 Abs1;
FinStrG §8 Abs1;
FinStrG §98 Abs3;
StGB §34 Z18;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Sulyok und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des MG in W, vertreten durch Dr. Manfred Ainedter und Dr. Friedrich Trappel, Rechtsanwälte in 1020 Wien, Taborstraße 24a, gegen den Bescheid der

Finanzlandesdirektion für Salzburg als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz (Berufungssenat) vom 27. Juni 1996, Zl. 16/13/2-GA6-ZoW/96, betreffend Abgabenhinterziehung, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Steuerberater, wies in seiner Einkommensteuererklärung des Jahres 1986 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 750.000,-- aus, zugewiesen aus einer Gesellschaftsbeteiligung an der Wohnungseigentum-Bautreuhand-Hausanteilschein GmbH & Co KG, Serie X (in der Folge: Serie X). In der Einkommensteuererklärung des Jahres 1987 setzte er einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 1,100.000,-- an, zugewiesen aus einer Beteiligung an der GBG-Gesellschaftsbeteiligungs-GmbH & Co Leasing OHG, Serie 30 (in der Folge: Serie 30) als atypischer Stiller Gesellschafter. Die Veranlagung erfolgte jeweils antragsgemäß.

Mittels zweier als Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG bezeichneter Schreiben vom 21. Dezember 1989 teilte die Kanzlei der Wirtschaftstreuhänder G & G dem für die Veranlagung der Einkommensteuer zuständigen Finanzamt für den 3. und 11. Wiener Gemeindebezirk mit, dass beim Beschwerdeführer die Voraussetzungen für die Geltendmachung der genannten Einkünfte infolge unrichtiger Tatsachendarstellungen nicht gegeben seien, weil die Einzahlung der Beteiligungssumme niemals vorgenommen worden sei. Die Abgabenbehörde nahm nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung das Veranlagungsverfahren wieder auf und erließ berichtigte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1986 und 1987 ohne Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Gewerbebetrieb.

Über Aufforderung der Finanzstrafbehörde vom 27. Dezember 1989 (Serie 30) und vom 28. Dezember 1989 (Serie X) zu diesen Sachverhalten Stellung zu nehmen, verwies der Beschwerdeführer auf die genannten Selbstanzeigen.

Mit Bescheid vom 11. Mai 1994 leitete das Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 leg. cit. ein, weil der Verdacht bestehe, dass der Beschwerdeführer vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes für den 3. und 11. Wiener Gemeindebezirk unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1986 und 1987 (Geltendmachung ungerechtfertigter negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1986 in Höhe von S 750.000,-- und eines Verlustes aus Gewerbebetrieb 1987 in Höhe von S 1,100.000,--) Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen waren, und zwar Einkommensteuer 1986 in Höhe von S 427.661,-- und 1987 in Höhe von S 515.417,-- verkürzt habe.

In der dagegen erhobenen Administrativbeschwerde wurde u.a. die örtliche Unzuständigkeit des Finanzamtes Salzburg-Stadt eingewendet.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde als unbegründet ab, sie erachtete die Zuständigkeit des Finanzamtes Salzburg-Stadt gemäß § 58 Abs. 1 lit. f FinStrG als gegeben.

Mit dem Erkenntnis des Spruchsenates des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 4. Dezember 1995 wurde der Beschwerdeführer für schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes für den 3. und 11. Wiener Gemeindebezirk fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1986 und 1987 (Ansatz ungerechtfertigter negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1986 in Höhe von S 750.000,-- und eines Verlustes aus Gewerbetrieb 1987 in Höhe von S 1,1 Mio.) Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen gewesen seien, und zwar Einkommensteuer 1986 in Höhe von S 427.661,-- und 1987 in Höhe von S 515.417,--, verkürzt und dadurch das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen. Er werde hiefür nach § 34 leg. cit. zu einer Geldstrafe in Höhe von S 700.000,-- (Ersatzfreiheitsstrafe 10 Wochen) verurteilt. Die Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm zusätzlich zum eingangs dargestellten Sachverhalt Folgendes als erwiesen an:

Der 1951 geborene Beschwerdeführer sei finanzstrafrechtlich unbescholten. Er betreibe gemeinsam mit seinem Bruder seit 1980 eine Steuerberatungskanzlei. Diese hätten sie ab diesem Zeitpunkt von ihrem Vater Friedrich, der im September 1989 verstorben sei, übernommen. Der Beschwerdeführer sei verheiratet und für 3 Kinder sorgepflichtig. Er verfüge über Realitätenbesitz und verdiene monatlich zumindest S 60.000,-- netto.

Die Steuerberatungskanzlei G. habe praktisch von Anbeginn an u. a. auch die steuerlichen Belange des sog. Salzburger Komplexes betreut, worunter der IMMAG-WEB-Komplex zu verstehen sei. Konkret zuständig für diesen Bereich sei dabei zunächst Friedrich G. als verantwortlicher Steuerberater und ab 1980 gleichsam als Konsulent der Steuerberatungskanzlei G. und G. gewesen. Darüber hinaus sei auch der Bruder des Beschwerdeführers für den Salzburger Komplex tätig gewesen, während der Beschwerdeführer selbst in diesem Umfeld keinerlei Tätigkeit entfaltet habe und auch mit den dort praktizierten Steuer- und gesellschaftsrechtlichen Belangen im Einzelnen nicht vertraut gewesen sei.

Im Jahr 1986 habe der Beschwerdeführer eine Beteiligung an der Wohnungseigentum-Bautreuhand-Hausanteilschein GmbH & Co KG (Serie X) in Höhe von S 750.000,-- und im Jahr 1987 eine Beteiligung an der GBG-Gesellschaftsbeteiligungs GmbH & Co Leasing OHG (Serie 30) in Höhe von S 1,1 Mio. gezeichnet. Diese Zeichnungsscheine hätten die Verpflichtung zur Zahlung des Ausgabepreises binnen drei Wochen ab Zeichnung und die Feststellung enthalten, dass keine über die konkreten Beteiligungsverträge hinausgehenden Zusagen (von welcher Seite auch immer) gemacht worden seien. Obwohl von Seiten des Beschwerdeführers keinerlei Zahlungen auf diese Beteiligungen erbracht worden seien, sei ihm von Seiten der Beteiligungsunternehmen Serie X und Serie 30 jeweils der Eingang des Ausgabepreises bestätigt worden. Der Beschwerdeführer habe im Zusammenhang mit der Zeichnung dieser Beteiligungen auf sämtliche Rechte aus den Beteiligungen, insbesondere auf die Ausübung des jährlichen Entnahmerechtes sowie auf ein Auseinandersetzungsguthaben verzichtet.

Etwa zur gleichen Zeit sei es zur Abschichtung von Gesellschaftern an der Wohnungs-Bautreuhand-Hausanteilschein GmbH, die Beteiligungen an drei Touristikbetrieben gehalten habe, gekommen. Bei diesen abgeschichteten Gesellschaftern, zu denen auch der Beschwerdeführer gehört habe, habe es sich praktisch ausschließlich um Klienten der Steuerberatungskanzlei G & G gehandelt. Zu einer ähnlichen Abschichtung sei es außerdem bei Beteiligungen an der Pannonia KG-Alt gekommen, wo der Beschwerdeführer ebenfalls Gesellschafter gewesen sei. Die Abschichtungen seien durch die Konzentra-AG abgewickelt worden. Von den meisten dieser abgeschichteten Gesellschafter seien Beteiligungen an den Serien X und 30 gezeichnet worden. Auch von diesen Personen seien jedoch keinerlei Einzahlungen erfolgt. Im Zusammenhang mit der Abschichtung dieser Gesellschafter und der Zeichnung der Beteiligungen an den Serien X und 30 seien von der Konzentra-AG an die Serien X und 30 im Zuge gleichsam eines Geldkarussells jeweils zu den Bilanzstichtagen dieser Gesellschaften "zig" Millionenbeträge ohne nähere Widmung überwiesen, von den genannten Serien eigenmächtig auf die Verrechnungskonten der Zeichnungsberechtigten gebucht und kurz darauf im Rahmen des IMMAG-WEG-Komplexes weiter überwiesen worden. Die Beteiligungen der abgeschichteten Gesellschafter an den erwähnten Touristik-Betrieben und an der Pannonia KG-Alt seien zum Zeitpunkt der Abschichtung praktisch wertlos gewesen.

Trotz des Umstandes, dass von Seiten des Beschwerdeführers keine Einzahlungen auf die gezeichneten Beteiligungen erfolgt seien, seien in seinen Einkommensteuererklärungen für 1986 und 1987 die aus dem Spruch ersichtlichen Verluste angesetzt worden, wodurch es zu einer Verkürzung von Abgaben in der ebenfalls aus dem Spruch ersichtlichen Höhe gekommen sei. In der Familie des Beschwerdeführers sei es üblich gewesen, dass vom Vater Friedrich die finanziellen Transaktionen auch der übrigen Familienmitglieder im Wesentlichen kontrolliert und gesteuert worden seien. Es sei durchaus üblich gewesen, dass von Friedrich seinen Söhnen Verträge, Beteiligungen und dergleichen zur Unterfertigung (auch ohne nähere Erklärung) vorgelegt worden seien. Es könne dabei nicht ausgeschlossen werden, dass dies auch bei den beiden gegenständlichen Zeichnungen des Beschwerdeführers der Fall gewesen sei. Da der Beschwerdeführer mit dem sog. Salzburger Komplex nicht mehr befasst gewesen sei, könne nicht festgestellt werden, dass ihm bewusst gewesen wäre, dass trotz der Zeichnungen und Verpflichtungserklärungen keinerlei Einzahlungen erfolgen sollten. Der Beschwerdeführer habe sich in weiterer Folge um die gesamte Angelegenheit nicht mehr weiter gekümmert.

Nach dem Zerfall des IMMAG-WEG-Komplexes im Sommer 1989 hätten sowohl die Abgabenbehörden als auch die Staatsanwaltschaft Salzburg durch das Landesgericht Salzburg Verfolgungshandlungen gegen verschiedene Personen wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG im Zusammenhang mit den

gegenständlichen Beteiligungen eingeleitet. Es sei davon ausgegangen worden, dass es sich bei diesen Beteiligungen um Scheinbeteiligungen der Zeichner gehandelt habe. In diesem Zusammenhang sei am 29. November 1989 die Anzeige erstattet und am 4. Dezember 1989 die Voruntersuchung eingeleitet worden.

Beim Beschwerdeführer habe bereits am 17. Oktober 1989 eine Betriebsprüfung begonnen, die von B. geleitet und von W. und M. durchgeführt worden sei. Am 15. Dezember 1989 sei es zu einer von W. verfassten Niederschrift über die Schlussbesprechung gekommen, anlässlich welcher festgehalten worden sei, dass die Beteiligungen an den Serien X und 30 "mit 0 festgesetzt" werden. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass den Prüfern bereits eine Woche früher mündlich mitgeteilt worden sei, dass in diesem Belang eine "Nullfestsetzung" stattfinden solle. Allerdings seien zu keinem Zeitpunkt den Prüfern gegenüber die konkreten Gründe dargelegt worden, weshalb eine Nullfestsetzung erfolgen solle. Am 21. Dezember 1989 habe der Beschwerdeführer hinsichtlich beider Beteiligungen eine schriftliche Selbstanzeige erstattet und diese zusammengefasst damit begründet, dass eine Beteiligung gar nicht vorliege, weil Einzahlungen niemals erfolgt seien. In dem am 31. Jänner 1990 von M. verfassten Schlussbericht über die Betriebsprüfung werde zu TZ 11 und 12 auf Selbstanzeigen verwiesen, wobei allerdings nicht feststellbar ist, ob damit die Mitteilung während der Betriebsprüfung über die Nullfestsetzung oder die schriftlichen Selbstanzeigen vom 21. Dezember 1989 gemeint seien.

Im Jahr 1994 sei der Bruder des Beschwerdeführers an W. mit dem Ersuchen herangetreten, in den Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer eine Sachverhaltsdarstellung einzulegen, welche vom Bruder des Beschwerdeführers verfasst und mit 7. Dezember 1989 datiert worden sei. Dabei handle es sich um die Mitteilung, dass nicht der Beschwerdeführer das Kapital eingezahlt habe, sondern die Zeichnung vielmehr durch Friedrich G. durchgeführt worden sei. Gleichzeitig sei in diesem Schreiben um Nullfestsetzung ersucht worden. Diese Sachverhaltsdarstellung sei von W. nachträglich im Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung unter Seite 64a einjournalisiert worden, wobei beim Lesen des Arbeitsbogens der Eindruck entstehe, diese Sachverhaltsdarstellung sei tatsächlich bereits am 7. Dezember 1989 anlässlich der Betriebsprüfung überreicht worden. Einen entsprechenden Eingangsvermerk mit Datum 1994 habe W. unterlassen. Es sei im Zuge dieses Verfahrens nicht feststellbar, welche Gründe W. für diese fehlerhafte Einjournalisierung gehabt habe.

Im Rahmen der Beweiswürdigung führte der Spruchsenat aus, er habe seine Feststellungen nicht nur auf die Erhebungen der Abgabenbehörde, sondern auch auf wesentliche Bestandteile aus dem Haupt-IMMAG-WEB-Verfahren des Landesgerichtes Salzburg und auf die Aussagen des Beschwerdeführers und seines Bruders Georg anlässlich der mündlichen Verhandlung gestützt. Die Verantwortung des Beschwerdeführers, die Zeichnungen an den Serien X und 30 seien über die Konzentra-AG im Tauschwege gegen die Abschichtung aus den Pannonia-Beteiligungen erfolgt, werde als Schutzbehauptung erachtet, weil weder die erfolgten Geldflüsse im IMMAG-WEB-Bereich noch die vorgelegten Zeichnungsscheine und Abschichtungsverträge einen derartigen Schluss zuließen. Daran könne auch die so genannte G-Liste mit ihrer Gegenüberstellung der Abschichtungen und der Zeichnungen an der Serie X nichts ändern, weil diese Liste zu irgendeinem Zeitpunkt entstanden sein konnte. Die Feststellungen im Zusammenhang mit den Geldflüssen ergäben sich aus den Betriebsprüfungsberichten betreffend die Serien X und 30, an deren Richtigkeit zu zweifeln der Senat keinen Anlass habe.

Die Feststellungen im Zusammenhang mit den erfolgten Selbstanzeigen ergäben sich einerseits aus der Aktenlage und andererseits aus den Aussagen des Zeugen W.

Betreffend die Vorfälle anlässlich der Zeichnung der Beteiligungen durch den Beschwerdeführer und den Einfluss bzw. das Verhalten seines Vaters stütze sich der Senat auf die Verantwortung des Beschwerdeführers und die Aussagen seines als Zeugen einvernommenen Bruders. Dass dem Beschwerdeführer bewusst gewesen sei, dass gleichsam eine Scheinbeteiligung gezeichnet und eine Einzahlung tatsächlich nie vorgenommen werden sollte, möge zwar möglicherweise durch das Naheverhältnis des Beschwerdeführers zum sog. IMMAG-WEB-Komplex und seine Familienzugehörigkeit mit seinem Bruder Georg und seinem Vater Friedrich indiziert sein, habe aber nicht mit hinreichender Sicherheit und einer jeden Zweifel ausschließenden Gewissheit festgestellt werden können.

Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung führte der Spruchsenat aus, mit Einleitung von Verfolgungshandlungen gegen Mitbeteiligte Ende November / Anfang Dezember 1989 sei die Frist für Selbstanzeigen abgelaufen. Es erscheine im Hinblick auf die Einleitung der Voruntersuchung am 4. Dezember 1989 daher rechtlich unbedeutend, ob eine Selbstanzeige bereits am 7. Dezember 1989 oder am 15. Dezember 1989 oder erst am 21. Dezember 1989 erfolgt sei,

wobei sämtliche verspätet gewesen seien. Selbst wenn man aber davon ausgehe, dass bereits anlässlich der Schlussbesprechung oder einige Tage davor gegenüber den Betriebsprüfern geäußert worden sei, dass die Beteiligungen auf Null zu stellen wären, würde dies - abgesehen vom zeitlichen Moment - nichts daran ändern, dass es sich dabei nicht um eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG gehandelt habe (fehlendes Substrat).

Hinsichtlich der erfolgten Beteiligungen sei entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers davon auszugehen, dass aus steuerlichen Gründen hier ein Geschäft vorgetäuscht worden sei (Scheinbeteiligung), weil einerseits die Pannonia-Beteiligungen, die Gegenstand des Tauschhandels gewesen sein sollten, praktisch wertlos gewesen seien und darüber hinaus von Seiten des Beschwerdeführers anlässlich der Zeichnung bestätigt worden sei, dass keinerlei Zusatzabsprachen getroffen worden seien, sohin auch keine Tauschabrede. Dass es sich außerdem nicht um echte Beteiligung gehandelt habe, ergebe sich auch daraus, dass der Beschwerdeführer anlässlich der Zeichnung der Beteiligungen auf sämtliche Rechte und Ansprüche verzichtet habe, insbesondere auch auf ein Auseinandersetzungsguthaben. Damit erscheine evident, dass es letztlich lediglich um die Ansetzung von Verlusten gegangen sei. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass trotz der entgegenstehenden Bestätigungen der Serien X und 30 tatsächlich keine Zahlungen erfolgt seien, weil dies einerseits vom Beschwerdeführers selbst in seinen Selbstanzeigen angegeben worden sei und darüber hinaus von der Konzentra-AG den Serien X und 30 lediglich Pauschalbeträge ohne nähere Widmung überwiesen und in diesen Serien letztlich nach eigenem Gutdünken auf einzelne Gesellschafter aufgeteilt worden seien.

Der Beschwerdeführer habe in objektiver Hinsicht das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 FinStrG erfüllt. Dies gelte auch für die subjektive Tatseite, weil der Beschwerdeführer möglicherweise zwar unter den Einfluss seines Vaters gestanden sei und nähere Informationen über die gezeichneten Beteiligungen nicht gehabt habe, er aber andererseits auf Grund seines Berufes als Steuerberater besonders verpflichtet gewesen wäre, für die Durchführung dieser Beteiligungen Sorge zu tragen, also konkret Einzahlungen vorzunehmen. Dadurch, dass er dies nicht getan habe, habe er es ermöglicht, dass durch sein Verhalten (Zeichnung der Beteiligungen, Nichtbezahlung des Ausgabepreises, Ansätzen in den Einkommensteuererklärungen) es zu einer Verkürzung der Abgaben in der aus dem Spruch ersichtlichen Höhe gekommen sei.

Bei der Strafzumessung sei als mildernd Unbescholtenheit und die erfolgte Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen kein Umstand anzunehmen gewesen. In Anbetracht der sehr guten Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers und des Umstandes, dass ihm im Hinblick auf seinen Beruf als Steuerberater eine erhöhte Verantwortung treffe, was im Rahmen der Generalprävention zu berücksichtigen gewesen sei, sei die ausgemessene Geldstrafe tat- und schuldangemessen.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz erhob der Amtsbeauftragte Berufung mit dem Begehren, den Beschwerdeführer der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig zu erkennen und nach § 33 Abs. 5 leg. cit. zu bestrafen. Der Beschwerdeführer erhob Berufung hinsichtlich der Höhe der über ihn verhängten Geldstrafe.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Amtsbeauftragten Folge, hob das Erkenntnis des Spruchsenates erster Instanz auf und erkannte in der Sache wie folgt zu Recht: Der Beschwerdeführer sei schuldig, er habe im Bereich des Finanzamtes für den 3. und 11. Wiener Gemeindebezirk vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1986 und 1987 (Ansatz ungerechtfertigter negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1986 in der Höhe von S 750.000,-- und eines Verlustes aus Gewerbebetrieb 1987 in der Höhe von S 1,1 Mio.) Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen gewesen seien, und zwar Einkommensteuer 1986 in der Höhe von S 427.671,-- und 1987 in der Höhe von S 515.417,-- verkürzt; er habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz begangen. Es werde nach § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von S 700.000,-- (Ersatzfreiheitsstrafe 10 Wochen) verhängt. Der Beschwerdeführer wurde mit seiner Berufung auf diese Entscheidung verwiesen.

In der Begründung dieses Bescheides wurde das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz wortgetreu wiedergegeben und nach Darstellung der Berufung des Amtsbeauftragten Folgendes ausgeführt:

Die Verantwortung des seit 1980 als selbstständiger Steuerberater tätigen Beschwerdeführers, er habe ohne sich

näher zu erkundigen, seinem Vater voll vertraut, sei nicht nur völlig unglaubwürdig, sondern auch lebensfremd. Der Vater des Beschwerdeführers sei seit 1980 in der Kanzlei des Beschwerdeführers lediglich als Konsulent tätig geworden und habe nach den bisher vorliegenden Ermittlungsergebnissen der Finanzbehörde einen groß angelegten Steuerbetrug mit mehreren Beteiligten initiiert. Es sei daher mit Sicherheit auszuschließen, dass der Vater den Beschwerdeführer, welcher für die Transaktionen als verantwortlicher Steuerberater nach außen hin die volle Verantwortung habe übernehmen müssen, nicht im Geringsten informiert habe. Es sei auf Grund der gesamten vorliegenden Beweisergebnisse mit Sicherheit davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer über die Vorgänge und die Folgen dieses Geschäftes von seinem Vater tatsächlich informiert gewesen sei. Wichtigstes Indiz dafür sei, dass der Beschwerdeführer sich mit der Unterfertigung der Zeichnungsscheine verpflichtet habe, den Ausgabepreis binnen drei Wochen nach Zeichnung einzubezahlen und außerdem fixiert sei, dass keine über die konkreten Beteiligungsverträge hinausgehenden Zusagen von welcher Seite auch immer gemacht worden seien. Die Aufforderung zum Verzicht auf Ausschüttung und Auseinandersetzungsguthaben sei für den Beschwerdeführer ebenfalls ein klarer Hinweis darauf, dass eine echte Beteiligung an den gegenständlichen Gesellschaften nicht beabsichtigt gewesen sei und ihm nur ein steuerlicher Vorteil einer Verlustzuweisung ohne jedes Risiko habe zukommen sollen. An der Pannonia-Beteiligung sei auffällig, dass der aus diesem Gesellschaftsanteil zugewiesene Verlust von mehr als dem 1,5-fachen der Zeichnungssumme dem Beschwerdeführer bereits in den früheren Jahren steuerlich zugute gekommen sei und die Beteiligung mit einem negativen Gesamtkapital von S 161.860,99 sodann mit Vertrag vom 10. September 1986 an die Konzentra-AG um S 1,-- veräußert worden sei. Die abgabenrechtliche Offenlegung dieser Vorgänge sei niemals erfolgt. Der Beschwerdeführer habe sich damit nicht nur von der Auffüllungsverpflichtung des negativen Kapitalkontos befreit, sondern auch noch eine Beteiligung in der Höhe von S 200.000,-- im Tauschwege erworben, um daraus wiederum Werbungskostenüberschüsse in dieser Höhe steuerlich geltend machen zu können. Es sei geradezu lebensfremd, wenn man davon ausgehe, dass der Beschwerdeführer gerade als Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater nicht klar erkannt hätte, dass ihm damit ohne eigenen finanziellen Aufwand ein nicht gerechtfertigter steuerlicher Vorteil zukommen würde, was vorsätzliches Handeln eindeutig indiziere. Einem mehrere Jahre selbstständig tätigen Steuerberater seien Begriffe wie das Wesen der Verlustbeteiligung, der Nachschussverpflichtung und durch Unterschrift eingegangene Verpflichtungen so klar, dass hier von einem fahrlässigen Handeln nicht mehr gesprochen werden könne. Wenn man auch noch den Kunden der Steuerberatungskanzlei G. zugute halten könne, auf diese Beratung der Steuerkanzlei vertraut zu haben, so könne dies keinesfalls dem Steuerberater selbst zugute gehalten werden. Es sei auszuschließen, dass der Vater des Beschwerdeführers den offensichtlich lang vorbereiteten und durch Jahre hindurch praktizierten Steuerbetrug nicht seinem Sohn geoffenbart habe. Ebenso sei auszuschließen, dass sich der Beschuldigte somit im Wissen um diese Umstände damit nicht billigend abgefunden habe. Die Handlungsweise des Beschwerdeführers sei daher nicht als fahrlässig, sondern als vorsätzlich zu qualifizieren. Eine Erhöhung der bereits wegen Fahrlässigkeit verhängten Geldstrafe von S 700.000,-- erscheine trotz des erhöhten Strafrahmens nicht notwendig. Sie entspreche nunmehr dem Tatbestand der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung. Der Beschwerdeführer sei mit seiner die Herabsetzung der Geldstrafe begehrenden Berufung auf diese Entscheidung zu verweisen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde mit dem Begehren, ihn kostenpflichtig aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer macht die Unzuständigkeit der belangten Behörde geltend. Er meint, das Finanzamt Salzburg Stadt sei nicht als das zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschrift zuständige Finanzamt anzusehen. Darüber hinaus rügt er das Fehlen der für die Beurteilung der Zuständigkeitsfrage erforderlichen Sachverhaltselemente.

Dem ist entgegenzuhalten, dass bereits im Einleitungsbescheid Ausführungen zur Zuständigkeit des Finanzamtes Salzburg Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vorgenommen wurden. Der Beschwerdeführer hat den Einleitungsbescheid eben wegen der Annahme der Zuständigkeit des Finanzamtes Salzburg Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz bekämpft. Sein Rechtsmittel wurde abgewiesen. Die Entscheidung darüber erwuchs in Rechtskraft. Im Verfahren vor dem Spruchsenat beim Finanzamt als auch bei der belangten Behörde wurde die Frage der Zuständigkeit nicht mehr erörtert. Aus dem Spruch und der Begründung der Straferkenntnisse lassen sich die Sachverhaltselemente zur Beurteilung der Zuständigkeit zwar nicht abschließend entnehmen, jedoch aus dem

gesamten Akteninhalt. Ausgehend davon ist die Zuständigkeit der belangten Behörde gegeben; zur näheren Begründung genügt es, gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die hg. Erkenntnisse vom 23. Februar 1994,93/15/0155, und vom 6. April 1995, 94/15/0206, zu verweisen, denen vergleichbare Sachverhalte zu Grunde lagen.

Im Rahmen der geltend gemachten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führt der Beschwerdeführer aus, die belangte Behörde hätte auf Grund der Aussage des Prüfers M. feststellen müssen, dass die Selbstanzeige mündlich bereits eine oder zwei Wochen vor dem 15. Dezember 1989 erstattet worden sei. Diese Feststellung sei deswegen von Relevanz, weil die maßgebliche Verfolgungshandlung am 4. Dezember 1989 erfolgt sei. Die belangte Behörde hätte von einer zwei Wochen vor dem 15. Dezember 1989 erstatteten Selbstanzeige ausgehen müssen, die sodann rechtzeitig gewesen sei.

Mit diesen Ausführungen kann der Beschwerdeführer die Beweiswürdigung der Behörde nicht erschüttern. Die belangte Behörde ging in Übernahme der Feststellungen des Spruchsenates erster Instanz davon aus, dass es am 15. Dezember 1989 zu einer vom Prüfer W. verfassten Niederschrift über die Schlussbesprechung gekommen ist. Anlässlich dieser sei festgehalten worden, dass die Beteiligungen an den Serien X und 30 "mit Null festgesetzt" werden sollten. Es könne dabei allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass den Prüfern bereits eine Woche früher mündlich mitgeteilt worden sei, dass in diesem Belang eine "Nullfestsetzung" stattfinden sollte. Allerdings sei zu keinem Zeitpunkt den Prüfern gegenüber die konkreten Gründe dargelegt worden, weshalb eine Nullfestsetzung erfolgen sollte. Die Behörden stellten diesen Sachverhalt auf Grund der Angaben des Zeugen W. im Zusammenhang mit der Aktenlage fest. Da nach dem Akteninhalt die diesbezügliche Sachverhaltsdarstellung vom 7. Dezember 1989 stammt, kann die behördliche Feststellung nicht als unschlüssig angesehen werden. Im Zusammenhang mit dieser Datierung der Sachverhaltsdarstellung und der Angaben des Zeugen W. konnten die Behörden zutreffend die genannten Feststellungen treffen. Dass die Behörden den davon abweichenden vagen Angaben des Prüfers M., wonach die Sache mit dem Ansetzen der Beteiligungen mit Null entweder direkt anlässlich der Errichtung der Niederschrift vom 15. Dezember 1989 oder eine Woche oder zwei Wochen davor anlässlich einer Vorbesprechung gewesen sei, nicht folgten, ist folgerichtig und Ergebnis einer schlüssigen und unbedenklichen Beweiswürdigung.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die belangte Behörde hätte festgestellt, dass gleichzeitig mit der Zeichnung der Beteiligungen an den Serien X und 30 durch den Beschwerdeführer die Abschichtung des Beschwerdeführers aus Beteiligungen bei

drei Touristik-Betrieben und bei der Pannonia-KG-Alt erfolgt sei und dass in diesem Zusammenhang von der die Transaktion technisch durchführenden Konzentra-AG Zahlungen in Millionenhöhe an die Serie X und 30 erfolgt seien. Daraus folge die Richtigkeit der vom Beschwerdeführer von seinem Bruder behaupteten Tauschvorgänge. Die belangte Behörde hätte ihm daher keinesfalls anlasten dürfen, er habe negative Einkünfte bzw. Verluste aus nicht eingezahlten Beteiligungen geltend gemacht. Vielmehr hätte die Behörde von der vollen Einzahlung der Beteiligungen ausgehen müssen. In diesem Zusammenhang hätte die belangte Behörde auch den vom Beschwerdeführer ausdrücklich beantragten Zeugenbeweis der Vernehmung eines Steuerberaters durchführen müssen, welche im Auftrag des Masseverwalters betreffend die Serie X eine Bilanz erstellt und dabei zum Ergebnis gekommen sei, dass keine offenen Forderungen auf Einzahlungen der Beteiligungen bestehen.

Diesen Ausführungen ist Folgendes entgegenzuhalten. Einerseits übersieht der Beschwerdeführer, dass die Behörden die behauptete Verantwortung, die Zeichnungen an den Serien X und 30 seien über die Konzentra-AG im Tauschweg gegen die Abschichtung aus dem Pannonia-Beteiligungen erfolgt, mit näherer Begründung als Schutzbehauptung bezeichneten und daher eben nicht ihren Feststellungen zu Grunde legten. Soweit in der Beschwerde Gegenteiliges bloß behauptet wird, ist damit die diesbezügliche Beweiswürdigung nicht zu entkräften. Andererseits ist darauf hinzuweisen, dass der vom Beschwerdeführer angeführte Beweisantrag nur im erstinstanzlichen Strafverfahren gestellt worden ist, nicht jedoch in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde. Ein möglicher Verfahrensfehler der Behörde erster Instanz, kann aber nicht zur Aufhebung des angefochtenen letztinstanzlichen Bescheides führen (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 3. Auflage, 618).

Der Beschwerdeführer rügt weiters, die belangte Behörde habe nicht in einer nachprüfbaren Art und Weise dargelegt, wie sich der ihm spruchmäßig zur Last gelegte Betrag der Einkommensteuerverkürzung errechne.

Auch dazu ist der Beschwerdeführer darauf zu verweisen, dass er die Höhe des verkürzten Betrages nicht zum Gegenstand von Erörterungen im Verwaltungsverfahren gemacht hat. Auf die erstmals in der Beschwerde

vorgetragenen Rüge ist nicht einzugehen, weil kein Verfahrensmangel darin erblickt werden kann, dass die belangte Behörde dem Beschwerdeführer bekannt gegebene Umstände, die von ihm nicht bestritten wurden, ohne weitere Erörterung ihren Sachverhaltsfeststellungen zu Grunde legte (vgl. Oberndorfer, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit, Seite 174).

Der Beschwerdeführer wendet sich ausführlich dagegen, dass ihm die belangte Behörde vorsätzliches Handeln unterstellt hat. Er rügt, dass die belangte Behörde keine Tatsachenfeststellungen über sein eigenes Verhalten getroffen habe. Die belangte Behörde habe lediglich die Tatsachenfeststellungen des Spruchsenates erster Instanz übernommen. Demnach sei davon auszugehen, dass sein Vater den IMMAG-WEB-Komplex auch nach den Jahren 1980 als Konsulent betreut habe, zwar sein Bruder für den Salzburger Komplex tätig geworden sei, jedoch der Beschwerdeführer selbst in diesem Umfeld keinerlei Tätigkeit entfaltet habe und mit den dort praktizierten steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Belangen nicht vertraut gewesen sei, sowie dass dem Beschwerdeführer von seinem Vater die die Beteiligung betreffenden Urkunden ohne nähere Erklärung zur Unterfertigung vorgelegt worden seien und der Beschwerdeführer selbst sich um die gesamte Angelegenheit nicht weiter gekümmert habe. All dies hätte dazu geführt, dass die belangte Behörde den Beschwerdeführer keinesfalls Vorsatz hätte anlasten dürfen.

Auch diesen Ausführungen des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden. Bereits in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat beim Finanzamt Salzburg Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz am 4. Dezember 1995 legte der Amtsbeauftragte zahlreiche Urkunden vor, welche die Behörde in ihre Feststellungen und rechtlichen Erwägungen mit einbezog. Der Beschwerdeführer gab zu diesen Urkunden in der Verhandlung keine Erklärungen ab. Bereits der Spruchsenat beim Finanzamt Salzburg Stadt ging, wenngleich im Rahmen der rechtlichen Beurteilung, so doch als Sachverhaltsfeststellung davon aus, dass es sich nicht um echte Beteiligungen gehandelt habe, weil der Beschwerdeführer anlässlich der Zeichnung auf sämtliche Rechte und Ansprüche verzichtet habe. Damit erscheine evident, dass es letztlich lediglich um die Ansetzung von Verlusten gegangen ist. Die belangte Behörde hat nicht nur diese Feststellungen übernommen und hervorgehoben, sondern auch noch auf den Inhalt der Urkunden zur Pannonia-Beteiligung hingewiesen. Die belangte Behörde hat daraus die Feststellung getroffen, dass der Beschwerdeführer als Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater klar erkannt hat, dass ihm damit ohne eigenem finanziellen Aufwand ein nicht gerechtfertigter steuerlicher Vorteil zukommt. Den Schlussfolgerungen der Behörden, dass dem Beschwerdeführer in keiner Weise ein wirtschaftliches Risiko zugekommen ist, tritt der Beschwerdeführer gar nicht entgegen. Die Zurechnung von Einkünften hat aber gerade Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative zur Voraussetzung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1997, 15/15/0192). Eben weil der Beschwerdeführer eine Gestaltung gewählt hat, bei welcher ein wirtschaftliches Risiko ausgeschlossen ist und die zu ungerechtfertigten und steuerlich nicht anzuerkennenden Verlustzuweisungen führt, hat die belangte Behörde auf vorsätzliches Handeln geschlossen. Sie konnte dabei von der allgemeinen Erfahrung ausgehen, dass kein wirtschaftlich denkender Mensch annimmt, das Steuerrecht würde trotz des Ausschlusses der Möglichkeit einer wirtschaftlichen Vermögenseinbuße einkommensteuerrechtliche Verluste zubilligen (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1999, 97/15/0118, und vom 16. Dezember 1999, 97/15/0167). Die belangte Behörde konnte sohin davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer, der noch dazu Steuerberater ist, als wirtschaftlich denkender Mensch bei Ausschluss des Risikos nicht von der Zulässigkeit der Geltendmachung von steuerlichem Verlust ausgegangen ist. Die Hinweise in der Beschwerde auf die Stellung des Vaters des Beschwerdeführers sowohl in der Familie als auch in der Steuerberatungskanzlei vermögen keine Zweifel an der Richtigkeit der Schlussfolgerungen der belangten Behörde zu erwecken. Da Vorsatz eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters bedeutet, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann, erstreckt sich die Schlüssigkeitsprüfung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich darauf, ob die Indizien des Beschwerdefalles unter Berücksichtigung des gesamten Verhaltens des Beschwerdeführers ohne Verstoß gegen die Denkgesetze und gegen allgemeines menschliches Erfahrungsgut den Schluss rechtfertigten, der Beschwerdeführer sei sich der abgabenrechtlichen Folgen seines Handelns bewusst geworden und habe den damit verbundenen abgabenrechtlichen Effekt gebilligt und nicht nur leichtsinnig darauf vertraut, dass derselbe nicht eintreten werde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. November 1991, 90/15/0137). Ausgehend von diesem Prüfungsmaßstab kann die Beschwerde die Schlüssigkeit der Folgerungen der belangten Behörde nicht in Zweifel ziehen. Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang die Unterlassung seiner Einvernahme. Die belangte Behörde hätte von den Feststellungen des erstinstanzlichen Erkenntnisses zur subjektiven Tatseite nur nach seiner Einvernahme abgehen dürfen. Hätte die belangte Behörde ihn einvernommen,

hätte er das besondere Vertrauensverhältnis zu seinem Vater darlegen können, wonach er vom Inhalt der ihm von seinem Vater zur Unterfertigung vorgelegten Urkunden genauso wenig Kenntnis genommen habe, wie er vom gesamten Komplex nicht informiert gewesen sei.

Diese Verfahrensrüge geht einerseits vor dem Hintergrund der obigen Rechtsauffassung ins Leere, weil die subjektive Einstellung vor allem auf Grund des nach außen in Erscheinung tretenden Verhaltens zu beurteilen war. Dazu kommt, dass nach § 158 FinStrG Beweisaufnahmen im Rechtsmittelverfahren nur zu wiederholen sind, sofern dies zur Ermittlung des wahren Sachverhaltes notwendig ist. Die Rechtsmittelinstanz ist daher berechtigt, von der Wiederholung von Beweisaufnahmen des erstinstanzlichen Verfahrens abzusehen, wenn dies für die Wahrheitsermittlung entbehrlich ist (Fellner, FinanzstrafG, Anm. 21 zu §§ 156-160). Andererseits zeigt der Beschwerdeführer die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels nicht auf, weil die in der Beschwerde angeführten Umstände im Rahmen der Beweiswürdigung ohnehin ausreichend berücksichtigt worden sind. Im Übrigen bringt der Beschwerdeführer auch nicht vor, dass er im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde gehindert gewesen wäre, in Erwiderung der ihm bekannten Berufung des Amtsbeauftragten seinen Standpunkt entsprechend darzustellen.

Schließlich bekämpft der Beschwerdeführer die Strafzumessung. Er erblickt einen groben Ermessungsfehler darin, weil die belangte Behörde als Milderungsgrund nicht angenommen habe, den Einfluss, den sein Vater auf ihn ausgeübt habe, die Selbstanzeige und die unverzügliche vollständige Schadensgutmachung sowie das Wohlverhalten seit der Tat.

Auch mit diesem Vorbringen kann der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzeigen. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers kommt seinem Wohlverhalten während der Dauer des Strafverfahrens ebenso wenig entscheidende Bedeutung zu (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 26. November 1998, 98/16/0199), wie dem von ihm behaupteten Einfluss seines Vaters. Zu letzterem ist zu bemerken, dass der Beschwerdeführer bereits seit 1980 als selbstständiger Steuerberater tätig wurde und daher nicht ersichtlich ist, in welchem rechtlichen Abhängigkeitsverhältnis er 1986 noch zu seinem Vater gestanden wäre. Die belangte Behörde hat die Schadensgutmachung ausdrücklich berücksichtigt und brauchte die Selbstanzeige nicht als strafmildernd zu berücksichtigen. Zum Zeitpunkt der Selbstanzeige waren bereits Erhebungen im Gange. Die Sachverhaltsdarstellung während der Betriebsprüfung war schon mangels Substrates nicht als mildernd zu berücksichtigen. Im Übrigen hat die belangte Behörde die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers ausreichend gewürdigt. Wenn sie die verhängte Strafe von S 700.000,-- bei einem Strafrahmen von über S 1,8 Mio. als schuldangemessen erachtet hat, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Angesichts dieses Strafrahmens und des Umstandes, dass die Abgabenverkürzungen durch Scheinbeteiligungen an den in Rede stehenden Gesellschaften offenkundig modellhaft praktiziert worden sind, ist nicht zu erkennen, dass die belangte Behörde nicht in einer dem Gesetz entsprechenden Weise von ihrem Ermessensspielraum Gebrauch gemacht hätte.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung der beantragten Verhandlung war abzusehen, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt (§ 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG).

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

Wien, am 22. September 2000

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Beweisaufnahme durch den VwGH Parteiengehör Erhebungen Ermittlungsverfahren Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1996150202.X00

Im RIS seit

18.01.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at