jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/6/25 96/15/0167

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

BAO §134 Abs1;
FinStrG §137 litc;
FinStrG §138 Abs2 lita;
FinStrG §161 Abs1;
FinStrG §161 Abs3;
FinStrG §21 Abs1;
FinStrG §31 Abs1;
FinStrG §31 Abs3;
FinStrG §31 Abs4;
FinStrG §31 Abs5;
FinStrG §33 Abs3 lita;
VStG §22 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des K R in F, vertreten Dr. Bertram Grass, Rechtsanwalt in Bregenz, Bahnhofstraße 21, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz (Berufungssenat I), vom 20. Mai 1996, Zl. 216-5/96, betreffend Finanzvergehen, 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

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer im Instanzenzug schuldig erkannt, er habe in Fußach und Bregenz vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Unterlassung der Einreichung von Steuererklärungen, wobei die Abgabenbehörde keine Kenntnis vom Entstehen des

Abgabenanspruches hatte und er Einkünfte aus der von ihm ausgeübten Buchhaltungs- und Beratungs- sowie Versicherungsvertretertätigkeit für die Jahre 1984 bis 1991 nicht erklärte, eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben in der Gesamthöhe von 884.299 S (diese setzt sich aus im einzelnen angegebenen Beträgen an Umsatz- und Einkommensteuer 1984 bis 1991 zusammen) bewirkt. Weiters habe er durch ein solches Unterlassen fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1991 in der Gesamthöhe von 10.975 S (diese setzt sich aus im einzelnen angegebenen Beträgen an Gewerbesteuer 1989 bis 1991 zusammen) bewirkt. Er habe dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und jenes der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen, weshalb eine Geldstrafe in Höhe von 500.000 S (Ersatzfreiheitsstrafe von 50 Tagen) verhängt wurde.

Der Beschwerdeführer sei Finanzbeamter des Finanzamtes Bregenz gewesen und habe die Funktion eines (stellvertretenden) Gruppenleiters der Betriebsprüfungsabteilung innegehabt. Neben den aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit habe er Einkünfte aus einer selbständig ausgeübten Buchhaltungs-, Beratungs- und Versicherungsvertretertätigkeit erwirtschaftet. Die Einkünfte aus dieser selbständig ausgeübten Tätigkeit habe er nicht erklärt; einen geringen Teil dieser Einkünfte habe er allerdings unter dem Namen seiner Ehegattin deklariert. Durch die anläßlich der Hausdurchsuchung und der anschließenden Betriebsprüfung aufgedeckte Vorgangsweise habe sich der Beschwerdeführer auch ein beinahe zinsenloses Darlehen der Republik (in Form der vorenthaltenen Abgaben) verschafft, wobei der Zinsgewinn in der mündlichen Verhandlung vor der Behörde erster Instanz vom Amtsbeauftragten mit ca. 380.000 S, vom Beschwerdeführer hingegen mit lediglich 260.000 S beziffert worden sei. In der Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid, mit welchem der Beschwerdeführer auch hinsichtlich der Gewerbesteuer der Abgabenhinterziehung schuldig erkannt worden sei, habe er vorgebracht, er habe seine Tätigkeit (Buchhaltung und Beratung) gleich einem Wirtschaftstreuhänder entfaltet, und die Rechtsmeinung vertreten, daß eine solche Tätigkeit keine Gewerbesteuerpflicht bewirke. Nach Ansicht der belangten Behörde sei der Beschwerdeführer deshalb einem Wirtschaftstreuhänder nicht ähnlich, weil er seine Klienten nicht nach außen vertreten dürfe. Es sei ihm aber für die Jahre 1984 bis 1988 ein entschuldbarer Irrtum hinsichtlich der Gewerbesteuerpflicht zuzubilligen. Da aufgrund der Änderung der materiellen Rechtslage ab dem Jahr 1989 die einem Wirtschaftstreuhänder bloß ähnliche Tätigkeit nicht zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern zu solchen aus Gewerbebetrieb führe, beruhe der Rechtsirrtum des Beschwerdeführers ab dem Jahr 1989 auf einer Verletzung der pflichtgemäßen Sorgfalt. Die Verkürzung der Gewerbesteuer 1989 bis 1991 sei daher als fahrlässige Abgabenverkürzung zu qualifizieren. Der Beschwerdeführer habe in seiner Berufung auch vorgebracht, es dürfe ihm hinsichtlich der Abgaben betreffend das Jahr 1991 keine Abgabenverkürzung vorgeworfen werden, weil bereits am 7. Mai 1993 eine Hausdurchsuchung bei ihm durchgeführt worden sei. Nach Ansicht der belangten Behörde sei der richtige Tatzeitpunkt hinsichtlich der Abgaben für 1991 das Ende der gesetzlichen Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen, also der 31. März 1992. Weil im erstinstanzlichen Bescheid der Tatzeitpunkt mit 15. Mai des zweitfolgenden Jahres angegeben sei, nehme die belangte Behörde insofern eine Berichtigung vor (eine entsprechende Berichtigung der Tatzeitpunkte erfolge auch hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1984 bis 1990). Vom Tatzeitpunkt sei jener Zeitpunkt zu unterscheiden, in welchem der tatbestandsmäßige Erfolg eingetreten sei. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG sei eine Abgabenverkürzung dann bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt worden seien. Daraus folge, daß die Verkürzung hinsichtlich der Abgaben für 1991 am 31. März 1993 eingetreten sei, zumal für die Berechnung des Jahreszeitraumes die gesetzliche Erklärungspflicht und nicht eine Erlaßregelung maßgeblich sei. Die Abgabenverkürzung sei sohin vor Durchführung der Hausdurchsuchung bewirkt gewesen. Die Berufung wende sich weiters mit dem Argument gegen die Einbeziehung der Abgaben aus 1984 und 1985 in den strafbestimmenden Wertbetrag, daß bereits Verjährung eingetreten sei. Dem halte die belangte Behörde entgegen, daß ausgehend von den unzweifelhaften Tatsachengrundlagen die gegenständlichen Malversationen des Beschwerdeführers ein fortgesetztes Delikt darstellten. Beim fortgesetzten Delikt würde eine Mehrheit von an sich selbständigen, nacheinander gesetzten Handlungen bzw Unterlassungen, deren jede für sich den Tatbestand desselben Deliktes erfülle, durch ein gemeinsames Band zu einer rechtlichen Einheit verbunden und deshalb als ein einziges Delikt behandelt. Im gegenständlichen Fall müsse davon ausgegangen werden, daß der Beschwerdeführer mehrere Jahre hindurch in der gleichen Art und Weise vorgegangen sei und sein Vorsatz von Anbeginn darauf gerichtet gewesen sei, das Vergehen jährlich zu wiederholen. Ein fortgesetztes Delikt sei erst mit dem letzten Teilakt abgeschlossen. Erst von diesem Zeitpunkt an könne die Verjährungsfrist berechnet werden. Verjährung

sei daher nicht eingetreten. Der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Strafhöhe sei teilweise Folge zu geben. Nach Ansicht der belangten Behörde sei von einem hohen Unrechts- und Schuldgehalt auszugehen. Der Beschwerdeführer habe als stellvertretender Gruppenleiter eine gewichtige Vorbildfunktion für die Mitarbeiter des Finanzamtes gehabt. Gerade von einem Finanzbeamten der Betriebsprüfung würden nicht nur Mitarbeiter und Vorgesetzte, sondern auch die Allgemeinheit in steuerlicher Hinsicht ein absolut korrektes Verhalten erwarten. Wie beim Diebstahl des Nachtwächters gegenüber seinem eigenen Dienstgeber müsse sich auch der Beschwerdeführer einen höheren Unrechtsgehalt beimessen lassen. Bei Abwägung der bereits im erstinstanzlichen Bescheid richtig und vollständig angeführten Erschwerungs- und Milderungsgründe (mildernd: Geständnis, Unbescholtenheit, teilweise Schadensgutmachung, langes Zurückliegen der Tathandlungen; erschwerend: langer Begehungszeitraum, Funktion im Finanzamt) sowie Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Beschuldigten und des effektiven Zinsgewinnes sei in Anbetracht des Strafrahmens von bis zu 1,779.573 S eine Geldstrafe von 500.000 S angemessen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In der Beschwerde wird zunächst vorgebracht, der Spruchsenat habe sich im Verfahren erster Instanz nicht mit den Argumenten des Beschwerdeführers auseinandergesetzt.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, daß Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ausschließlich die Frage ist, ob der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid der belangten Behörde in seinen Rechten verletzt ist. Eine solche Rechtsverletzung zeigt das genannte Beschwerdevorbringen nicht auf, zumal sich die belangte Behörde ausführlich mit seinem Vorbringen auseinandergesetzt hat.

Der Beschwerdeführer bringt sodann vor, im erstinstanzlichen Bescheid sei ihm zum Vorwurf gemacht worden, er habe am 15. Mai 1993 durch Unterlassung der Einreichung der Steuererklärungen für das Kalenderjahr 1991 eine Abgabenverkürzung bewirkt. Die belangte Behörde habe den Spruch des Bescheides unzulässigerweise zum Nachteil des Beschwerdeführers dahingehend abgeändert, daß er am 31. März 1992 eine Abgabenverkürzung für das Kalenderjahr 1991 bewirkt habe. Im übrigen sei die Frist für die Einreichung der Abgabenerklärungen vom Bundesminister für Finanzen mit Erlaß vom 4. März 1992, GZ. 02 0051/1-IV/2/92, bis zum 15. Mai 1992 erstreckt worden. Die Jahresfrist des § 33 Abs. 3

lit. a FinStrG sei daher im Zeitpunkt der Durchführung der Hausdurchsuchung (7. Mai 1993) noch nicht abgelaufen gewesen.

Der Spruch eines Straferkenntnisses hat gemäß § 138 Abs. 2 lit. b FinStrG eine Bezeichnung der Tat zu enthalten, die als erwiesen angenommen wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muß dabei die als erwiesen angenommene Tat so eindeutig umschrieben werden, daß kein Zweifel darüber bestehen kann, wofür der Beschuldigte bestraft wurde und daß die Möglichkeit der nochmaligen Verfolgung wegen derselben Tat ausgeschlossen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. September 1986, 86/16/0107).

Im gegenständlichen Fall hat die Tat, die dem Beschwerdeführer im erstinstanzlichen Bescheid vorgeworfen worden ist, in der Unterlassung der Einreichung der Abgabenerklärungen (u.a. für das Jahr 1991) bestanden, wobei die Erstbehörde als Tatzeitpunkt den 15. Mai 1993 angeführt hat. Dieser Tatzeitpunkt ergibt sich daraus, daß der erlaßmäßig auf den 15. Mai 1992 erstreckten Erklärungsfrist die Jahresfrist des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG zugeschlagen wird. Mit dem angefochtenen Bescheid wird dem Beschwerdeführer ebenfalls die Unterlassung der Einreichung der Abgabenerklärungen (u.a. für das Jahr 1991) vorgeworfen. Die belangte Behörde hat bei der Bezeichnung der Tat jenen Zeitpunkt herangezogen, bis zu welchem nach der Bestimmung des § 134 Abs. 1 BAO die Abgabenerklärungen einzureichen gewesen wären. Trotz der unterschiedlichen Umschreibung kann kein Zweifel daran bestehen, daß die erstinstanzliche Behörde und die Berufungsbehörde von derselben Tat (Unterlassung der Einreichung von Abgabenerklärungen hinsichtlich bestimmter Abgaben für bestimmte Jahre) ausgegangen ist. Durch den angefochtenen Bescheid wurde daher die im Straferkenntnis des Spruchsenates erfaßte Tat nicht ausgewechselt. Eine

Auswechslung der Tat liegt nicht vor, wenn lediglich die Spruchfassung präzisiert wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Februar 1994, 93/13/0256). Die Änderung in der Beschreibung der Tat ist von der durch § 161 Abs. 1 FinStrG eingeräumten Änderungsbefugnis der Rechtsmittelbehörde umfaßt. Sie stellt keine - von § 161 Abs. 3 FinStrG untersagte - Änderung zum Nachteil des Beschuldigten, dar (vgl. sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 17. Mai 1990, 89/16/0227).

Es ist aber auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, daß die belangte Behörde von der Vollendung des Deliktes mit Ablauf des 31. März 1993 ausgegangen ist. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben (infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches) nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt wurden. Das Gesetz sieht in § 134 Abs. 1 BAO vor, daß ua die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer und die Gewerbesteuer für das abgelaufene Jahr bis zum Ende des Monates März einzureichen sind. Der Bundesminister für Finanzen hat von der ihm durch § 134 Abs. 1 Satz 2 BAO eingeräumten Verordnungsermächtigung zur allgemeinen Erstreckung der Frist keinen Gebrauch gemacht; erlaßmäßige Zufristungen führen nicht zu einer Änderung der gesetzlichen Erklärungsfrist (vgl. auch Ritz, BAO-Kommentar, § 134 Tz 3).

Der Beschwerdeführer bringt schließlich vor, die belangte Behörde habe die Frage der Verjährung unrichtig gelöst. Der angefochtene Bescheid sei am 25. Juni 1996 erlassen worden. Finanzvergehen, deren Erfolgseintritt vor dem 20. Juni 1985 anzunehmen sei, seien daher aufgrund der Bestimmung des § 31 Abs. 5 FinStrG absolut verjährt. Es seien aber überdies schon aufgrund der Bestimmung des § 31 Abs. 1 und 2 FinStrG alle Finanzvergehen, die länger als fünf Jahre vom Tag der Verhandlung vor der Rechtsmittelbehörde aus gerechnet zurückreichten, verjährt. Von einem fortgesetzten Delikt hätte die belangte Behörde nicht ausgehen dürfen, weil die hiefür erforderlichen subjektiven Voraussetzungen nicht vorlägen. Die Annahme der belangten Behörde, der Vorsatz des Beschwerdeführers sei von Anbeginn an darauf gerichtet gewesen, die Finanzvergehen jährlich zu begehen, entbehre jeder Grundlage. Zudem gehe der Spruch des angefochtenen Bescheides von mehreren Delikten aus.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand der Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen.

Für Finanzvergehen, die nicht Finanzordnungswidrigkeiten sind, beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG fünf Jahre.

Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt gemäß § 31 Abs. 3 FinStrG die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährung abgelaufen ist.

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung das Gericht zuständig ist, fünfzehn Jahre, bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, zehn Jahre verstrichen sind.

Ein sogenanntes "fortgesetztes Delikt" liegt vor, wenn eine Mehrheit von Handlungen, von denen jede den Tatbestand desselben Deliktes begründen, in einem Fortsetzungszusammenhang stehen. Für die Beurteilung, ob ein Fortsetzungszusammenhang vorliege, ist nicht allein die Gleichartigkeit der Verübung und der gleiche Zweck der Handlungen maßgebend, es kommt auch darauf an, daß sich die einzelnen Akte nur als Teilhandlungen eines Gesamtkonzepts darstellen. Entscheidend ist, daß die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Willensentschluß (Gesamtvorsatz) getragen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. September 1992, 91/13/0021).

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer entgeltlich die Einkünfteermittlung und steuerliche Beratung für Dritte (- wie sich aus dem BP-Bericht ergibt, erstreckte sich seine Beratungstätigkeit auf 60 Steuernummern -) übernommen. Die jährlichen Bruttoeinnahmen aus dieser Tätigkeit sind kontinuierlich von ca. 250.000 S im Jahr 1984 auf ca. 500.000 S im Jahr 1991 gestiegen. Nach der Aktenlage hat der Beschwerdeführer die einzelnen Klienten idR nicht nur für einzelne Jahre, sondern ab Übernahme des Mandates dauerhaft betreut. Wenn der Beschwerdeführer im Abgaben- und im Finanzstrafverfahren vorgebracht hat, seine Tätigkeit entspreche der eines Wirtschaftstreuhänders, so trifft dies jedenfalls im Hinblick auf die Kontinuität der Klientenbetreuung zu. Der Beschwerdeführer hat seine Einkünfte und Umsätze aus dieser seiner privaten "aufstrebenden Kanzlei" von Anbeginn an vorsätzlich dem Finanzamt nicht offengelegt. Wenn die belangte Behörde bei dieser Sachlage zu dem Ergebnis gelangt ist, die laufende

Unterlassung der Einreichung von Abgabenerklärungen sei von einem Gesamtvorsatz getragen und ordne sich in einen - Art, Gegenstand, Zeit und Ort der Handlungen umfassenden - Gesamtplan ein, so kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden. Entschließt sich ein Finanzbeamter dazu, - dienstrechtswidrig - eine auf Dauer ausgerichtete entgeltliche Steuerberatung zu entfalten, so entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, daß der Vorsatz zur Abgabenverkürzung von vornherein einen längeren Zeitraum umfaßt. Zu Recht ist die belangte Behörde daher von einem fortgesetzten Delikt ausgegangen. Daran ändert nichts, daß im Spruch des angefochtenen Bescheides die einzelnen Teile des fortgesetzten Deliktes angeführt sind.

Ein fortgesetztes Delikt ist als eine Einheit anzusehen. Daher wurde im gegenständlichen Fall die Verjährung nach § 31 Abs. 1 FinStrG insgesamt erst im Jahr 1993 in Gang gesetzt, sodaß die belangte Behörde zu Recht den Ablauf der Verjährungsfrist ausgeschlossen hat.

§ 31 Abs. 5 FinStrG regelt, daß zehn Jahre nach Beginn der Verjährungsfrist die Strafbarkeit jedenfalls erlischt (absolute Verjährung). Diese Regelung knüpft an den Beginn des Laufes der Verjährungsfrist iSd Abs. 1 des § 31 leg. cit. an und normiert nicht einen eigenständigen Fristenlauf. Der Regelungsinhalt des genannten Abs. 5 besteht darin, daß trotz der im Gesetz vorgesehenen Möglichkeiten für die Unterbrechung (Abs. 3) und Hemmung (Abs. 4) der Frist diese die Länge von zehn Jahren nicht überschreiten solle (vgl. Plückhahn, ÖStZ 1994, 261). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beginnt die Frist für die absolute Verjährung im Falle eines fortgesetzten Erfolgsdeliktes erst mit dem Eintritt des Erfolges des letzten Teilaktes (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. Juli 1994, 90/14/0099, und vom 29. Jänner 1991, 89/14/0073). Der (nunmehrigen) Rechtsansicht des Obersten Gerichtshofes (Änderung der Rechtsprechung mit Urteil vom 23. Jänner 1992, 12 Os 35/91), wonach bei fortgesetzten Delikten für die Anwendung des § 31 Abs. 5 FinStrG von Einzeldelikten auszugehen sei, vermag sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen.

Die Beschwerde zeigt sohin die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf und war daher gemäß§ 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1996150167.X00

Im RIS seit

19.02.2002

Zuletzt aktualisiert am

15.03.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at