

# TE Lvwg Erkenntnis 2021/4/22 LVwG-2020/29/2539-11

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.04.2021

## Entscheidungsdatum

22.04.2021

## Index

3400 Abgabenordnung

40/01 Verwaltungsverfahrensgesetze

## Norm

TAbgG §7

VStG §31

## Text

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Tirol erkennt durch seine Richterin Maga Kantner über die Beschwerde des AA, Adresse 1, \*\*\*\* Z, vertreten durch Rechtsanwalt BB, Adresse 2, \*\*\*\* Y, gegen das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft Y vom 21.09.2020, ZI \*\*\*, betreffend eine Übertretung nach dem Tiroler Abgabengesetz, zu Recht:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben, das angefochtene Straferkenntnis behoben und das Verwaltungsstrafverfahren eingestellt.
2. Die ordentliche Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Straferkenntnis wird dem Beschwerdeführer spruchgemäß nachstehender Sachverhalt zur Last gelegt:

„Der Beschuldigte hat es als Einzelunternehmer des Tourismusbetriebes „AA“ und somit als „Beitragspflichtiger“ zu verantworten, dass er für den Zeitraum von 2009 bis 2015 durch die vorsätzliche Verletzung der Wahrheitspflicht unrichtige Umsätze gegenüber dem Finanzamt bekanntgegeben hat, woraus gegenüber dem Tourismusverband jährlich Pflichtbeiträge vorenthalten wurden.

Mit Anzeige der Abteilung Tourismus vom 06.02.2020 wurde der Bezirkshauptmannschaft Y bekannt, dass Sie im oben angeführten Zeitraum beträchtliche Mehreinnahmen getätigt haben, woraus eine Abgabenschuld nach dem Tiroler Tourismusgesetz in der Höhe von gesamt € 8.589,50 erwachsen sind, welche per 23.12.2019 ausgeglichen wurden.“

Der Beschwerdeführer habe dadurch eine Verwaltungsübertretung gemäß §§ 7 und 10 Tiroler Abgabengesetz iVm § 30 Tiroler Tourismusgesetz idgF begangen und wurde über ihn gemäß § 8 Abgabengesetz eine Geldstrafe in der Höhe von Euro 1.300,00 (Ersatzfreiheitsstrafe 10 Tage) unter gleichzeitiger Festsetzung der Verfahrenskosten verhängt.

Gegen dieses Straferkenntnis hat der Beschwerdeführer durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter fristgerecht Beschwerde erhoben und darin zusammengefasst ausgeführt, dass bereits auf die eingetretene Verjährung hingewiesen worden sei. Die Behörde gehe fälschlicherweise davon aus, dass mit dem Zeitpunkt der Selbstanzeige vom 19.11.2019 die strafbare Tätigkeit abgeschlossen sei. Richtigerweise sei die Übertretung jedoch bereits im Jahr 2015 abgeschlossen und war daher im Jahr 2019 bereits Verjährung eingetreten.

Zudem liege aufgrund der Selbstanzeige Straffreiheit vor. Zur Strafbemessung wurde ausgeführt, dass als mildernd, sofern es bei einer Strafbarkeit bleiben sollte, auf jeden Fall zu werten sei, dass der Beschwerdeführer Selbstanzeige erstattet habe und auf diese Weise die Tat überhaupt aufgeklärt werden habe können. Die Strafe sei daher weitaus überhöht. Es wurde beantragt, der Beschwerde stattzugeben, das angefochtene Straferkenntnis zu beheben und das Verwaltungsstrafverfahren einzustellen, jedenfalls die Strafe herabzusetzen.

Der Beschwerde kommt Berechtigung zu.

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in den Akt der Behörde und des Landesverwaltungsgerichtes Tirol.

#### I. Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer betrieb im Zeitraum 01.01.2009 bis 06.05.2015 im Rahmen eines Einzelunternehmens (ua) das Pub „CC“ in \*\*\*\* Z, Adresse 1. Im Zeitraum 01.01.2008 bis Mai 2015 wurden nicht sämtliche Barumsätze und Bareinkäufe gegenüber dem Finanzamt ordnungsgemäß aufgezeichnet und erklärt, wodurch es zu einer Verkürzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer (Selbstanzeige gem § 29 FinStrG an das Finanzamt Y-X vom 11.10.2018).

Die Manipulation durch den Beschwerdeführer erfolgte dergestalt, als die Umsätze größtenteils nicht portionsweise, sondern in der Art und Weise „Stockabrechnung“ in der Registrierkasse erfasst wurden. Zwecks Erfassung der Losungen (Tageslosungen) wurde das „Aufzufüllende“ entweder ganz boniert oder nur teilweise boniert und der Rest auf einem Schmierzettel vermerkt.

Der Beschwerdeführer tätigte die Warenbestellungen bei der Fa. DD auf zwei Arten. Die „offizielle“ Lieferung mit Lieferschein lautete auf AA und der Rest lautete ebenfalls auf AA, jedoch mit dem Vermerk „Festlieferung“. Die Sortierung und Stapelung der Lieferungen erfolgte durch den Beschwerdeführer, damit gewährleistet war, dass die „Schmierzettel“ stimmten. Die „offiziellen“ Rechnungen wurden überwiesen, wohingegen die „Festlieferungen“ bar bezahlt wurden.

Nach der Saison wurden die einzelnen Posten zusammengezählt, auf einer Excel-Datei vermerkt und mit dem Gesamt-Registrierkassenausdruck verglichen. Diese Datei und die Bonierbons wurden den Prüfungsorganen vorgelegt. Zusätzlich wurde am Saisonende eine Inventur erstellt, die ebenfalls den Prüforganen vorgelegt wurde.

In die Aufzeichnungen für die Erstellung der Voranmeldungen bzw für die Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Jahreserklärung wurden nur jene Umsätze lt Registrierkassen-Ausdruck (daher nur die „offiziellen“) eingetragen, auch der Wareneinkauf wurde nur auf Höhe der offiziellen DD-Rechnungen verbucht. Die inoffiziellen Unterlagen wurden nach Barbezahlung vom Beschwerdeführer vernichtet (Stellungnahme Beschwerdeführer vom 12.10.2018).

Aufgrund der geschilderten Manipulation wurden nicht sämtliche Umsätze gegenüber dem Finanzamt deklariert und aufgrund der zu niedrigen Umsätze die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2015 erlassen. Diese wiederum stellten die Grundlage für die Festsetzung der Pflichtbeiträge nach dem Tiroler Tourismusgesetz für die Jahre 2009 bis 2015 dar und wurden die (endgültigen) Pflichtbeiträge nach dem Tiroler Tourismusgesetz für die Jahre 2009 bis 2015 festgesetzt wie folgt:

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 14.02.2011, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 233.590,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 208.330,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2009 in Höhe von Euro 3.124,90 festgesetzt. Der offene Abgabebetrag wurde am 01.03.2011 beglichen. Die Zustellung des Bescheides ist spätestens mit diesem Datum erfolgt.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 26.02.2013, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen

Umsatzes in Höhe von Euro 255.640,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 227.310,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2010 in Höhe von Euro 3.409,60 festgesetzt. Der offene Abgabebetrag wurde am 26.03.2013 beglichen. Die Zustellung des Bescheides ist spätestens mit diesem Datum erfolgt.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 26.02.2013, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 269.580,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 238.488,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2011 in Höhe von Euro 3.577,30 festgesetzt. Der offene Abgabebetrag wurde am 26.03.2013 beglichen. Die Zustellung des Bescheides ist spätestens mit diesem Datum erfolgt.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 19.11.2014, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 287.200,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 254.114,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2012 in Höhe von Euro 3.811,70 festgesetzt. Der offene Abgabebetrag wurde am 25.11.2014 beglichen. Die Zustellung des Bescheides ist spätestens mit diesem Datum erfolgt.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 13.01.2016, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 265.850,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 238.478,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2013 in Höhe von Euro 3.577,20 festgesetzt. Der offene Abgabebetrag wurde am 19.01.2016 beglichen. Die Zustellung des Bescheides ist spätestens mit diesem Datum erfolgt.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 05.01.2017, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 248.720,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 221.862,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2014 in Höhe von Euro 3.327,90 festgesetzt und wies ein Guthaben von Euro 249,60 auf. Der Bescheid wurde am 05.01.2017 an das Zustellorgan übergeben (Mitteilung Abgabenbehörde vom 06.04.2021).

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 29.11.2017, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 262.300,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 235.840,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2015 in Höhe von Euro 3.537,60 festgesetzt und wies ein Guthaben von Euro 274,20 auf. Der Bescheid wurde am 30.11.2017 an das Zustellorgan übergeben (Mitteilung Abgabenbehörde vom 06.04.2021).

Die Zustellung der endgültigen Bescheide erfolgte ohne Zustellnachweis, der Beschwerdeführer bestreitet jedoch nicht, sämtliche Bescheide tatsächlich erhalten zu haben.

Mit Eingabe vom 11.10.2018 an das Finanzamt Y/X erstattete der Beschwerdeführer durch seine steuerrechtliche Vertretung Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2015 und der Einkommenssteuer für die Jahre 2008 bis 2015. Eine Selbstanzeige gegenüber der für die Einhebung der Tourismusabgabe zuständigen Abgabenbehörde, der Tiroler Landesregierung, erfolgte nicht.

Am 16.07.2019 wurden seitens des zuständigen Finanzamtes sodann die berichtigten Umsatzsteuerbescheide an die Abgabenbehörde übermittelt (Mitteilung Abgabenbehörde vom 18.01.2021) und daraufhin die Pflichtbeiträge für die Jahre 2009 bis 2015 (mittels Berichtigungsbescheid bzw im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens) wie folgt festgesetzt:

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 23.12.2019, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 357.020,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 307.074,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2009 in Höhe von Euro 4.606,10 festgesetzt. Der offene Abgabeananspruch wurde am 23.01.2020 entrichtet.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 23.12.2019, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 365.380,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 315.102,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2010 in Höhe von Euro 4.726,50 festgesetzt. Der offene Abgabeananspruch wurde am 23.01.2020 entrichtet.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 23.12.2019, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 375.420,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 323.160,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2011 in Höhe von Euro 4.847,40 festgesetzt. Der offene Abgabeananspruch wurde am 23.01.2020 entrichtet.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 23.12.2019, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 376.680,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 325.698,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2012 in Höhe von Euro 4.885,50 festgesetzt. Der offene Abgabeananspruch wurde am 23.01.2020 entrichtet.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 23.12.2019, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 370.870,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 322.494,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2013 in Höhe von Euro 4.837,40 festgesetzt. Der offene Abgabenanspruch wurde am 23.01.2020 entrichtet.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 22.08.2019, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 367.410,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 316.814,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2014 in Höhe von Euro 4.752,20 festgesetzt. Der offene Abgabenanspruch wurde am 06.11.2019 entrichtet.

Mit Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 22.08.2019, \*\*\*, wurde auf Grundlage eines beitragspflichtigen Umsatzes in Höhe von Euro 323.350,00 und einer Gesamtgrundzahl von Euro 286.708,00 der Pflichtbeitrag für das Jahr 2015 in Höhe von Euro 4.300,60 festgesetzt. Der offene Abgabenanspruch wurde am 06.11.2019 entrichtet.

Dem Beschwerdeführer gegenüber wurden daher die Pflichtbeiträge für die Jahre 2009 bis 2015 zu niedrig festgesetzt wie folgt:

2009	um Euro	1.481,20
2010	um Euro	1.316,90
2011	um Euro	1.270,10
2012	um Euro	1.073,80
2013	um Euro	1.260,20
2014	um Euro	1.424,30
2015	um Euro	763,00
Gesamt	um Euro	8.589,50

## II. Beweiswürdigung:

Vorangeführter Sachverhalt zur Manipulation der getätigten Umsätze durch den Beschwerdeführer sowie dem Betrieb des Pubs ergibt sich aus dem Akt der Behörde, insbesondere aus den vom Beschwerdeführer selbst vorgelegten Unterlagen bzw der erstatteten Selbstanzeige samt Beilagen und Ergänzungsschreiben. Der Umstand, dass die Umsätze für die Jahre 2008 bis Mai 2015 absichtlich falsch gemeldet wurden, wurde vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt und ist durch das eigene Vorbringen des Beschwerdeführers in der Selbstanzeige belegt.

Die Feststellungen zur jeweiligen Höhe der festgesetzten Pflichtbeiträge für die Jahre 2009 bis 2015, sowohl hinsichtlich der erstmaligen (verkürzten) Festsetzung als auch der berichtigten Festsetzung nach Vorliegen der berichtigten Umsatzsteuerdaten ergeben sich aus den im Behördenakt befindlichen und seitens der Abgabenbehörde übermittelten Festsetzungsbescheiden für die Jahre 2009 bis 2015, der Zeitpunkt der Entrichtung der jeweils offenen Abgabebeträge wurde von der Abgabenbehörde (Tiroler Landesregierung, Abteilung Tourismus) über Aufforderung durch das Landesverwaltungsgericht bekannt gegeben.

Die Feststellungen zum Zeitpunkt Zustellung der (ursprünglichen) endgültigen Bescheide für die Jahre 2009 bis 2013 konnten trotz Fehlens von Zustellnachweisen getroffen werden, zumal die Pflichtbeiträge für die Jahre 2009 bis 2013 vom Beschwerdeführer zum jeweils festgestellten Zeitpunkt entrichtet wurden und die Entrichtung der offenen Abgabe die Kenntnis des Inhaltes der Festsetzung derselben voraussetzt. Es war daher aufgrund der getätigten Zahlungen davon auszugehen, dass spätestens mit dem jeweiligen Datum der Überweisung der Pflichtbeiträge die Zustellung der Bescheide an den Beschwerdeführer erfolgt sein muss, zumal der Pflichtbeitrag erst nach Bekanntwerden der Höhe zur Anweisung gebracht werden konnte.

Dass eine Selbstanzeige (auch) an die Abgabenbehörde erstattet wurde, wird seitens der Beschwerdeführers nicht behauptet und ist dem Behördenakt lediglich die an das Finanzamt gerichtete Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG zu entnehmen, weshalb die diesbezügliche Negativfeststellung zu treffen war.

## III. Rechtsgrundlagen:

Die verfahrensrelevante Bestimmung des Tiroler Abgabengesetzes, LGBl Nr 97/2009 idF LGBl Nr 150/2012, lautet wie folgt:

„§ 7 Abgabenhinterziehung

(1) Wer als Abgabepflichtiger oder bei der Wahrnehmung der Angelegenheiten Abgabepflichtiger vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs-, Anzeige- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, begeht, sofern die Tat nicht eine nach anderen Abgabenvorschriften strafbare Verwaltungsübertretung darstellt, eine Verwaltungsübertretung und ist von der Bezirksverwaltungsbehörde mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des verkürzten Betrages, höchstens aber bis zu 50.000,- Euro, im Fall der Uneinbringlichkeit mit Ersatzfreiheitsstrafe bis zu sechs Wochen, zu bestrafen.

(2) Eine Abgabenverkürzung im Sinn des Abs. 1 ist bewirkt, wenn

a)

Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, nicht oder verkürzt festgesetzt wurden,

b)

Abgaben, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, den Abgabenvorschriften zuwider nicht oder nur teilweise entrichtet oder abgeführt wurden oder

c)

auf einen Abgabenspruch ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit ganz oder teilweise nachgesehen wurde.

(3) Der Versuch ist strafbar.“

§ 254 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) BGBl Nr 129/1958 idF BGBl I Nr 105/2014 lautet wie folgt:

„Bestimmungen für den Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts

§ 254.

(1) Für den Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts gelten § 29 sinngemäß und das Verwaltungsstrafgesetz 1991 – VStG, BGBl. Nr. 52/1991.“

§ 31 Abs 1 und 2 Verwaltungsstrafgesetz 1991 (VStG) BGBl Nr 52/1991 idF BGBl I Nr 33/2013 lautet wie folgt:

„Verjährung

§ 31.

(1) Die Verfolgung einer Person ist unzulässig, wenn gegen sie binnen einer Frist von einem Jahr keine Verfolgungshandlung (§ 32 Abs. 2) vorgenommen worden ist. Diese Frist ist von dem Zeitpunkt zu berechnen, an dem die strafbare Tätigkeit abgeschlossen worden ist oder das strafbare Verhalten aufgehört hat; ist der zum Tatbestand gehörende Erfolg erst später eingetreten, so läuft die Frist erst von diesem Zeitpunkt.

(2) Die Strafbarkeit einer Verwaltungsübertretung erlischt durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt drei Jahre und beginnt in dem in Abs. 1 genannten Zeitpunkt. [...]“

IV. Erwägungen:

Verfahrensgegenständlich ist die Abgabenhinterziehung betreffend die Pflichtbeiträge nach dem Tiroler Tourismusgesetz für den Zeitraum 2009 bis 2015. Als Einzelunternehmer des Tourismusbetriebes „AA“ war der Beschwerdeführer Mitglied des Tourismusverbandes W-Z (§ 2 Tiroler Tourismusgesetz) und zur Entrichtung der Pflichtbeiträge nach dem Tiroler Tourismusgesetz verpflichtet (§ 30 Tiroler Tourismusgesetz). Die Verpflichtung zur Entrichtung entsteht mit Beginn des Vorschreibungszeitraumes bzw während eines Jahres mit Aufnahme der Tätigkeit bzw bei freiwilligen Mitglieder mit Aufnahme des Mitglieders (Abs 3 leg cit). Bemessungsgrundlage ist das Kalenderjahr, das dem Haushaltsjahr des Tourismusverbandes entspricht.

Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Tourismusabgabe ist (grundsätzlich) der beitragspflichtige Umsatz, sohin die Summe der steuerbaren Umsätze im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (§ 31 Abs 1 Tiroler Tourismusgesetz).

Zur Berechnung der Beiträge der Pflichtmitglieder eines Tourismusverbandes, die zur Besteuerung vom Umsatz nach den hierfür geltenden bundesrechtlichen Vorschriften herangezogen werden, ist der Landesregierung von den für die Festsetzung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzbehörden eine Durchschrift der Umsatzsteuerentscheidung zu

übermitteln (§ 37 Abs 1 Tiroler Tourismusgesetz). Der (jährliche) Pflichtbeitrag gemäß dem Tiroler Tourismusgesetz wird jährlich mit Bescheid gegenüber dem Abgabenschuldner festgesetzt.

Aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens steht fest, dass der Beschwerdeführer dem Finanzamt gegenüber beträchtliche steuerpflichtige Umsätze nicht gemeldet hat, weshalb aufgrund der seitens des Finanzamtes bekanntgegebenen Daten (Umsatzsteuerbescheide) die Abgabenbehörde im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2009 bis 2015 dem Beschwerdeführer die Pflichtbeiträge zu niedrig vorgeschrieben hat.

Es gilt sohin zu prüfen, inwieweit der Beschwerdeführer die ihm mit dem angefochtenen Straferkenntnis vorgeworfene Abgabenhinterziehung zu verantworten hat:

Zur Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes der Abgabenhinterziehung nach dem Tiroler Abgabengesetz verlangt § 7 leg cit, dass der Abgabepflichtige eine Verletzung der Offenlegungs-, Anzeige- oder Wahrheitspflicht zu verantworten hat, weiters, dass die Verletzung vorsätzlich bewirkt wurde und drittens, dass durch das Verhalten des Abgabepflichtigen eine Abgabenverkürzung eintritt.

#### V.1. Zur Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- bzw Wahrheitspflicht:

Wie festgestellt, wurden seitens des Beschwerdeführers für die Jahre 2008 bis 2015 durch ein ausgeklügeltes Manipulationssystem nicht sämtliche (umsatzsteuerpflichtigen) Umsätze dem Finanzamt gemeldet, weshalb das zuständige Finanzamt Umsatzsteuerbescheide erließ, welche nicht sämtliche tatsächlichen Umsätze berücksichtigten. Zumal diese (falschen) Umsatzsteuerbescheide Grundlage für die Vorschreibung der Pflichtbeiträge nach dem Tiroler Tourismusgesetz für die Jahre 2009 bis 2015 waren, hat der Beschwerdeführer die ihn treffende Wahrheitspflicht zur Bekanntgabe der tatsächlich erzielten Umsätze verletzt.

#### V.2. Zum Verschuldensgrad:

Die belangte Behörde hat die vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorgeworfen, seitens des Landesverwaltungsgerichtes Tirol bestehen keine Hinweise darauf, dass die wahrheitswidrigen Meldungen der Umsätze für die Jahre 2008 bis Mai 2015 lediglich fahrlässig erfolgt sind, zumal - wie festgestellt - der Beschwerdeführer im Rahmen eines ausgeklügelten Systems die Manipulation der Umsätze durchführte. An der vorsätzlichen Verletzung der Wahrheitspflicht war daher nicht zu zweifeln.

#### V.3. Zur Abgabenhinterziehung:

Weiteres Tatbestandsmerkmal der vorgeworfenen Übertretung ist, dass durch die vorsätzliche Verletzung der Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung eintritt.

Zum Tatbestand der Abgabenhinterziehung gehört der Eintritt eines Schadens, wobei ein solcher nicht dadurch ausgeschlossen ist, dass es später tatsächlich – aber eben verspätet – zur Bemessung (Selbstbemessung) und Entrichtung der Abgabe kommt. Die Abgabenhinterziehung ist ein Erfolgs-, und zwar ein Verletzungsdelikt (VwGH 16.11.1984, 82/17/0040; ua).

Fest steht, dass aufgrund der wahrheitswidrigen Angaben des Beschwerdeführers die Pflichtbeiträge nach dem Tiroler Tourismusgesetz für die Jahre 2009 bis 2015 nicht in Höhe der tatsächlich erzielten Umsätze vorgeschrieben wurden, sie wurden

2009	um Euro	1.481,20
2010	um Euro	1.316,90
2011	um Euro	1.270,10
2012	um Euro	1.073,80
2013	um Euro	1.260,20
2014	um Euro	1.424,30
2015	um Euro	763,00
Gesamt	um Euro	8.589,50

zu niedrig festgesetzt.

Die Abgabenhinterziehung gilt gemäß § 7 Abs 2 lit a) Tiroler Abgabengesetz als bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, nicht oder verkürzt festgesetzt wurden.

Der (jährliche) Pflichtbeitrag gemäß dem Tiroler Tourismusgesetz wird, wie bereits ausgeführt, jährlich mit Bescheid gegenüber dem Abgabenschuldner festgesetzt. Wirksam wurden die jeweiligen Bescheide, mit welchen die jährlichen Pflichtbeiträge gegenüber dem Beschwerdeführer verkürzt festgesetzt wurden, mit Bekanntgabe, sohin Zustellung (§ 97 Abs 1 BAO) derselben gegenüber dem Beschwerdeführer, festgestellter Maßen sohin

der Bescheid vom 14.02.2011 (Festsetzung für 2009) mit 01.03.2011,

der Bescheid vom 26.02.2013 (Festsetzung für 2010) mit 26.03.2013,

der Bescheid vom 26.02.2013 (Festsetzung für 2011) mit 26.03.2013,

der Bescheid vom 19.11.2014 (Festsetzung für 2012) mit 25.11.2014,

der Bescheid vom 13.01.2016 (Festsetzung für 2013) mit 19.01.2016,

der Bescheid vom 05.01.2017 (Festsetzung für 2014) mit 09.01.2017, und

der Bescheid vom 29.11.2017 (Festsetzung für 2015) mit 04.12.2017.

Zum Zustellzeitpunkt der Festsetzungsbescheide für 2014 und 2015 ist auszuführen, dass die beiden Bescheide (wie auch die anderen) ohne Zustellnachweis versandt wurden.

Wurde die Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet, wird das Dokument gemäß § 26 Abs 1 ZustG zugestellt, indem es in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabereinrichtung (§ 17 Abs 2) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wird. Die Zustellung gilt gemäß § 26 Abs 2 ZustG als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung wird nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

Der Beschwerdeführer machte zum Zustellzeitpunkt der beiden Bescheide keine Angaben, bestritt aber auch nicht, die beiden Bescheide für 2014 und 2015 erhalten zu haben, weshalb ein Vorgehen iSd § 26 ZustG zur Feststellung des Zustellzeitpunktes geboten war.

Der Festsetzungsbescheid 2014 wurde am 05.01.2017 dem Zustellorgan übergeben, der Feststellungsbescheid 2015 am 30.11.2017, sodass die Zustellung am dritten Werktag, das war der 09.01.2017 und der 04.12.2017 bewirkt wurde.

Die strafbare Tätigkeit der Abgabenhinterziehung ist spätestens mit der Verkürzung der Abgabe abgeschlossen, der Erfolg ist damit eingetreten (VwGH 30.03.2006, 2004/15/0032). Der objektive Tatbestand der Abgabenhinterziehung wurde sohin für die Jahre 2009 bis 2015 jeweils mit Zustellung der Abgabenbescheide, mit welchen die Pflichtbeiträge verkürzt festgesetzt wurden, erfüllt.

In diesem Zusammenhang ist auszuführen, dass für das Verwaltungsstrafverfahren beim Zusammentreffen mehrerer Verwaltungsübertretungen, anders als im gerichtlichen Strafverfahren, nach § 22 Abs 2 erster Satz VStG das Kumulationsprinzip gilt. Danach ist grundsätzlich jede gesetzwidrige Einzelhandlung, durch die der Tatbestand verwirklicht wird, als Verwaltungsübertretung zu bestrafen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht beim fortgesetzten Delikt bzw beim Dauerdelikt (vgl etwa VwGH vom 24.09.2014, Ra 2014/03/0023, mwH; VwGH vom 03. 04. 2008, 2007/09/0183). Ein fortgesetztes Delikt liegt vor, wenn eine Reihe von rechtswidrigen Einzelhandlungen aufgrund der Gleichartigkeit der Begehungsform und der Ähnlichkeit der äußeren Begleitumstände im Rahmen eines noch erkennbaren zeitlichen Zusammenhangs sowie eines diesbezüglichen Gesamtkonzepts des Täters zu einer Einheit zusammentreten (VwGH vom 25.08.2010, 2010/03/0025; VwGH vom 29.01.2009, 2006/09/0202; VwGH vom 18.09.1996, 96/03/0076).

Ein sogenanntes "fortgesetztes Delikt" liegt vor, wenn eine Mehrheit von Handlungen, von denen jede den Tatbestand desselben Deliktes begründen, in einem Fortsetzungszusammenhang stehen (VwGH 25.06.1998, 96/15/0167). Für die Beurteilung, ob ein Fortsetzungszusammenhang besteht, ist nicht allein die Gleichartigkeit der Verübung und der gleiche Zweck der Handlungen maßgebend, sondern kommt es insbesondere auch darauf an, daß die einzelnen Akte sich nur als Teilhandlungen eines Gesamtkonzepts darstellen (Hinweis OGH 3.6.1975, 10 Os 45/75, SSt 46/26).

Entscheidend für das Vorliegen eines Fortsetzungszusammenhanges ist daher, daß die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen Willensentschluss getragen werden (VwGH 05.11.1991, 91/04/0150).

Die Abgabenhinterziehungen für die Jahre 2009 bis 2015 erfolgten mit Hilfe eines vom Beschwerdeführer penibel ausgearbeiteten Systems zur Manipulation und Verschleierung von abgabepflichtigen Umsätzen für die Jahre 2009 bis 2015, welches er in den Jahren 2009 bis 2015 angewendet hat, um nicht sämtliche erzielten Umsätze, welche Bemessungsgrundlage ua auch für die Festsetzung des Tourismusbeitrages darstellen, zu deklarieren. Die wahrheitswidrige Bekanntgabe der Umsätze für die Jahre 2009 bis 2015 erfolgte immer auf die gleiche Art und Weise, weshalb von einem einheitlichen Willensentschluss auszugehen ist.

Ein zeitlicher Zusammenhang auf einen auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Willensentschlusses ist nach Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.06.1998, 96/15/0167) bei Vorsatzdelikten möglich und hier zweifelsfrei gegeben, weshalb im gegenständlichen Fall ein fortgesetztes Delikt anzunehmen war.

Es liegt daher nur eine Übertretung der Abgabenhinterziehung hinsichtlich der hinterzogenen Pflichtbeiträge für die Jahre 2009 bis 2015 vor.

#### V.6. Zum Einwand der Verjährung:

Für Strafverfahren betreffend Landes- oder Gemeindeabgaben gelangt das Verwaltungsstrafgesetz (VStG) zur Anwendung, sohin sind auch die Bestimmungen zur Verfolgungs- und Strafbarkeitsverjährung zu beachten (§ 31 Abs 1 VStG). Gemäß § 31 Abs 1 VStG ist die Verfolgung einer Person unzulässig, wenn gegen sie binnen einer Frist von einem Jahr keine Verfolgungshandlung (§ 32 Abs 2) vorgenommen worden ist. Diese Frist ist von dem Zeitpunkt an zu berechnen, an dem die strafbare Tätigkeit abgeschlossen worden ist oder das strafbare Verhalten aufgehört hat; ist der zum Tatbestand gehörende Erfolg erst später eingetreten, so läuft die Frist erst von diesem Zeitpunkt an.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.06.1998, 96/15/0167) beginnt die Frist für die absolute Verjährung im Falle eines fortgesetzten Erfolgsdeliktes erst mit dem Eintritt des Erfolges des letzten Teilaktes (VwGH 29.01.1991, 89/14/0073; E 27.7.1994, 90/14/0099).

Somit ist gegenständlichenfalls der Erfolg der Abgabenhinterziehung mit der Festsetzung des letzten verkürzten Pflichtbeitrages für 2015 mit dem Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 29.11.2017, sohin mit 04.12.2017 (Zeitpunkt der Zustellung) eingetreten.

Mit diesem Zeitpunkt begann auch die einjährige Verfolgungsverjährungsfrist gemäß § 31 Abs 1 VStG. Daraus folgt, dass die einjährige Verfolgungsverjährungsfrist gemäß § 31 Abs 1 VStG mit Ablauf des 03.12.2018 geendet hat. Da die belangte Behörde im gegenständlichen Verwaltungsstrafverfahren erstmals eine Verfolgungshandlung mit der Aufforderung zur Rechtfertigung vom 25.02.2020 setzte, sohin außerhalb der einjährigen Verfolgungsverjährungsfrist, ist hinsichtlich der für den Zeitraum 01.01.2009 bis 31.12.2015 (Pflichtbeitrag für die Jahre 2009 bis 2015) bewirkten Abgabenhinterziehung bereits Verfolgungsverjährung eingetreten. Zudem ist mit 03.12.2020 Strafbarkeitsverjährung eingetreten. Das angefochtene Straferkenntnis war daher zu beheben und das Verwaltungsstrafverfahren gemäß § 45 Abs 1 Z 3 VStG einzustellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Ergänzend ist zum Vorbringen der Straffreiheit durch die erfolgte Selbstanzeige noch festzuhalten, dass gemäß § 254 Abs 1 FinStrG § 29 FinStrG für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts sinngemäß gilt.

Mit der FinStrG-Novelle 2010 wurde § 29 Abs 1 FinStrG dahingehend geändert, dass nunmehr Selbstanzeigen bei einem sachlich zuständigen Finanz- oder Zollamt einzubringen sind. Da gemäß § 254 Abs 1 diese Bestimmung auch für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts anzuwenden ist, soll durch die Einfügung des Wortes „sinngemäß“ klargestellt werden, dass Selbstanzeigen betreffend landesabgabenrechtliche Verfehlungen bei den sachlich zuständigen Landesabgabenbehörden einzubringen sind (1960 der Beilagen XXIV. GP - Regierungsvorlage - Vorblatt und Erläuterungen). Eine Selbstanzeige gegenüber dem zuständigen Finanzamt hätte daher keine strafbefreiende Wirkung für das gegenständliche Verwaltungsstrafverfahren bewirkt.

#### VI. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

#### Belehrung und Hinweise

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung, wenn das Landesverwaltungsgericht Tirol dies in seinem Spruch zugelassen hat, eine ordentliche, ansonsten eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Revision ist schriftlich innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung der Entscheidung beim Landesverwaltungsgericht Tirol einzubringen. Sie ist - abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, von einer Steuerberaterin bzw. einem Steuerberater oder einer Wirtschaftsprüferin bzw. einem Wirtschaftsprüfer abzufassen und einzubringen.

Beschwerdeführenden Parteien und den im Beschwerdeverfahren Beigetretenen steht weiters das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (Freyung 8, 1010 Wien) zu erheben. Die Beschwerde ist direkt beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden.

Die für eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder eine Revision zu entrichtende Eingabegebühr beträgt Euro 240,00.

Es besteht die Möglichkeit, für das Beschwerdeverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof und für das Revisionsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Verfahrenshilfe zu beantragen. Verfahrenshilfe ist zur Gänze oder zum Teil zu bewilligen, wenn die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts zu bestreiten bzw wenn die zur Führung des Verfahrens erforderlichen Mittel weder von der Partei noch von den an der Führung des Verfahrens wirtschaftlich Beteiligten aufgebracht werden können und die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint.

Für das Revisionsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist der Antrag auf Verfahrenshilfe innerhalb der oben angeführten Frist im Fall der Zulassung der ordentlichen Revision beim Landesverwaltungsgericht Tirol einzubringen. Im Fall der Nichtzulassung der ordentlichen Revision ist der Antrag auf Verfahrenshilfe beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen. Dabei ist im Antrag an den Verwaltungsgerichtshof, soweit dies dem Antragsteller zumutbar ist, kurz zu begründen, warum entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird.

Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof ist der Antrag auf Verfahrenshilfe innerhalb der oben angeführten Frist beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Zur Vorgangsweise für die elektronische Einbringung und zu weiteren Informationen wird auf die Website des Verfassungsgerichtshofes verwiesen.

Zudem besteht die Möglichkeit, auf die Revision beim Verwaltungsgerichtshof und die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof zu verzichten. Ein solcher Verzicht hat zur Folge, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof und eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht mehr erhoben werden können.

Landesverwaltungsgericht Tirol

Mag.a Kantner

(Richterin)

#### **Schlagworte**

Beseitigungs- und Wiederherstellungsauftrag;

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:LWVG:2021:LWVG.2020.29.2539.11

**Zuletzt aktualisiert am**

02.06.2021

**Quelle:** Landesverwaltungsgericht Tirol LVwg Tirol, <https://www.lvwg-tirol.gv.at>

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)