

TE Vwgh Erkenntnis 1999/12/16 97/15/0167

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.12.1999

Index

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

Norm

BAO §167 Abs2;
EStG 1972 §18 Abs1 Z4;
EStG 1972 §22;
EStG 1972 §23 Z1;
EStG 1972 §28;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
FinStrG §102;
FinStrG §11;
FinStrG §114;
FinStrG §33 Abs1;
FinStrG §98 Abs3;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Sulyok und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des C N in S, vertreten durch Dr. Wolfgang Lamprecht, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Imbergstraße 26, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 25. Juli 1997, Zl. 1/7-GA6-DSchr/95, 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 ersetzen.

Begründung

Im Jahr 1986 unterfertigte der Beschwerdeführer einen Zeichnungsschein, mit welchem er der Concentra Treuhand- und Verwaltungs-AG (Concentra-AG) das Angebot machte, dass diese als Treuhänderin für ihn Hausanteilscheinen der Serie X zu einem Ausgabepreis von 200.000 S zeichne. Der Beschwerdeführer verpflichtete sich dabei, den Ausgabebetrag binnen drei Wochen auf ein Konto der Concentra-AG einzuzahlen. In den allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Ausgabe von Hausanteilscheinen ist festgehalten, dass die Annahme der Zeichnung durch die Concentra-AG im Wege der Übermittlung der Beteiligungsurkunde nach Zahlung des Ausgabepreises durch den Zeichner erfolge. Mit Schreiben vom 31. Dezember 1986 bedankte sich die IMMAG Immobilienbeteiligung-AG beim Beschwerdeführer für die Einzahlung der Vertragssumme der gezeichneten Beteiligung und übersandte eine Hausanteilschein-Urkunde, welche eine Kommanditbeteiligung an der Wohnungseigentum-Bautreuhand Hausanteilschein GmbH & Co KG, Serie X, verbrieft.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer im Instanzenzug schuldig erkannt, er habe im Bereich eines bestimmt genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 1986 (Ansatz ungerechtfertigter Verluste aus Vermietung und Verpachtung 1986 von 215.600 S) eine Abgabe, die bescheidmäßig festzusetzen war, und zwar Einkommensteuer für 1986 von 54.650 S, verkürzt. Er habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, weshalb eine Geldstrafe von 20.000 S (Ersatzfreiheitsstrafe von 10 Tagen) verhängt werde.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, der Beschwerdeführer sei als leitender Angestellter im IMMAG-Bautreuhand-Konzern tätig gewesen. Auf Grund seiner Stellung sei ihm die Möglichkeit eingeräumt worden, Kommanditbeteiligungen an der Wohnungseigentum-Bautreuhand Hausanteilschein GmbH & Co KG, Serie X, zu zeichnen, ohne eine Einlage leisten zu müssen. Der Beschwerdeführer habe dann die im Spruch genannten negativen Einkünfte aus der Beteiligung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) geltend gemacht.

In seiner "Selbstanzeige" vom 19. Dezember 1989 habe der Beschwerdeführer dem Finanzamt mitgeteilt, es sei ihm seinerzeit die Auskunft erteilt worden, dass mit Zeichnung der Hausanteilscheine eine Verlustzuweisung ohne Leistung der Zeichnungssumme möglich sei. In einer Stellungnahme vom 25. Jänner 1990 habe er mitgeteilt, die Geschäftsleitung des Konzerns habe ihn seinerzeit informiert, dass er auf Grund der Beteiligung Verlustzuweisungen erhalten könne, ohne Einzahlungen zu leisten, weil die Zeichnungssumme durch die zu erfolgenden Barausschüttungen angespart werde.

Nach den Ergebnissen des abgaben- und finanzstrafrechtlichen Prüfungsverfahrens sei die im Beteiligungsschein angeführte Einlage nicht eingezahlt worden. Der Beschwerdeführer habe weder selbst noch im Wege eines Dritten eine Einlage getätigt.

In der Beschwerde vom 13. August 1993 gegen den Bescheid betreffend die Einleitung des Strafverfahrens habe der Beschwerdeführer vorgebracht, zwischen ihm und der Treuhandgesellschaft sei vereinbart worden, dass die Einzahlung von einem Dritten geleistet werde, mit welchem er eine entsprechende Darlehensvereinbarung eingehe. Der Beschwerdeführer habe dabei aber weder den Darlehensgeber noch die Darlehensbedingungen bekannt gegeben. Im Einspruch vom 20. September 1995 gegen die Strafverfügung habe er behauptet, es habe eine konzerninterne Vereinbarung bestanden, nach welcher die Beteiligungssummen durch die Einzahlung anderer Konzerngesellschaften "zur Verrechnung gebracht werden sollten" und bis zur Tilgung des Betrages eine Ausschüttung an die Gesellschafter nicht erfolgen werde.

Der Beschwerdeführer habe einen Zeichnungsschein unterschrieben und sich damit verpflichtet, den entsprechenden Ausgabepreis binnen drei Wochen zur Einzahlung zu bringen. Dabei sei festgelegt worden, dass keine über die schriftlichen Verträge hinausgehenden Zusagen gemacht worden seien. Die Einzahlung sei aber nicht erfolgt. Der Abschluss des behaupteten Kreditvertrages habe in keiner Weise glaubhaft dargetan werden können, zumal der Beschwerdeführer nicht einmal den Kreditgeber und die Kreditbedingungen bekannt geben habe können. Durch den Wortlaut des Zeichnungsscheins und der Ausgabeverträge werde das entsprechende Vorbringen des Beschwerdeführers widerlegt. Es sei auch bezeichnend, dass der Beschwerdeführer weder in der "Selbstanzeige" noch in der Stellungnahme vom 25. Jänner 1990 von einer Darlehenseinräumung durch Dritte spreche.

Das Untersuchungsverfahren habe ergeben, dass der Beschwerdeführer keinerlei notwendigerweise mit der Kommanditbeteiligung verbundenes wirtschaftliches Risiko getragen habe. Weiters habe er aus seinem Anteil niemals

einen wirtschaftlichen Ertrag erzielen können, weil er ausdrücklich auf Entnahmerechte und auf ein Auseinandersetzungsguthaben verzichtet habe.

Der einzige Zweck der Beteiligung sei es gewesen, steuerliche Vorteile aus einer Verlustzuweisung zu lukrieren. Die Beteiligungssumme sei so gewählt worden, dass es zur vollständigen Rückerstattung der einbehaltenen Lohnsteuer gekommen sei.

Der Beschwerdeführer habe auch vorgebracht, er habe die Beteiligung im Vertrauen auf die Auskunft der damaligen Geschäftsführer gezeichnet. Die Vorgangsweise sei mit dem Bundesministerium für Finanzen abgesprochen gewesen. Die belangte Behörde stelle nicht in Abrede, dass von den seinerzeitigen Geschäftsführern und ihren Beratern Gespräche mit dem Bundesministerium für Finanzen geführt worden seien. Zweifelsohne sei aber der gegenständliche Sachverhalt, nämlich der Abschluss von Scheinverträgen, dem Bundesministerium für Finanzen nicht vorgetragen worden, weshalb sich der Beschwerdeführer auch nicht auf eine Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen berufen könne.

Es liege ein ernst gewolltes Gesellschaftsverhältnis nicht vor. Die Gesellschaftsverträge seien Scheinhandlungen zur Lukrierung ungerechtfertigter Verlustzuweisungen. Diese gezielte, auf ungerechtfertigte Steuerersparnis gerichtete Vorgangsweise könne nur als vorsätzliches Handeln qualifiziert werden.

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

Der Beschwerdeführer hat in der "Selbstanzeige" vom 19. Dezember 1989 vorgebracht, es sei ihm bei Erwerb der Beteiligung mitgeteilt worden, dass die Leistung der Zeichnungssumme nicht erforderlich sei, aber dennoch Verluste zugewiesen werden könnten. Er hat sodann in der Eingabe vom 25. Jänner 1990 vorgebracht, es sei ihm seinerzeit von der Konzernleitung mitgeteilt worden, er erhalte eine Verlustzuweisung, brauche aber keine Einlage zu leisten, weil die Beteiligungssumme durch die zu erfolgenden und zu erwartenden Barausschüttungen angespart werden solle. In der Beschwerde gegen den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens hat er ausgeführt, es habe eine Vereinbarung zwischen ihm und der Treuhandgesellschaft gegeben, nach welcher die Einzahlung darlehensweise von einem Dritten geleistet werde. Wie die Rückzahlung gegenüber dem Dritten zu erfolgen habe, könne keiner Beurteilung im Zusammenhang mit der Kommanditbeteiligung unterliegen. Im Einspruch gegen die Strafverfügung wird vorgebracht, es habe eine konzerninterne Vereinbarung gegeben, nach welcher der Beteiligungsbetrag durch Einzahlung von anderen Konzerngesellschaften zur Verrechnung gebracht werden solle.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist in ihrem Straferkenntnis zum Ergebnis gelangt, der Beschwerdeführer habe "keinerlei notwendigerweise mit einer Gesellschaftsbeteiligung verbundenes wirtschaftliches Risiko zu tragen, konnte aus seinem 'Anteil' auch niemals wirtschaftlichen Ertrag erzielen, sondern war einzig und allein der steuerliche Vorteil einer Verlustzuweisung beabsichtigt." Die Zeichnung der Gesellschaftsanteile stelle eine Scheinhandlung dar, es lägen keine ernsthaft gewollten Gesellschaftsverhältnisse vor. Die gezielte Vorgangsweise der Übernahme offenkundig nicht ernst gemeinter, nur zum Zwecke der Steuerersparnis vorgetäuschter Verpflichtungen indiziere vorsätzliche Handlungsweise. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer die Einzahlungsverpflichtung nicht erfüllt. Er habe zwar das Vorliegen von Darlehen behauptet, schriftliche Darlehensverträge hätten aber nicht beigebracht werden können, auch habe der Darlehensgeber nicht benannt werden können. Es sei auch keine Vereinbarung über die Verrechnung mit Gewinnen aus der Beteiligung ersichtlich. Der Beschwerdeführer habe auf Entnahmerechte und Auseinandersetzungsguthaben verzichtet. In der Berufung gegen dieses Erkenntnis hat der Beschwerdeführer sodann zur Art der Beteiligung und ihrer Finanzierung vorgebracht, das Beteiligungskapital sei von einer Gesellschaft des Konzerns eingezahlt und ihm damit kreditiert worden. Von wem ein Zeichner einen Kredit zur Zeichnung seines Gesellschaftsanteiles erhalte, sei völlig unwesentlich. Es liege kein Scheingeschäft vor.

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde - mit oben dargestellter Begründung - die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass der Beschwerdeführer keinerlei notwendigerweise mit einer Kommanditbeteiligung verbundenes wirtschaftliches Risiko getragen habe und aus seiner Beteiligung auch niemals wirtschaftlichen Ertrag habe erzielen können, zumal er ausdrücklich auf Entnahmerechte und auf ein allfälliges Auseinandersetzungsguthaben verzichtet habe. Der einzige Zweck der Beteiligung sei im Vorteil steuerlicher Verlustzuweisungen gelegen. Die Zeichnung der Beteiligung sei eine Scheinhandlung zur Lukrierung von steuerlichen Verlusten. Die gezielte, auf ungerechtfertigte Steuerersparnis gerichtete Vorgangsweise des Beschwerdeführers als eines leitenden Angestellten im Bereich des Konzerns könne nur als vorsätzliches Handeln qualifiziert werden.

Die Beweiswürdigung, deren Ergebnis die angeführten Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde sind, hält der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Entgegen dem Beschwerdevorbringen steht es der Berücksichtigung des Umstandes einer zu den verschiedenen Zeitpunkten stets unterschiedlichen Verantwortung des Beschwerdeführers nicht entgegen, dass er die "Selbstanzeige" vom 19. Dezember 1989 und die Eingabe vom 25. Jänner 1989 ohne Beziehung eines berufsmäßigen Parteienvertreters verfasst hat. Eine Aussage des Dr. Gr betreffend die konzerninterne Kreditierung hat die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung berücksichtigt; sie konnte dabei u.a. darauf Bedacht nehmen, dass weder der konkrete Darlehensgeber noch die Darlehensbedingungen bekannt gegeben worden sind und auch keine schriftlich festgehaltenen Vereinbarungen vorliegen. Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung vermag auch die in der Beschwerde erwähnte Tatsache, dass die IMMAG Immobilienbeteiligung-AG mit dem oben erwähnten Schreiben vom 31. Dezember 1986 die Einzahlung der Vertragssumme bestätigt hat, nicht zu wecken.

Die Zurechnung von Einkünften hat Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative zur Voraussetzung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1997, 95/15/0192). Hinsichtlich der objektiven Tatseite ist im Beschwerdefall daher die Feststellung entscheidend, dass dem Beschwerdeführer in keiner Weise ein wirtschaftliches Risiko zugekommen ist. Dieser Feststellung, aus welcher sich als Rechtsfolge ergibt, dass dem Beschwerdeführer keine steuerlichen Verluste zugerechnet werden können, tritt die Beschwerde gar nicht entgegen. Ob allenfalls ein Dritter auf dessen eigene Rechnung (also ohne dass der Beschwerdeführer das wirtschaftliche Risiko getragen hat) eine Zahlung geleistet hat, kann dahingestellt bleiben.

Der Beschwerdeführer wendet ein, in mehreren Schriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz sei die Vernehmung von Dr. Gr, Dr. S und Dr. Go beantragt worden. Weiters sei beantragt worden zu ermitteln, welche Berater und welche Beamten des Finanzministeriums von der Konstruktion Kenntnis gehabt hätten. In der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz seien die Beweisanträge abgewiesen worden, weil die Einvernahme aus Rechtsgründen nicht habe durchgeführt werden können. Es sei die Beschuldigtenaussage von Dr. Gr vom 13. Jänner 1990 sowie dessen Eingabe vom 7. März 1990 verlesen worden, in welcher Dr. Gr angegeben habe, die Beteiligungen seien als Gehalts- oder Entgeltsbestandteil an die Mitarbeiter anzusehen gewesen, wobei die Beteiligungssumme kreditiert gewesen sei. Es sei auch eine Eingabe von Dr. S verlesen worden, in welcher dieser erkläre, mit den Hausanteilscheingesellschaften nichts zu tun gehabt zu haben. Die Behörde sei nicht berechtigt, ohne Einvernahme der Zeugen anzunehmen, dass diese keine Angaben hätten machen können, welche die Feststellungen der Behörde widerlegen würden. Die Feststellung der belangten Behörde, die Errichtung von Scheinverträgen zur Erlangung von Gesellschaftsanteilen sei dem Bundesministerium für Finanzen nicht vorgetragen worden, scheine ohne Durchführung der beantragten Einvernahmen hellseherische Fähigkeiten des erkennenden Beamten darzulegen.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid der belangten Behörde in subjektiven Rechten verletzt worden ist. Eine solche Rechtsverletzung kann sich durch Verfahrensfehler der belangten Behörde ergeben. Es kann aber nicht zur Aufhebung eines angefochtenen Bescheides führen, wenn ein Verfahrensfehler lediglich der Behörde erster Instanz unterlaufen ist (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, 618).

Die vom Beschwerdeführer angeführten Beweisanträge sind ausschließlich im erstinstanzlichen Strafverfahren gestellt worden. Die Berufung gegen das Straferkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz enthält hingegen keinen Beweisantrag. Außerdem ist zu beachten, dass die Einvernahme der Zeugen zum Beweis dafür beantragt worden ist, dass Konzerngesellschaften die Einlage getätigt hätten. Auch nach dieser vom Beschwerdeführer behaupteten Gestaltung hat ihn aber kein wirtschaftliches Risiko getroffen, sodass sich das Beweisthema als nicht relevant erweist. Ob allenfalls eine Konzerngesellschaft auf ihre eigene Rechnung eine Zahlung geleistet hat, kann nämlich - wie bereits oben ausgeführt - dahingestellt bleiben.

Ergänzend sei auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz verwiesen, in welcher ausgeführt wird, dass die Beweisanträge mit der Begründung abgewiesen worden sind, gegen die als Zeugen geführten Personen seien in gegenständlicher Sache gerichtliche Strafverfahren anhängig, weshalb die Zeugeneinvernahme nicht durchgeführt werden könne. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 88/16/0002, ausgesprochen hat, kann aber weder der Beschuldigte noch ein Mitbeschuldigter Zeuge sein. Es ist unzulässig, in einem Finanzstrafverfahren einen Beschuldigten über die für die Schuld eines anderen Beschuldigten

maßgeblichen Tatsachen als Zeugen zu vernehmen.

Ein Antrag, bestimmte Steuerberater und Beamte des Bundesministeriums zu ermitteln, ist auf einen Erkundungsbeweis gerichtet und aus diesem Grund unzulässig (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. September 1999, 98/02/0114). Zudem würde es am Vorliegen einer Abgabenhinterziehung nichts ändern, wenn es - was aber auch der Beschwerdeführer nicht konkret behauptet - darüber eine Absprache zwischen Beratern und Beamten gegeben hätte.

Der Beschwerdeführer wendet sich schließlich dagegen, dass ihm die belangte Behörde vorsätzliches Handeln unterstellt hat. Er sei leitender Angestellter des Konzerns gewesen und habe die Einladung zur Zeichnung von den "Miteigentümern des Konzerns" (Dr. Gr, Dr. S, Z und S) erhalten, die ihm versichert hätten, dass "steuerlich alles in Ordnung gehe". Auch sein Steuerberater habe das "Modell" als unbedenklich angesehen. Der Beschwerdeführer sei Spezialist in Wohnbaufragen und steuerlich auf den Rat von Fachleuten angewiesen.

Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegenzuhalten: Die belangte Behörde hat auf vorsätzliches Handeln geschlossen, weil der Beschwerdeführer gezielt eine Gestaltung gewählt hat, bei welcher ein wirtschaftliches Risiko ausgeschlossen ist, und die zu ungerechtfertigten (und steuerlich nicht anzuerkennenden) Verlustzuweisungen führt. Die belangte Behörde 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 das hg. Erkenntnis vom 25. November 1999, 97/15/0118). Sie konnte davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer - auch wenn er als Spezialist in Wohnbaufragen "in Abgabengelegenheiten nicht besonders bewandert" sein sollte - als wirtschaftlich denkender Mensch bei Ausschluss des Risikos nicht von der Zulässigkeit der Geltendmachung von steuerlichen Verlusten ausgegangen ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse 97/15/0118, und vom 15. Mai 1997, 95/15/0184) kann die belangte Behörde nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgehen, dass sich ein Steuerpflichtiger - im Hinblick auf die gegebene Interessenlage - nicht auf die Auskünfte von Person verlässt, die erkennbar im Naheverhältnis zu jener Verlustabschreibegesellschaft stehen, für deren Verlustmodell er Interesse zeigt.

Hinsichtlich der Auskunft eines Steuerberaters stellt der Beschwerdeführer nicht dar, welche Sachverhaltselemente der in Rede stehenden Beteiligung diesem bekannt gegeben worden sind, bzw ob er in einem Naheverhältnis zu dem die Beteiligung ausgebenden Konzern gestanden ist.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 16. Dezember 1999

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150167.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at