jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/9/4 91/13/0021

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 04.09.1992

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §289 Abs2;
FinStrG §115;
FinStrG §161 Abs2;
FinStrG §21 Abs1;
FinStrG §23 Abs1;
FinStrG §31 Abs1;
FinStrG §31 Abs5;
FinStrG §6 Abs2;
VStG §22 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde des F in W, vertreten durch Dr. S, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Wien, NÖ und Bgld als Finanzstrafbehörde II. Instanz, Berufungssenat I, vom 7.3.1990, GZ. GA 10-152/29/90, BS I - 31/88, betreffend Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung hinsichtlich Einkommensteuer 1976, Einkommensteuer 1977 und Einkommensteuer 1978, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid den Schuldspruch der fahrlässigen Abgabenverkürzung hinsichtlich Einkommensteuer 1976 und Einkommensteuer 1977 sowie weiters die Verhängung einer Geldstrafe und einer Ersatzfreiheitsstrafe betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.690,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war bis zum 30. Juni 1976 als Journalist bei einer österreichischen Tageszeitung unselbständig tätig gewesen. Nach einer Erläuterung zur Einkommensteuererklärung für 1976 habe er während dieser Zeit auch als selbständiger Journalist gearbeitet. Danach war der Beschwerdeführer als freier Mitarbeiter für den B-Verlag in H., Bundesrepublik Deutschland, tätig. Mit einem im Mai 1976 eingereichten Fragebogen gab er dem Finanzamt den Beginn seiner selbständigen Tätigkeit mit 1.3.1976 an. Aus verschiedenen vom Beschwerdeführer im Zuge eines Vorhalteverfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1976 vorgelegten Zusammenstellungen war ersichtlich, daß er außer für den B-Verlag auch für weitere in- und ausländische Presseagenturen tätig war.

Bei einer 1981 und 1982 vorgenommenen Betriebsprüfung über die Jahre 1976 bis 1980 wurde anhand der von den Auftraggebern im Rechtshilfeweg eingeholten Kontoauszüge festgestellt, daß der Beschwerdeführer wesentliche Teile seiner Einnahmen nicht erklärt hatte (1976 erklärt S 1,317.938,55, festgestellt S 2,227.288,--; 1977 erklärt S 1,191.378,73, festgestellt S 1,985.305,--). Da ein "Einnahmen-Ausgaben-Buch" für 1978 im Zeitpunkt der Prüfung nicht vorhanden war, wurde der Gewinn für dieses Jahr vom Prüfer anhand der vorhandenen Belege ermittelt (Gewinn für 1978 erklärt S 159.204,12, laut BP-Bericht S 788.003,--). Wie aus den vom Prüfer im Rechtshilfeweg eingeholten Abrechnungen ersichtlich war, ersuchte der Beschwerdeführer seine Auftraggeber, Honorare an ein bei einer Bank in München unterhaltenes Konto zu überweisen. In einer mit dem Beschwerdeführer am 1. Juli 1981 aufgenommenen Niederschrift gab dieser an, er habe seine Honorare in Deutschland in DM-Beträgen ausbezahlt bekommen. Die Beträge habe er in Wien in Schilling umgewechselt und auf einem Bankkonto als "Eigenerlag" eingelegt.

Gegen die nach der Betriebsprüfung - im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens - erlassenen Einkommensteuerbescheide 1976 bis 1978 wurde Berufung erhoben und darin begehrt, nicht belegbare Subhonorare an in osteuropäischen Ländern lebende Personen als zusätzliche Betriebsausgaben anzuerkennen (1976 S 287.000,--, 1977 S 334.950,-- und 1978 S 294.650,--). Mit Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 1983, GZ 6/1-1462/82, gab die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VII, dieser Berufung Folge.

In einer Eingabe vom 15. Juli 1986 wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers beantragt, das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1976 und 1977 wieder aufzunehmen. In dem Antrag wurde behauptet, daß die von Antje B., einer Angestellten des B-Verlages, dem ersuchten deutschen Finanzamt übermittelte Aufstellung über die an den Beschwerdeführer ausbezahlten Erlöse hinsichtlich einer Position unrichtig sei.

Das Finanzamt erstattete am 5. Oktober 1984 gegen den Beschwerdeführer die Anzeige bei der Staatsanwaltschaft W. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG. Im gerichtlichen Verfahren bestritt der Beschwerdeführer unter anderem sein vorsätzliches Handeln. In bezug auf die festgestellten Erlösverkürzungen wandte sich der Beschwerdeführer gegen den Schuldvorwurf (allein) mit der Behauptung, die ihm vom B-Verlag gewährte Entschädigung für die Abfertigung (die dem Beschwerdeführer gegenüber seinem vormaligen Arbeitgeber ansonsten zugestanden wäre) sei ihm mit der Versicherung übergeben worden (1976 DM 94.600,--, 1977 DM 11.700,--), er brauche sich "um die Frage der Steuer nicht kümmern". Das werde alles von Deutschland aus erledigt.

Nach einem entsprechenden Beweisantrag in der beim Landesgericht für Strafsachen in W. durchgeführten Hauptverhandlung wurde Dr. H., seinerzeit Vertreter des B-Verlages, vom Vorsitzenden des Schöffensenates fernmündlich befragt. Dr. H. gab dabei an, er habe mit dem Beschwerdeführer über die Abfertigung gesprochen, er könne sich vorstellen, daß der Beschwerdeführer verstehen konnte, sämtliche Steuern würden vom B-Verlag bezahlt.

Der Beschwerdeführer wurde mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen W. vom 21. März 1986, 6c Vr 11603/84, von der wegen § 33 FinStrG erhobenen Anklage gemäß § 214 FinStrG freigesprochen. Begründet wurde das Urteil damit, daß Vorsatz hinsichtlich einer S 500.000,-- übersteigenden Abgabenverkürzung nicht nachgewiesen werden konnte.

Bei der in weiterer Folge vor dem Spruchsenat des Finanzamtes für den 1. Bezirk durchgeführten mündlichen Verhandlung gab der Betriebsprüfer als Zeuge an, im Zuge des Verfahrens über den Wiederaufnahmsantrag sei durch weitere Erhebungen bei der D-Bank in München festgestellt worden, daß sämtliche in der Aufstellung des B-Verlages angeführten Beträge - mit Ausnahme eines Betrages von 100 DM - auf dem Konto des Beschwerdeführers eingelangt waren.

Mit Erkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde der Beschwerdeführer der fahrlässigen Abgabenverkürzung im Sinne des § 34 Abs. 1 FinStrG, und zwar der Verkürzung von Einkommensteuer für 1976 von S

353.054,--, für 1977 von S 229.954,-- und für 1978 von S 159.602,--, für schuldig erkannt. Es wurde über ihn eine Geldstrafe in Höhe von S 150.000.--, im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 50 Tagen, verhängt.

In der Berufung gegen dieses Erkenntnis wurde die Einstellung des Finanzstrafverfahrens beantragt. Unter anderem wurde unter Bezugnahme auf die Aufstellung des B-Verlages, in der in den Streitjahren jeweils eine Position "Spesenersatz" aufschien, geltend gemacht, der Beschwerdeführer habe dem B-Verlag "alle seine Belege" übergeben. "Spesenausgang und Spesenersatz" seien "Durchgangsposten" gewesen. Beantragt wurden die Einvernahme des Dr. Georg R., Rechtsanwalt in M, sowie der Antje B. zum Beweis dafür, daß der Beschwerdeführer die Spesenbelege abgegeben und den Gegenwert refundiert bekommen habe.

Die im Rechtshilfeweg vom Finanzamt für Prüfungsdienste in H. vernommene Antje B. gab am 28. März 1989 an, sie könne zum Beweisthema nichts aussagen, weil die Buchungsunterlagen nicht mehr zur Verfügung stünden.

Dr. Georg R., seinerzeit Rechtsberater des B-Verlages, gab bei seiner Vernehmung vor dem Finanzamt M. IV am 10. Mai 1988 an, er könne aus eigenem Wissen nichts bekunden, da er über Zahlungsvorgänge gegenüber dem Beschwerdeführer nicht informiert sei. Ihm sei allerdings bekannt, daß Zahlungsvorgänge über die zentrale Honorarabteilung liefen, deren Leiterin Antje B. sei.

Auf entsprechende Aufforderung bekräftigte Dr. Georg R. mit Schreiben vom 19. September 1989 gegenüber dem Finanzamt M. IV neuerlich, daß er über Zahlungsvorgänge nichts aussagen könne.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragte der Verteidiger, unter anderem Antje B. vor dem Berufungssenat zu vernehmen. Zu dem Faktum des "Spesenersatzes" wurde vom Verteidiger angegeben, es habe sich um Reisespesen gehandelt, die im Auftrag des B-Verlages aufgelaufen seien.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde der Berufung insoferne Folge gegeben, als die Geldstrafe auf S 100.000,-- und die Ersatzfreiheitsstrafe auf 30 Tage herabgesetzt wurden; ansonsten wurde die Berufung abgewiesen. In der Begründung der Berufungsentscheidung ging die belangte Behörde auf die Höhe der verkürzten Abgaben inhaltlich ein. Zu dem Einwand, der Beschwerdeführer habe die Spesen vom B-Verlag zwar ersetzt erhalten, aber die entsprechenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht, wurde ausgeführt, die beantragten Beweisaufnahmen seien durchgeführt worden, hätten aber kein zu seinen Gunsten verwertbares Ergebnis erbracht. Das Vorbringen des Beschwerdeführers stehe in unvereinbarem Widerspruch zu den Reisetätigkeiten des Beschwerdeführers. Es könne daher keine stichhaltigen Bedenken gegen die Richtigkeit der Bemessung der Abgabenschuld im Abgabenverfahren wecken.

Gegen die Berufungsentscheidung der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz wurde Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. Mit Beschluß vom 26. November 1990, B 827/90, wurde die Behandlung der Beschwerde vom Verfassungsgerichtshof abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof werden Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Berufungsentscheidung sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. VERJÄHRUNG

Die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Nach Abs. 5 dieser Gesetzesstelle erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, zehn Jahre verstrichen sind.

Der Beschwerdeführer weist in diesem Zusammenhang richtigerweise darauf hin, daß die Verjährungsfrist im Sinne des dritten Satzes des § 31 Abs. 1 FinStrG mit der Zustellung der - ursprünglichen, also unrichtigen - Einkommensteuerbescheide begonnen hat (Einkommensteuer 1976 24.11.1978, Einkommensteuer 1977 15.1.1980, Einkommensteuer 1978 nach dem 23.7.1980). Unter Hinweis auf die Rechtsprechung in der Bundesrepublik Deutschland wird vom Beschwerdeführer ein Fortsetzungszusammenhang "für Steuerhinterziehung" bestritten. Mit diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer im Ergebnis im Recht: Für die Beurteilung, ob ein

Fortsetzungszusammenhang besteht, ist nicht allein die Gleichartigkeit der Verübung und der gleiche Zweck der Handlungen maßgebend, sondern es kommt insbesondere auch darauf an, daß die einzelnen Akte sich nur als Teilhandlungen eines Gesamtkonzepts darstellen (vgl. OGH vom 3. Juni 1975, 10 Os 45/75, SSt 46/26). Entscheidend ist also, daß die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen Willensentschluß getragen werden (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. November 1991, 91/04/0150). Die Annahme eines solchen einheitlichen, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Willensentschlusses ist aber bei einem Fahrlässigkeitsdelikt begrifflich ausgeschlossen (vgl. die Entscheidung des OGH vom 12. Jänner 1977, 10 Os 127/76, SSt 48/1; Pallin im Wiener Kommentar, Vorbemerkungen zu § 28, Rz 26). Hinsichtlich der dem Beschwerdeführer zur Last gelegten fahrlässigen Verkürzungen von Einkommensteuer der Jahre 1976, 1977 und 1978 war somit ein Fortsetzungszusammenhang ausgeschlossen, sodaß die Beurteilung der Verjährung im Sinne des § 31 Abs. 5 FinStrG ("absolute Verjährung") für jedes dieser Delikte gesondert zu betrachten ist. Somit konnte im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob überhaupt ein Fortsetzungszusammenhang zwischen mehreren Delikten den Ablauf der Verjährungsfrist nach § 31 Abs. 5 FinStrG hindert (vgl. dazu die Entscheidung des OGH vom 23. Jänner 1992, 12 Os 35/91).

Wie vom Beschwerdeführer zutreffend dargestellt wurde, ist die Frist des § 31 Abs. 5 FinStrG hinsichtlich der Verkürzung von Einkommensteuer 1976 und 1977 vor der Zustellung der angefochtenen Entscheidung am 29. Mai 1990 abgelaufen. Das Erlöschen der Strafbarkeit wegen des Ablaufes dieser Frist ist von der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz auch bei Fristablauf während des Rechtsmittelverfahrens jedenfalls wahrzunehmen. Dabei ist es nicht von Bedeutung, daß die Rechtsmittelbehörde - wie hier - den Schuldausspruch nur zu bestätigen hatte (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1991, 89/14/0073).

Soweit die belangte Behörde somit im angefochtenen Bescheid die Berufung betreffend Verkürzung von Einkommensteuer 1976 und 1977 abgewiesen hat - was so zu werten ist, als ob die Rechtsmittelbehörde einen mit dem erstinstanzlichen Bescheid übereinstimmenden neuen Bescheid erlassen hätte (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. Oktober 1981, B 420/78) -, hat sie somit den angefochtenen Bescheid mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG belastet.

Damit erübrigt es sich, auf das weitere, die Verkürzung der Einkommensteuer für die Jahre 1976 und 1977 betreffende Beschwerdevorbringen - insbesondere im Zusammenhang mit den aufgestellten Behauptungen über eine Doppelerfassung der Entschädigung für den entgangenen Abfertigungsanspruch und über den Irrtum bezüglich der Versteuerung dieser Entschädigung - einzugehen.

2. VERKÜRZUNG VON EINKOMMENSTEUER 1978

Der Beschwerdeführer wendet zunächst ein, er habe das Ergebnis des Abgabenbemessungsverfahrens bestritten; überdies habe er einen Wiederaufnahmsantrag eingebracht, über den bisher nicht entschieden worden sei. Diese Einwendungen gehen in mehrfacher Hinsicht ins Leere: Einerseits verweist der Beschwerdeführer selbst darauf, daß eine Bindung der Finanzstrafbehörde an (rechtskräftige) Abgabenbescheide nicht besteht (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. September 1989, 88/15/0075). Andererseits wurde seiner Berufung gegen die Abgabenbescheide vollinhaltlich stattgegeben, wobei die Finanzstrafbehörden bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages von der in der Berufungsentscheidung festgesetzten Abgabe ausgegangen sind. Ein Antrag um Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens - der vom Beschwerdeführer eingebrachte Antrag betrifft erkennbar nur Einkommensteuer 1976 und 1977 - kann die Entscheidung der Finanzstrafbehörde schon im Hinblick auf § 165 Abs. 1 lit. d FinStrG nicht hindern.

Hinsichtlich der Ermittlung der Einkommensteuer 1978 und damit des verkürzten Abgabenbetrages wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten, daß er die vom B-Verlag gegenüber dem im Rechtshilfeweg ersuchten deutschen Finanzamt in einer Aufstellung ausgewiesenen Beträge auf seinem bei einer deutschen Bank unterhaltenen Bankkonto erhalten und von dort in Barbeträgen ins Inland verbracht hat; vielmehr wird von ihm lediglich vorgebracht, der in dieser Aufstellung enthaltenen Position "Spesenerstattung" seien bisher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigte Aufwendungen gleicher Höhe gegenübergestanden.

Die belangte Behörde hat in der angefochtenen Berufungsentscheidung ausführlich dargelegt, daß sie auf Grund der aufgenommenen Beweise zu der Auffassung gelangt ist, daß dieses Vorbringen unzutreffend ist. Insoweit obliegt es dem Verwaltungsgerichtshof lediglich zu prüfen, ob dieses Ergebnis der von der belangten Behörde vorgenommenen

Beweiswürdigung insbesondere mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht und die Sachverhaltsannahmen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1991, 91/14/0130).

Zutreffend hat die belangte Behörde dabei auf die aktenkundigen Reisetätigkeiten des Beschwerdeführers verwiesen. In den Akten (Arbeitsbogen des Betriebsprüfers) sind zahlreiche Beispiele für die vom Beschwerdeführer beim B-Verlag geltend gemachten Spesenabrechnungen enthalten. In diesen Abrechnungen, die einen Anweisungsvermerk des B-Verlages aufweisen, sind jeweils die Kosten eines "Flugtickets" sowie - offenkundig pauschalierte - Übernachtungs- und Tagessätze geltend gemacht worden. Neben dem Betrag der Flugkosten ist jeweils ein handschriftlicher Vermerk "ohne Beleg" oder - offenbar abgekürzt - "oB" angebracht. Andererseits sind in den gleichfalls in den Akten erliegenden Aufzeichnungen des Beschwerdeführers die Aufwendungen für Fahrten zu den Redaktionskonferenzen in M., denen die genannten Spesenabrechnungen zugrunde lagen, sehr wohl enthalten. Wenn somit die belangte Behörde dem (erst nach Abschluß der Betriebsprüfung erhobenen) Vorbringen, der Beschwerdeführer habe jeweils Belege für die Erlangung von "Spesenerstattungen" vorgelegt, keine Bedeutung für die Höhe des verkürzten Abgabenbetrages beigemessen hat, so kann ihr nicht entgegengetreten werden, weil es sich bei diesem - auch in der Beschwerde wiederholten - Vorbringen dem Inhalt der Akten zufolge um eine wahrheitswidrige Darstellung des Beschwerdeführers gehandelt hat.

Bei dieser Sachlage war die belangte Behörde auch keineswegs gehalten, dem Antrag um eine neuerliche Befragung der Antje B. Folge zu leisten. Einerseits war die Aussage der Zeugin, aus der hervorging, daß sie nach so langer Zeit zur Wahrheitsfindung nichts mehr beitragen konnte, nicht weiter ergänzungsfähig. Andererseits ist es entgegen dem Beschwerdevorbringen unrichtig, daß der Punkt "Spesenerstattung" nur von Antje B. aufgeklärt werden konnte. Vielmehr war die Abwicklung hinsichtlich der Spesenabrechnung durch die vom Prüfer teilweise im Rechtshilfeweg beschafften Beweismittel wie oben ausgeführt eindeutig nachvollziehbar.

Soweit somit im angefochtenen Bescheid der Schuldspruch betreffend das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung in bezug auf Einkommensteuer 1978 bestätigt worden ist, erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

Soweit schließlich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - im Ergebnis im Hinblick auf § 21 Abs. 1 FinStrG richtigerweise - die drei (selbständigen) Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung mit einer einzigen Geldstrafe geahndet hat, wird dadurch, daß der Schuldspruch betreffend die Verkürzung von Einkommensteuer 1976 und 1977 mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet ist, auch die Rechtswidrigkeit des Strafausspruches bewirkt. Zur Klarstellung wird bemerkt, daß im Bereich des Finanzstrafrechtes eine Teilrechtskraft hinsichtlich des Ausspruches von Schuld einerseits und Strafe andererseits rechtlich möglich ist (vgl. z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 1985, 84/14/0071, mit weiterem Hinweis).

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991. Für eine Zuerkennung eines Ersatzes der Stempelgebühren für die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof besteht jedoch keine Rechtsgrundlage. Der Ersatz der Beilagengebühren beschränkt sich auf die Beilagen, die der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung dienen (das ist im Beschwerdefall die der Beschwerde angeschlossene Berufungsentscheidung).

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1991130021.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at