

TE Vwgh Erkenntnis 1997/10/22 95/13/0036

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.10.1997

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
24/01 Strafgesetzbuch;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §209 Abs1;
BAO §299 Abs5;
BAO §307 Abs1;
EStG 1972 §25 Abs1 Z1;
EStG 1972 §32 Z1 lita;
EStG 1972 §37 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs2 Z4;
EStG 1972 §47 Abs1;
EStG 1972 §67 Abs1;
StGB §12;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des M in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 16. Dezember 1994, ZI. 6/3 - 3349/94-06, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1979 bis 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit und wurde mit Bescheiden des Finanzamtes vom 13. Jänner 1981 (1979), vom 2. Dezember 1981 (1980), vom 31. Jänner

1983 (1981), vom 19. März 1984 (1982), vom 17. Dezember 1984 (1983) und vom 7. Februar 1986 (1984) erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt. Für die Jahre 1982 bis 1984 ergingen nach vorangegangener Wiederaufnahme dieser Verfahren mit Bescheiden vom 23. April 1987 in der Folge am 4. November 1987 auf § 41 Abs. 1 EStG 1972 gestützte Bescheide über das Unterbleiben einer Veranlagung zur Einkommensteuer.

Mit einem am 25. Jänner 1988 beim Finanzamt eingelangten Anbringen erstattete der Beschwerdeführer eine "Selbstanzeige", in welcher er mitteilte, seit jeher Leiter der Schulen des Vereines X. gewesen zu sein und von diesem Verein jedenfalls seit dem Jahre 1976 neben seinem Gehalt weitere Beträge ausbezahlt erhalten zu haben, von denen nunmehr vermutet werden müsse, daß sie durch seinen Dienstgeber nicht der Lohnsteuer unterzogen worden seien. Der Beschwerdeführer vertrete dazu die Ansicht, daß er zwar Gesamtschuldner für eine allfällige Lohnsteuer sei, zur Besteuerung jedoch nicht herangezogen werden könne, weil die nicht einbehaltene Lohnsteuer vielmehr vom Dienstgeber, dem Verein X., einzufordern wäre. Der Beschwerdeführer unterhalte des weiteren eine Reihe von Konten bei näher genannten Kreditinstituten und verfüge auch über Wertpapiere; die aus diesem, in Höhe von mehreren Millionen Schilling geschätzten Kapitalvermögen ihm zugeflossenen Einkünfte müßten steuerlich erfaßt werden.

Im Ergebnis einer daraufhin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung rechnete der Prüfer die vom Beschwerdeführer neben dessen Gehalt vom Dienstgeber erhaltenen, nicht der Lohnsteuer unterzogenen Beträge den Einkünften des Beschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit hinzu. Diese Beträge hätten S 7.500,-- 14 x jährlich, betragen; diese "aus dem Sonderfonds gewährten Zulagen" hätten sich um den gleichen Prozentsatz erhöht wie das offizielle Gehalt. Es handle sich bei diesen Zulagen um Teile des Arbeitseinkommens des Beschwerdeführers vom Verein X., die steuerlich im Wege der Veranlagung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen seien. Die

13. und 14. Zulage seien den Bezügen gemäß § 67 EStG 1972 gleichzusetzen und hätten bei der Veranlagung außer Ansatz zu bleiben. In den Jahren 1983 und 1984 seien dem Beschwerdeführer vom Verein X. Beträge in Höhe von S 315.892,80 "bzw."

S 597.186,70 vom Verein X. zugeflossen. Diese Beträge seien als Entschädigungen im Sinne des § 32 Z. 1 lit. a EStG 1972 zu beurteilen. Es handle sich bei diesen Abstandszahlungen nämlich um solche zur endgültigen Abgeltung jener Ansprüche des Beschwerdeführers, die er aus früheren Zusagen des Vereines X. erworben habe. Der Beschwerdeführer habe sich mit diesen ihm in den Jahren 1983 und 1984 zugeflossenen Beträgen jenen Schaden abgelten lassen, der dadurch entstanden sei, daß er in Hinkunft monatliche Zahlungen in gewisser Höhe nicht mehr erhalten würde. Die betroffenen Zahlungen der Jahre 1983 und 1984 unterlägen daher der Regelung des § 37 Abs. 2 Z. 4 EStG 1972. Desgleichen rechnete der Prüfer die vom Beschwerdeführer in seiner "Selbstanzeige" und deren späteren Ergänzung offen gelegten Einkünfte aus Kapitalvermögen dem steuerpflichtigen Einkommen des Beschwerdeführers in den Streitjahren hinzu.

Mit Bescheiden vom 22. September 1988 nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren der Streitjahre gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung entsprechende Sachbescheide über Einkommensteuer dieser Jahre.

Während des Laufes der mehrfach antragsgemäß verlängerten Berufungsfrist erging am 11. Juni 1990 in dem vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien zu 7b Vr 9900/89, Hv 5801/89, anhängigen Strafverfahren das Urteil, mit welchem YY und der Beschwerdeführer, letzterer als Beteiligter nach § 12 StGB, des Verbrechens der Untreue nach § 153 Abs. 1 und 2, zweiter Fall StGB schuldig erkannt wurden. Im Spruch dieses Urteiles wird die Verwirklichung des strafgesetzlichen Tatbildes durch YY damit umschrieben, daß er als stellvertretender Vorsitzender bzw. als Vorsitzender des Vereines X. die ihm durch die Satzungen des Vereines eingeräumte Befugnis, über fremdes Vermögen zu verfügen, dadurch wissentlich mißbraucht und dem Verein einen Schaden in Höhe von über S 4.000.000,-- zugefügt habe, daß er in Gesellschaft des Beschwerdeführers als Beteiligten die von den Kuratoriumsmitgliedern zur Verfügung gestellten Geldbeträge zur Unterstützung der Schulen des Vereines X. in näher genannter Weise sich, dem Beschwerdeführer und Dritten zugeeignet habe. Die Verwirklichung des strafgesetzlichen Tatbildes durch den Beschwerdeführer wird im genannten Urteil durch seinen Beitrag zu dem von YY begangenen Verbrechen dadurch umschrieben, daß der Beschwerdeführer in bewußtem und gewolltem Zusammenwirken mit YY Konten der Schulen des Vereines X. ohne Wissen der Vereinsorgane geändert und die Förderungsmitglieder darüber nicht informiert habe, welche ihre Zahlungen dadurch auf Konten geleistet hätten, welche nicht in der Buchhaltung der

Schulen des Vereines X. und auch nicht in dessen Zentralbuchhaltung aufgeschiessen seien. Es habe der Beschwerdeführer auch in anderer Weise die Leistung von Geldbeträgen nicht auf Konten des Vereines X. sondern auf "Sonderkonten" veranlaßt und durch Zueignung der auf diesen Konten einlangenden Geldbeträge an sich, YY und Dritte dem Verein X. den bezifferten Vermögensschaden zugefügt. In den Sachverhaltsfeststellungen dieses Strafurteiles wird u.a. festgestellt, daß die beiden Angeklagten mit Beginn des Schuljahres 1974/75 übereingekommen seien, sich die bisher von den Banken an den Verein X. bezahlten Geldbeträge zuzueignen und sich daraus ein fortlaufendes Einkommen zu verschaffen. Dem Beschwerdeführer sei bekannt gewesen, daß schon nach den Statuten des Vereines X. der stellvertretende Vorsitzende YY alleine mit dem Geschäftsführer eine solche Kontenänderung und eine Schaffung von Schwarz- und Sonderkonten ohne Präsidiumsbeschuß nicht habe durchführen dürfen. Dem Beschwerdeführer sei es auch klar gewesen, daß die später gewährten Aufwandsentschädigungen in den Buchhaltungen des Vereines nicht aufgeschiessen seien, sondern aus Schwarzgeldern stammten, von denen auch keine Steuer abgeführt worden sei.

Die von YY und vom Beschwerdeführer gegen dieses Urteil erhobenen Nichtigkeitsbeschwerden wurden mit Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 12. Juni 1991, 13 Os 109, 111/90, verworfen.

In seiner nach Ergehen des erstinstanzlichen Strafurteiles gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22. September 1988 erhobenen Berufung wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Besteuerung der ihm zugeflossenen Beträge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit dem Vorbringen, daß das Strafgericht ausdrücklich festgestellt habe, daß es sich bei den Beträgen nicht um Gehälter gehandelt habe. Bei einer derartigen rechtlichen Qualifikation sei aber eine Besteuerung der zugeflossenen Beträge nicht möglich, weil das Einkommensteuerrecht die Einkunftsart "Untreue" nicht kenne. Auf die gegen das Strafurteil erhobene Nichtigkeitsbeschwerde wies der Beschwerdeführer hin.

Mit Schreiben vom 11. Jänner 1993 richtete die belangte Behörde an den Beschwerdeführer eine Anfrage dahin, ob sich seine Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22. September 1988 auch gegen die Wiederaufnahmbescheide oder nur gegen die neu erlassenen Einkommensteuerbescheide wende, und lud den Beschwerdeführer ein, im Falle einer Aufrechterhaltung der Berufung auch gegen die Wiederaufnahmbescheide diese Berufung durch Behebung der ihr anhaftenden Mängel zu verbessern.

Mit Schreiben vom 22. Februar 1993 teilte der Beschwerdeführer der belangten Behörde mit, daß sich seine Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22. September 1988 nur gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide, nicht jedoch gegen die Wiederaufnahme der Verfahren richte. Die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angesetzten Einkünfte aus Kapitalvermögen seien unbestritten. Der Beschwerdeführer habe aber dem Verein X. Sparbücher mit einem Nominale von S 6,640.000,-- für den Fall übergeben, daß er diesem Verein tatsächlich Schaden zugefügt hätte. Der Annahme einer Steuerpflicht des Beschwerdeführers für die ihm zugeflossenen Beträge werde entgegengesetzt, daß die Lohnsteuer vom Verein X. im Haftungswege einzutreiben, nicht jedoch der Beschwerdeführer mit Einkommensteuer zu belasten sei.

Über Anweisung durch die belangte Behörde änderte das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 1993 die bekämpften Einkommensteuerbescheide über die Streitjahre zum Nachteil des Beschwerdeführers ab und begründete diese Entscheidung im wesentlichen mit folgenden Ausführungen:

Der Beschwerdeführer habe nach den strafgerichtlichen Feststellungen seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Geldbeträge ohne dessen Wissen sich selbst zugeeignet. Diese Beträge seien als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu beurteilen, weil zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis auch solche gehörten, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers unter Ausnutzung einer ihm durch das Arbeitsverhältnis gebotenen Gelegenheit zur Bereicherung verschaffe. Derartige Vorteile unterlägen nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern seien im Veranlagungsweg zu erfassen. Da die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1972 nur auf Bezüge anzuwenden sei, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhalte, komme eine Besteuerung eines Teiles der Beträge, die sich der Beschwerdeführer ohne Wissen seines Arbeitgebers zugeeignet habe, nach § 67 Abs. 1 EStG 1972 nicht in Betracht. Auch bei den im Prüfungsbericht erwähnten Beträgen von S 315.892,80 im Jahre 1983 und von S 597.186,70 im Jahre 1984 handle es sich nach den strafgerichtlichen Feststellungen nicht um Entschädigungen, sondern ebenfalls um ohne Wissen des Arbeitgebers zugeeignete Gelder. Dies stehe einer Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des

§ 37 Abs. 2 Z. 4 i.V.m. § 32 Z. 1 lit. a EStG 1972 auf die betroffenen Beträge entgegen. Der in § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 festgesetzte Grenzbetrag sei durch die vom Beschwerdeführer erwirtschafteten anderen Einkünfte überstiegen worden.

Nachdem der Beschwerdeführer in der vor der belangten Behörde durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung vom 24. Februar 1994 seine Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide über die Streitjahre zurückgezogen hatte, wurden diese Bescheide von der belangten Behörde mit Bescheid vom 23. März 1994 gemäß § 299 Abs. 2 BAO aufgehoben.

Mit seinen Bescheiden vom 26. Mai 1994 nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren über die Streitjahre gemäß § 303 Abs. 4 BAO neuerlich wieder auf und erließ Einkommensteuerbescheide über die Streitjahre. Der Beschwerdeführer erhob Berufung sowohl gegen die Wiederaufnahme- als auch gegen die Sachbescheide.

Mit Bescheid vom 5. August 1994 gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 26. Mai 1994 durch deren ersatzlose Aufhebung mit der Begründung Folge, daß schon die seinerzeitigen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes vom 22. September 1988 in Rechtskraft erwachsen, und vom aufsichtsbehördlichen Behebungsbescheid der belangten Behörde vom 23. März 1994 nicht erfaßt worden seien, weshalb die mit den nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheiden vom 26. Mai 1994 neuerlich verfügte Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren als rechtswidrig beurteilt werden müsse, zumal Anhaltspunkte für nach dem Zeitpunkt des 22. September 1988 hervorgekommene weitere Wiederaufnahmegründe nicht aktenkundig seien.

Nach Zustellung dieser Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 5. August 1994 wies die belangte Behörde mit Bescheid vom 23. August 1994 die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes vom 26. Mai 1994 mit der Begründung zurück, daß durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide vom 26. Mai 1994 durch die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 5. August 1994 die bekämpften Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes vom 26. Mai 1994 über die Streitjahre gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien, was die gegen sie erhobene Berufung deshalb unzulässig gemacht habe.

Am 6. September 1994 erließ das Finanzamt neuerlich Einkommensteuerbescheide über die Streitjahre, welche es mit dem Hinweis auf die schon der seinerzeitigen Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 1993 beigegebene Begründung sowie mit Ausführungen dazu begründete, aus welchen Gründen Bemessungsverjährung nicht eingetreten sei.

In seiner gegen diese Bescheide erhobenen Berufung machte der Beschwerdeführer einen Verstoß der Bescheide gegen die Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO geltend, behauptete den Eintritt von Bemessungsverjährung, vertrat die Auffassung, daß die ihm zugeflossenen Beträge nur im Wege einer Heranziehung des Vereines X. zur Lohnsteuerhaftung besteuierbar seien, und reklamierte für die in den Jahren 1983 und 1984 zugeflossenen Beträge hilfsweise auch noch die Anwendbarkeit des begünstigten Steuersatzes des § 37 Abs. 4 EStG 1972 zufolge Vorliegens eines Tatbestandes nach § 32 Abs. 1 lit. a leg. cit. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes vom 6. September 1994 über die Streitjahre als unbegründet ab.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde aus, daß von der vom Beschwerdeführer gerügten Verletzung der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO durch die Bescheide des Finanzamtes keine Rede sein könne, weil die nunmehr bekämpften Einkommensteuerbescheide vom 6. September 1994 verfahrensrechtlich auf den rechtskräftigen Wiederaufnahmebescheiden vom 22. September 1988 beruhten. Wiederaufnahme- und Sachbescheid seien voneinander unterschiedliche Erledigungen; der Ersetzung eines in einem wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheides nach dessen Behebung durch einen neuen Sachbescheid stehe die Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO nicht entgegen. Es sei auch Bemessungsverjährung nicht eingetreten. Ein Abgabenbescheid unterbreche die Verjährung auch dann, wenn er in der Folge aufgehoben werde, weil auch die Aufhebung eines Abgabenbescheides am tatsächlichen Vorgang einer durch ihn bewirkten Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO nichts ändern könne. Verjährungsunterbrechend hätte schließlich auch die im Jahre 1988 beim Beschwerdeführer durchgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung gewirkt. Ausgehend von einem Neubeginn des Laufes der Verjährungsfrist mit Jahresende 1988 sei mit dem am 28. Mai 1993 erlassenen Berufungsvorentscheidungen die Verjährung erneut unterbrochen worden. Für die Einkommensteuer der Jahre 1979 und 1980 wäre die fünfjährige Verjährungsfrist zwar schon mit Ende des Jahres 1986 abgelaufen gewesen, es sei jedoch

vom Vorliegen hinterzogener Abgaben auszugehen und deshalb die zehnjährige Verjährungsfrist anzusetzen. Der Beschwerdeführer habe durch das Unterlassen einer Erklärung seiner zusätzlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen seine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dadurch eine Abgabenverkürzung bewirkt, wobei von vorsätzlichem Handeln des Beschwerdeführers ausgegangen werden müsse. Daß der Beschwerdeführer, ein ausgebildeter Jurist in leitender Stellung, die Einkommensteuerpflicht seiner durch mehrere Jahre hindurch in mehreren Arten erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen in beträchtlicher Höhe nicht erkannt hätte, könne nicht angenommen werden. In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1980 und 1981 seien zudem kraß unrichtige Angaben gemacht worden, weil bei den betroffenen Einkünften aus Kapitalvermögen der Vermerk "unter S 7.000,-" und als Summe der Einkünfte "Null" erklärt worden sei, obwohl die tatsächlich erzielten Einkünfte diesbezüglich ein Vielfaches von S 7.000,- betragen hätten. Die vom Beschwerdeführer vorgetragene Behauptung ungeprüften Unterschreibens der Erklärung sei angesichts der Ausbildung und der Position des Beschwerdeführers unglaublich. Ebenso sei auch das Unterbleiben einer Aufnahme jener Beträge, die sich der Beschwerdeführer aus den "Sonderkonten" zugeeignet hatte, in die Abgabenerklärungen als Hinterziehung zu beurteilen, weil der Beschwerdeführer nach den diesbezüglichen Feststellungen des Strafgerichtes von Anfang an die Absicht gehabt habe, die strittigen Beträge dem Finanzamt zu verheimlichen. Die Behauptung des Beschwerdeführers, davon ausgegangen zu sein, daß im Lohnzettel des Vereines X. diese Bezüge bereits enthalten gewesen seien, widerspreche jeder Logik, weil diese Lohnzettel ja von der Buchhaltung des Vereines X. ausgestellt worden seien, den strafgerichtlichen Sachverhaltsfeststellungen nach aber dem Beschwerdeführer klar gewesen sei, daß die "Sonderkonten" in der Buchhaltung des Vereines gerade nicht aufgeschienen seien. Es könne auch die Auffassung des Beschwerdeführers nicht geteilt werden, daß die ihm aus den "Sonderkonten" des Vereines zugegangenen Beträge bei ihm nicht im Veranlagungsweg zu erfassen seien. Der Beschwerdeführer habe in den Streitjahren durchwegs Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, die allein schon eine Veranlagung nach § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 gebieten mußten. Die Beträge, die sich der Beschwerdeführer aus den "Sonderkonten" zugeeignet habe, seien nicht Arbeitslohn, sondern gegen den Willen des Arbeitgebers verschaffte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewesen. Die belangte Behörde sei an die den Behauptungen des Beschwerdeführers entgegenstehenden strafgerichtlichen Feststellungen gebunden gewesen, was einer Beurteilung der dem Beschwerdeführer zugegangenen Beträge als Arbeitslohn auch mit der Auswirkung einer Anwendung des § 67 Abs. 1 EStG 1972 entgegengestanden sei. Auch für eine Anwendung der Bestimmung des § 37 Abs. 1 EStG 1972 auf die vom Beschwerdeführer in den Jahren 1983 und 1984 erhaltenen Beträge aus dem Grunde des § 32 Z. 1 lit. a EStG 1972 bestehe kein Raum. Daß es sich bei diesen Beträgen nicht um Entschädigungen im Sinne der zuletzt genannten Gesetzesstelle handle, ergebe sich mit Eindeutigkeit aus den strafgerichtlichen Sachverhaltsfeststellungen. Demnach habe der Beschwerdeführer mit diesen Zahlungen nicht eine Entschädigung für entgangene Einnahmen erhalten, sondern sei zwischen YY. und dem Beschwerdeführer beschlossen worden, das widerrechtlich angelegte Sonderkonto nicht mehr für laufende widerrechtliche Zuwendungen zu verwenden, sondern es aufzulösen und sich den gesamten Betrag ebenso widerrechtlich in zwei Jahresbeträgen zuzueignen. Die dem Beschwerdeführer zugeflossenen Zahlungen stellten damit keine Entschädigung für entgangene Einnahmen, sondern lediglich eine geänderte Art seines strafbaren Verhaltens dar. Amnestiewirkungen könnten sich zugunsten des Beschwerdeführers aus näher dargelegten Erwägungen nicht ergeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Erklärung begeht, sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf ein gesetzmäßiges Abgabenverfahren sowie darauf als verletzt anzusehen, "so zur Einkommensteuer herangezogen zu werden, wie dies den" vor Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren im Jahre 1988 erlassenen Bescheiden entspreche.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer vertritt auch vor dem Verwaltungsgerichtshof die schon im Verwaltungsverfahren geäußerte Auffassung, daß ein in einem wieder aufgenommenen Abgabenverfahren ergangener Abgabenbescheid aus dem Grunde des § 307 Abs. 1 BAO dann rechtswidrig sei, wenn er nicht gleichzeitig mit dem die Wiederaufnahme des

Verfahrens verfügenden Bescheid ergehe.

Daß die belangte Behörde diese Rechtsauffassung als verfehlt beurteilt hat, war nicht rechtswidrig. Die vom Beschwerdeführer vorgetragene Rechtsauffassung ist verfehlt. Daß mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung gemäß § 307 Abs. 1 BAO zu verbinden ist, hat rechtlich nicht zur Folge, daß die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung im Falle ihrer Behebung auf welchem Wege immer nicht durch eine neue Sachentscheidung ersetzt werden müßte. Besteht die Rechtsfolge der Wiederaufnahme eines Verfahrens infolge der mit ihr gemäß § 307 Abs. 1 BAO verbundenen Aufhebung des früheren Bescheides in der erneuten Anhängigkeit des betroffenen Abgabenverfahrens, dann bleibt ein solches Abgabenverfahren auch nach Aufhebung der gemäß § 307 Abs. 1 BAO gemeinsam mit dem Wiederaufnahmbescheid erlassenen Sachentscheidung weiter anhängig und bedarf daher der Erledigung durch einen die aufgehobene Sachentscheidung ersetzenden Bescheid (zur Möglichkeit unterschiedlicher rechtlicher Schicksale von Wiederaufnahme- und Sachbescheid vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. September 1991, 88/14/0012, vom 29. Mai 1996, 93/13/0300, ÖStZB 1997, 102, und vom 12. September 1996, 96/15/0163, ÖStZB 1997, 381).

Es teilt der Verwaltungsgerichtshof auch jene rechtlichen Erwägungen des Beschwerdeführers nicht, mit denen er darzustellen versucht, daß dem angefochtenen Bescheid der Eintritt der Bemessungsverjährung für die festgesetzten Abgaben entgegengestanden wäre. Daß ein Abgabenverfahren durch die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 Abs. 5 BAO in die Lage zurücktritt, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat, bedeutet nicht, daß dem von der Abgabenbehörde mit dem später aufgehobenen Bescheid gesetzten Akt die Rechtswirkung einer die Verjährung unterbrechenden Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO genommen würde, wie dies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend erkannt hat. Soweit sich aus den vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Literaturstellen eine gegenteilige Auffassung überhaupt entnehmen ließe, wäre sie nicht zu teilen. Daß inhaltlich fehlerhafte Verwaltungsakte die ihnen gemäß § 209 Abs. 1 BAO trotzdem zukommende Unterbrechungswirkung auch dann nicht verlieren, wenn sie nachträglich beseitigt werden, entspricht Lehre und Rechtsprechung (vgl. hiezu Stoll, BAO-Kommentar, 2191, sowie die hg. Erkenntnisse vom 29. März 1993, 91/15/0093, 0094, ÖStZB 1994, 79, und vom 12. August 1994, 94/14/0055, ÖStZB 1995, 252). Ebensowenig war es rechtswidrig, daß die belangte Behörde vom Vorliegen einer zehnjährigen Verjährungsfrist wegen hinterzogener Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ausgegangen ist. Daß der Beschwerdeführer seine ihn nach § 119 Abs. 1 BAO treffenden abgabenrechtlichen Pflichten mit den Abgabenerklärungen für die Streitjahre objektiv in grober Weise verletzt hatte, ergab sich schon aus dem Inhalt seiner "Selbstanzeige". Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid getroffene Sachverhaltsfeststellung vorsätzlichen Handelns durch den Beschwerdeführer aber ist ein Ergebnis eines Aktes der behördlichen Beweiswürdigung, dem ein das Kalkül einer vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Rechtswidrigkeit erreichender Fehler (zur Erforderlichkeit eines solchen Fehlerkalküls vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. September 1996, 95/13/0214, ÖStZB 1997, 419) nicht anhaftet (zur Unbedenklichkeit einer auch außerhalb der im bereits zitierten hg. Erkenntnis vom 24. September 1996, 95/13/0214, ÖStZB 1997, 419, dargelegten Bindungswirkung erfolgenden Übernahme von Sachverhaltsfeststellungen eines verurteilenden strafgerichtlichen Erkenntnisses vgl. die hg. Erkenntnisse vom 6. April 1995, 93/15/0077, ÖStZB 1995, 695, und vom 12. September 1996, 92/15/0190, ÖStZB 1997, 376).

Der Beschwerdeführer meint schließlich auch vor dem Verwaltungsgerichtshof, daß die ihm aus den "Sonderkonten" zugeflossenen Gelder nach den Vorschriften über die Besteuerung von Arbeitslohn zu behandeln gewesen wären, wobei er im besonderen auch auf die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1972 verweist, und will die ihm in den Jahren 1983 und 1984 zugeflossenen Einmalbeträge unverändert als Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen beurteilt wissen. Es haftet dem angefochtenen Bescheid aber auch in dieser Hinsicht die vom Beschwerdeführer gesehene Rechtswidrigkeit nicht an.

Mit dem zu diesen Punkten erstatteten Tatsachenvorbringen entfernt sich der Beschwerdeführer von jenem Sachverhalt, den die belangte Behörde in diesfalls vorliegender Bindung an die Sachverhaltsfeststellungen des Strafurteiles zu treffen hatte und getroffen hat. Diese Sachverhaltsfeststellungen aber erlaubten eine Beurteilung der dem Beschwerdeführer zugeflossenen Gelder als Arbeitslohn im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1972 mit der Rechtsfolge einer Anwendbarkeit der Bestimmung des § 67 Abs. 1 leg. cit. (vgl. hiezu Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, TZ 12 zu § 67 EStG 1972) nicht. Auf der Basis der von der belangten Behörde im

angefochtenen Bescheid zu treffenden und getroffenen Sachverhaltsfeststellungen mußten die dem Beschwerdeführer zugeflossenen Gelder vielmehr als Vorteile beurteilt werden, die er sich gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft hatte und die daher schon deswegen im Veranlagungsweg zu erfassen waren (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 16. Jänner 1991, 90/13/0285, vom 15. November 1995, 92/13/0274, ÖStZB 1996, 367, und vom 25. Februar 1997, 95/14/0112, jeweils mit weiteren Nachweisen). Von einer Verschaffung der Gelder gegen den Willen des Arbeitgebers war im Beschwerdefall deswegen auszugehen, weil nach den strafgerichtlichen Tatsachenfeststellungen der Zufluß dieser Gelder an u.a. auch den Beschwerdeführer durch solche Vorgangsweisen des YY. und des diesen im Sinne des § 12 StGB unterstützenden Beschwerdeführers herbeigeführt worden war, die von YY. und dem Beschwerdeführer unter Umgehung des für die gesetzten Maßnahmen zuständigen Vereinsorganes getroffen worden waren. Die den Zufluß der Gelder herbeiführende Verfügung konnte demnach rechtlich auch nicht dem Arbeitgeber in einer Weise zugerechnet werden, die eine Behandlung der Zuflüsse als dem Lohnsteuerabzug zu unterziehenden Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis geboten hätte (vgl. hiezu die zu anders gelagerten Fallkonstellationen ergangenen hg. Erkenntnisse vom 20. Juni 1995, 92/13/0061, ÖStZB 1996, 155, und vom 24. Oktober 1995, 95/14/0058, ÖStZB 1996, 341). Anders als in den den genannten Erkenntnissen zugrundeliegenden Beschwerdefällen kamen die in Rede stehenden Einnahmen dem Beschwerdeführer eben nicht auf der Basis eines Beschlusses des für den Verein X. in diesem Umfang vertretungsbefugten Organes zu, sondern im Ergebnis eines - von ihm in strafrechtlich relevanter Weise unterstützten - deliktischen Verhaltens eines Organwalters, mit dem sich nach den strafgerichtlichen Tatsachenfeststellungen dieser Organwaltung, worauf es entscheidend ankommt, auch außerhalb des ihm formal eingeräumten Vertretungsrahmens begeben hatte. Eine Anwendung der Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1972 auf Teile der vom Beschwerdeführer angeeigneten Gelder kam demnach nicht in Betracht.

Die vom Beschwerdeführer in den Jahren 1983 und 1984 vereinnahmten Sonderbeträge ließen sich, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, auch nicht als Entschädigungen im Sinne des § 32 Z. 1 lit. a EStG 1972 beurteilen. Eine Entschädigung im Sinne dieser Gesetzesstelle setzt, wie sich schon aus dem Ausdruck "Entschädigung" ergibt, einen durch entgangene oder entgehende Einnahmen erlittenen Schaden voraus, dessen Abgeltung bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen dem für außerordentliche Einkünfte nach § 37 Abs. 1 EStG 1972 normierten begünstigten Steuersatz zu unterziehen sein kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 8. Oktober 1991, 91/14/0006, und vom 20. Oktober 1992, 89/14/0094, ÖStZB 1993, 238). Das künftige Ausbleiben bislang im Erfolg deliktischen Handelns rechtsgrundlos periodisch bezogener Zahlungen kann als Schaden aber nicht beurteilt werden, weil von einem Schaden in rechtlicher Hinsicht nur dort gesprochen werden kann, wo eine Rechtsposition eine Verschlechterung erfährt, die sich in wirtschaftlich bewertbarer Weise zum Nachteil eines materiellrechtlich Anspruchsberechtigten auswirkt. Die Abgeltung des künftigen Entfalls der rechtsgrundlos periodisch zugeflossenen Zahlungen durch die dem Beschwerdeführer in den Jahren 1983 und 1984 ebenso rechtsgrundlos zugekommenen Sonderbeträge ließ sich der Bestimmung des § 32 Z. 1 lit. a EStG 1972 somit nicht subsumieren. Hinzu kommt, daß diese Beträge dem Beschwerdeführer in zwei Veranlagungsjahren zugeflossen waren, was einer Anwendung des begünstigten Steuersatzes des § 37 Abs. 1 EStG 1972 für diese Beträge auch aus diesem Grund entgegenstand (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 26. Jänner 1993, 88/14/0108, ÖStZB 1993, 501, und vom 17. Jänner 1995, 94/14/0140, ÖStZB 1995, 509).

Es erweist sich der angefochtene Bescheid jedoch deswegen als inhaltlich rechtswidrig, weil der belangten Behörde der Verstoß der vor ihr bekämpften Einkommensteuerbescheide vom 6. September 1994 gegen die Rechtskraft der für die gleichen Streitjahre ergangenen Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes vom 26. Mai 1994 entgangen ist. Diese Einkommensteuerbescheide waren entgegen der von der belangten Behörde in ihrem Bescheid vom 23. August 1994 vertretenen Rechtsansicht wegen der Beseitigung der Wiederaufnahmbescheide vom 26. Mai 1994 durch die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 5. August 1994 nicht aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die belangte Behörde hat bei der mit ihrem Bescheid vom 23. August 1994 ausgesprochenen Zurückweisung der Berufung der Beschwerdeführer gegen die Einkommensteuerbescheide vom 26. Mai 1994 nämlich den im nunmehr angefochtenen Bescheid zutreffend gewürdigten Umstand nicht bedacht, daß die Rechtskraft der seinerzeitigen Wiederaufnahmbescheide vom 22. September 1988 den in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheiden eine verfahrensrechtlich einwandfreie Grundlage bot. Dieselbe Grundlage, welche die in den Bescheiden vom 22. September 1988 verfügte Wiederaufnahme der Verfahren den Einkommensteuerbescheiden über die Streitjahre vom 6. September 1994 geboten hätte, bot sie schon den über dieselben Streitjahre erlassenen Einkommensteuerbescheiden vom 26. Mai 1994. Mit der von der belangten Behörde in ihrer Berufungsentscheidung

vom 5. August 1994 mit Recht beseitigten abermaligen Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren durch die Wiederaufnahmebescheide vom 26. Mai 1994 konnte den mit gleichem Datum erlassenen Sachbescheiden der verfahrensrechtliche Bestandsgrund im Sinne des § 307 Abs. 3 BAO nicht genommen werden, weil dieser schon in den rechtskräftig gewordenen Wiederaufnahmebescheiden vom 22. September 1988 gelegen war. Die Zurückweisung der vom Beschwerdeführer gegen die Sachbescheide des Finanzamtes vom 26. Mai 1994 erhobenen Berufung durch den vom Beschwerdeführer vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes nicht bekämpften Bescheid der belangten Behörde vom 23. August 1994 hatte rechtlich den Eintritt der Rechtskraft dieser - aus dem Rechtsbestand in Wahrheit nicht ausgeschiedenen - Einkommensteuerbescheide vom 26. Mai 1994 über die Streitjahre zur Folge. Die vom Finanzamt am 6. September 1994 über die gleichen Streitjahre neuerlich erlassenen Einkommensteuerbescheide verstießen gegen die Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide vom 26. Mai 1994 und waren mangels eines diesen Verstoß gegen die Rechtskraft rechtfertigenden gesetzlichen Grundes demnach als rechtswidrig zu beurteilen.

Da die belangte Behörde diese Rechtswidrigkeit der vor ihr bekämpften Bescheide im nunmehr angefochtenen Bescheid nicht erkannt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

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

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Bindung der Verwaltungsbehörden an gerichtliche Entscheidungen

VwRallg9/4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995130036.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at