

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/4/22 86/14/0200

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.04.1992

## Index

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

## Norm

AVG §45 Abs2;  
BAO §167 Abs2;  
FinStrG §34 Abs3;  
FinStrG §98 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für OÖ (Berufungssenat I) als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 1. 12. 1986, Zl. 1032/19-2/B-1986, betreffend fahrlässige Abgabenverkürzung (Mitbeteiligter: Dr. J in S, vertreten durch Dr. K, Rechtsanwalt in S), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Mitbeteiligten zu Handen des oben genannten Rechtsanwaltes Aufwendungen in der Höhe von S 11.370,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Mitbeteiligte ist beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Er hat in dieser Funktion für Frau K-G und Frau K die Abgabenerklärungen verfaßt und unterschrieben. Bei beiden Klienten fanden Betriebsprüfungen statt, und zwar deshalb, weil der Abgabenbehörde folgendes, einen anderen Abgabepflichtigen betreffendes Schreiben des Mitbeteiligten zur Kenntnis gelangt war:

"Sehr geehrter Herr R,

wie Sie aus der Anlage ersehen können, hat das Finanzamt gebeten, die ausbezahlten Subprovisionen aufzugliedern, außerdem eine Gliederung der Reisespesen vorzunehmen. Die Gliederung der Reisespesen kann ich vornehmen. Für die Subprovisionen wollen Sie bitte irgendwelche Personen bekanntgeben. Eine Steuerpflicht entsteht bei diesen Personen nicht. Die Provisionen sind außerdem unter S 10.000,--. Die Subprovisionen und die Reisespesen habe ich deswegen angenommen, um eine Steuerpflicht bei Ihnen zu vermeiden. ..."

Die oben erwähnten Betriebsprüfungen brachten unter anderem folgendes Ergebnis:

Frau K-G hatte in den Jahren 1977 bis 1979 ein Friseurgeschäft betrieben. Zur Wahrung ihrer steuerlichen Interessen hatte sie dem Mitbeteiligten alle geschäftlichen Unterlagen übergeben, auf deren Grundlage er die Steuererklärungen erstellte. Kopien der Erklärungen hatte der Mitbeteiligte jeweils Frau K-G zur Überprüfung auf deren Richtigkeit übersendet, um vor der Abgabe beim Finanzamt etwaige Berichtigungen vornehmen zu können. Die örtlichen Verhältnisse waren dem Mitbeteiligten nicht bekannt. Er war erstmals bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1977 bis 1979 im Geschäft der K-G anwesend. Im inkriminierten Zeitraum wurden AfA + Betriebskosten für das den Geschäftsbetrieb beherbergende Haus trotz teilweiser privater Nutzung zu 100 % von Frau K-G als Betriebsausgaben abgesetzt. Dadurch wurde eine Abgabenverkürzung von S 39.342,-- bewirkt.

Bei den für Frau K erstellten Steuererklärungen - für den Zeitraum 1977 bis 1980 - wurden unzulässigerweise Sonderausgaben (Lebensversicherungsprämien und Beträge für Wohnraumbeschaffung) abgezogen, was eine Abgabenverkürzung von S 8.594,-- zur Folge hatte.

Mit dem Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde der Mitbeteiligte der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 in Verbindung mit § 11 FinStrG schuldig erkannt und zu einer Geldstrafe von S 15.000,-- (Ersatzfreiheitsstrafe von sieben Tagen) verurteilt. In der Begründung wurde im wesentlichen ausgeführt, daß der Mitbeteiligte als Steuerberater verpflichtet sei, Privatanteile von Aufwendungen zu berücksichtigen. Er habe sich diesbezüglich bei seinen Klienten zu erkundigen und nicht "ungeschaut die Aufzeichnungen einfach zugrunde zu legen". Daß sich der Mitbeteiligte nicht mit seiner Klientin hinsichtlich der Richtigkeit der Abschreibungen in Verbindung gesetzt habe, sei als grobe Fahrlässigkeit zu bezeichnen. Ein Steuerberater dürfe in die Abgabenerklärungen nicht Annahmen, sondern nur Tatsachen aufnehmen. Die Übersendung einer Kopie der Abgabenerklärung an den Klienten zwecks Überprüfung der Richtigkeit genüge nicht. Vielmehr müsse zumindest telefonisch ein persönliches Gespräch zwischen Steuerberater und Mandanten über die Richtigkeit der vorgelegten Abgabenerklärung stattfinden. Die Nichtbeachtung der persönlichen Kontaktaufnahme sei im gegenständlichen Fall als auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung seiner Sorgfaltspflicht anzusehen.

Gegen dieses Erkenntnis erhoben sowohl der Amtsbeauftragte als auch der Mitbeteiligte Berufung.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Mitbeteiligten mit dem angefochtenen Bescheid statt und stellte das Verfahren gemäß § 136 (§ 157) FinStrG ein. Es bestünden keine ausreichenden Hinweise für ein vorsätzliches Verhalten des Mitbeteiligten. Der Vorwurf der Fahrlässigkeit setze gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG bei Wirtschaftstreuhändern schweres Verschulden voraus. Dieses liege nur dann vor, wenn dem Täter eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit anzulasten und ihm der Eintritt des schädigenden Erfolges als wahrscheinlich vorhersehbar sei. Der Mitbeteiligte habe zwar seine objektiven Sorgfaltspflichten verletzt, die Grenzen zum schweren Verschulden seien jedoch nicht überschritten worden. Der Mitbeteiligte habe bereits 1972 die steuerliche Vertretung von Frau K-G und Frau K übernommen. Auf Grund der mehrjährigen Zusammenarbeit bis zur inkriminierten Tatzeit ab 1977 könne ein gewisses Vertrauensverhältnis angenommen werden, sodaß das Vertrauen des Mitbeteiligten nicht unberechtigt gewesen sei, die genannten Klienten würden ihm sämtliche Unterlagen vorlegen. Im Fall der Frau K-G seien die betreffenden Aufwendungen nicht erst im gegenständlichen Zeitraum, sondern bereits in den vorangegangenen Jahren geltend gemacht worden. Eine Beanstandung durch das Finanzamt sei diesbezüglich nicht erfolgt. Wenn nun der Mitbeteiligte im Vertrauen auf die Vollständigkeit der Angaben seiner Klientin und in Anlehnung an die bisher abgegebenen Steuererklärungen ohne gezielte Rückfragen die entsprechenden Betriebsausgaben geltend gemacht habe, so sei zwar eine für einen Steuerberater pflichtwidrige Sorgfaltswidrigkeit verwirklicht, schweres Verschulden liege jedoch nicht vor. Dies umso weniger, wenn man bedenke, daß Mitarbeiter zur Vorarbeit herangezogen worden seien. Auch der Umstand, daß die Zustellanschrift von Frau K-G mit der Anschrift des Geschäftslokales übereingestimmt habe (Indiz für die Privatznutzung des Betriebsgebäudes), führe zu keiner anderen Beurteilung.

Bei den unzulässigerweise geltend gemachten Sonderausgaben der Frau K sei "von bloßen Irrtümern der Kanzlei beim Einsetzen dieser Sonderausgaben in die Abgabenerklärung" auszugehen. Entsprechende Beträge seien in den vorangegangenen Jahren geltend gemacht und anerkannt worden. Eine irrtümliche Übernahme durch die Kanzlei "auch auf die Folgejahre" stelle mangels entsprechender Überprüfung durch den Mitbeteiligten zwar eine Nachlässigkeit dar, ein schweres Verschulden werde aber auch hier nicht begründet.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Mitbeteiligte beantragt in seiner Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 34 Abs. 3 FinStrG sieht vor, daß die Strafbarkeit von Wirtschaftstreuhändern in Ausübung ihres Berufes wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nur bei schwerem Verschulden gegeben ist. Nach der hg. Rechtsprechung (z.B. Erkenntnis vom 20. September 1983, 82/14/0159) ist der Begriff des schweren Verschuldens mit dem zivilrechtlichen Begriff der groben Fahrlässigkeit gleichzusetzen. Diese liegt vor, wenn das unterlaufene Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere und Häufigkeit nur bei besonders nachlässigen und leichtsinnigen Menschen vorkommen kann und nach den Umständen die Vermutung des bösen Vorsatzes nahe liegt. Bei schwerem Verschulden fällt dem Täter eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last und der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges war ihm als wahrscheinlich - nicht etwa bloß als entfernt möglich - vorhersehbar. Schweres Verschulden liegt demnach nicht schon vor, wenn das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird; das Verhalten des Täters muß vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen.

Bei Frau K-G sind Betriebsausgaben, vornehmlich AfA und Betriebskosten für nicht betrieblich genutzte Gebäudeteile, zu Unrecht abgesetzt worden. Daß der Mitbeteiligte die Angaben seiner Klientin ungeprüft den Abgabenerklärungen zugrunde gelegt hat, begründet keine auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung der Sorgfaltspflichten. Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend ausführt, begründet das Vertrauen des Mitbeteiligten auf die Vollständigkeit der Angaben der von ihm Jahre hindurch vertretenen Steuerpflichtigen in Anlehnung an die bisher vom Finanzamt unbeanstandet gebliebenen Steuererklärungen kein schweres Verschulden. Das Argument des Präsidenten, der Mitbeteiligte hätte aus der Art der Aufwendungen erkennen müssen, daß es sich typischerweise um gemischte Aufwendungen handle, ist nicht stichhaltig. Es ist nicht ersichtlich, warum Aufwendungen für ein Betriebsgebäude sowie für Strom und Telefon typischerweise teils privat, teils betrieblich veranlaßt sein sollen. Selbst wenn davon auszugehen wäre, daß dem Mitbeteiligten aus den Steuererklärungen der Frau K-G bekannt sein mußte, daß die Anschrift ihres Betriebes mit jener ihrer Wohnung ident war - ein Umstand, der gleichermaßen dem Finanzamt bekannt war, ohne die vom beschwerdeführenden Präsidenten vermißten Denkprozesse betreffend notwendige Privatanteile an Aufwendungen auszulösen -, wäre damit noch nicht deutlich erkennbar, daß die im Rechenwerk der Frau K-G verbuchten und vom Mitbeteiligten übernommenen Gebäudeaufwendungen nicht bereits vor ihrer Verbuchung um Privatanteile gekürzt wurden (die laufende Buchführung wurde unbestritten nicht vom Mitbeteiligten wahrgenommen).

Der weiters geltend gemachte Beschwerdegrund, die Offenlegungspflicht nach § 119 Abs. 1 BAO werde nicht dadurch aufgehoben, daß den Angaben des Steuerpflichtigen in vorangegangenen Zeiträumen von der Abgabenbehörde ohne weiteres Verfahren geglaubt worden sei, trifft nicht den Kern des rechtlichen Problems. Denn maßgeblich ist nicht die Frage, ob, sondern wie gegen § 119 BAO verstößen wurde. Als fahrlässig hat auch die belangte Behörde das Verhalten des Mitbeteiligten bezeichnet. Unter finanzstrafrechtlicher Sanktion steht jedoch gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG bei Wirtschaftstreuhändern nur grob fahrlässiges Verhalten. Daß die belangte Behörde eine solche dem Mitbeteiligten nicht deshalb zur Last gelegt hat, weil er eine gebotene Überprüfung der Angaben seiner Klienten nicht vorgenommen hat, vermag der Gerichtshof nicht als rechtswidrig zu erkennen, zumal die Unrichtigkeit der betreffenden Angaben - wie bereits gesagt - nicht offenkundig sein mußte.

Im Fall der Frau K wurden zu Unrecht Sonderausgaben (Lebensversicherungsprämien sowie Aufwendungen für die Wohnraumbeschaffung) geltend gemacht. Es hat zwar weder eine Personenversicherung bestanden noch wurde der Auftrag gegeben, Versicherungsbeiträge in den Steuererklärungen geltend zu machen; für die Jahre 1975 und 1976 wurden jedoch Sonderausgaben von S 10.000,- für Wohnraumbeschaffung in der unrichtigen Zeile des Erklärungsformulars als Sonderausgaben für Lebensversicherungen ausgewiesen und vom Finanzamt berücksichtigt.

Die irrtümliche Übernahme dieser Beträge in den Folgejahren durch die Kanzlei des Mitbeteiligten ist zwar nach Auffassung der belangten Behörde mangels ausreichender Kontrolle als ein vorwerfbares Verhalten seitens des Mitbeteiligten anzusehen, ein schweres Verschulden werde dadurch jedoch nicht begründet.

Gleiches gelte hinsichtlich der zu Unrecht geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung durch

Angestellte des Mitbeteiligten. Derartige Sonderausgaben seien tatsächlich in Form von Darlehensrückzahlungen im Ausmaß von S 20.000,-- angefallen. Sie seien allerdings bereits vom Ehegatten der Frau K im Lohnsteuerverfahren zur Gänze berücksichtigt worden. Die (nochmalige) Geltendmachung der Hälfte der Beträge als Sonderausgaben der Frau K sei vermutlich auf einen Irrtum zurückzuführen, "dessen Zustandekommen bzw. dessen Informationsgrundlagen für die Kanzlei" des Mitbeteiligten nicht mehr in einer für zweifelsfreie Feststellungen erforderlichen Weise erhoben werden könne.

Der beschwerdeführende Präsident rügt, daß der Sachverhalt insoweit in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen worden sei, als die belangte Behörde keine Feststellungen darüber getroffen habe, daß der Mitbeteiligte bei einer Schlußbesprechung im Jahr 1977 betreffend eine Betriebsprüfung bei Frau K anwesend gewesen sei. Gegenstand dieser Betriebsprüfung seien auch die Sonderausgaben der Vorjahre gewesen, sodaß der Mitbeteiligte deren Art habe kennen müssen.

Abgesehen davon, daß dem erwähnten Betriebsprüfungsbericht nicht entnommen werden kann, es wäre damals die Art der Sonderausgaben zur Diskussion gestellt worden, hat die belangte Behörde ihrer Entscheidung als entscheidungsrelevanten Sachverhalt zugrunde gelegt, daß der Irrtum betreffend die Geltendmachung von Lebensversicherungsprämien als Sonderausgaben der KANZLEI, also Angestellten des Mitbeteiligten, durch Übernahme der betreffenden Angaben aus Vorjahren unterlaufen ist. Die Annahme eines solchen Irrtums durch die belangte Behörde stellt einen Akt der freien Beweiswürdigung dar, der vom Gerichtshof nur hinsichtlich seiner Schlüssigkeit zu überprüfen ist. Aus dieser Sicht ist die Annahme eines gegen schweres Verschulden sprechenden Irrtums durch die belangte Behörde jedoch unbedenklich. Sollte der beschwerdeführende Präsident aber die Überwachungspflicht des Mitbeteiligten im Auge haben und aus diesem Grund dessen Wissensstand betreffend Sonderausgaben der Frau K für maßgebend erachten, dann ist ihm entgegenzuhalten, daß es nicht als schweres Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG angesehen werden kann, wenn ein Wirtschaftstreuhänder, der eine Vielzahl von Klienten vertritt, nicht jedes Betriebsprüfungsergebnis detailliert bis hin zur Art der berücksichtigten Sonderausgaben in der Weise evident hält, daß ihm bei der Überprüfung von Abgabenerklärungen für spätere Zeiträume die Übernahme unrichtiger Daten aus Vorjahren durch seine Mitarbeiter auffallen muß.

Der Präsident erblickt weiters einen "schweren Sorgfaltsverstoß" darin, daß die Sonderausgaben ohne Rücksprache mit der Abgabepflichtigen angesetzt worden seien. Nun trifft es zwar zu, daß die unüberprüfte Unterfertigung und Einbringung der Steuererklärung beim Finanzamt ein fahrlässiges Verhalten des Mitbeteiligten darstellt, die Grenze zum schweren Verschulden wird jedoch nicht überschritten, zumal die belangte Behörde, wie bereits erwähnt, unbedenklich zu der Annahme gelangt ist, daß die Übernahme von Angaben betreffend Sonderausgaben aus den Vorjahren irrtümlich erfolgte.

Die belangte Behörde hat auch die Geltendmachung von Aufwendungen für die Wohnraumschaffung als Sonderausgaben auf einen Irrtum zurückgeführt, dessen Zustandekommen nicht mehr zweifelsfrei erhoben werden könne. Sie verweist in diesem Zusammenhang auf den Umstand, daß tatsächlich derartige Sonderausgaben angefallen waren, die aber bereits der Ehegatte der Frau K geltend gemacht hatte.

Der Präsident bezeichnet diese Feststellung der belangten Behörde als aktenwidrig, weil unberücksichtigt geblieben sei, daß in den betreffenden Beträgen Zinsenzahlungen enthalten waren. Diese seien nach der damaligen Rechtslage nicht als Sonderausgaben abzugängig gewesen.

Der Gerichtshof kann nicht finden, daß die unrichtige Übernahme der genannten Aufwendungen aus Vorjahren nicht ebenfalls auf einem für den Beschwerdefall schweres Verschulden ausschließenden Irrtum beruhen könnte. Nimmt doch der Präsident selbst auf die Betriebsprüfung aus dem Jahr 1977 bezug, bei der solche Sonderausgaben (offensichtlich zu Recht) in den Vorjahren Berücksichtigung gefunden haben.

Schließlich stellt es auch keine "vorweggenommene Beweiswürdigung" dar, wenn die belangte Behörde ausführt, das Zustandekommen des von ihr angenommenen Irrtums könne nicht mehr durch zweifelsfreie Feststellungen erhoben werden. Die belangte Behörde hat damit lediglich zum Ausdruck gebracht, daß sich das ZUSTANDEKOMMEN des von ihr angenommenen Irrtums nicht mehr eindeutig feststellen lasse. Die Irrtumsannahme selbst schien ihr unbedenklich. Ein entsprechender Beweisantrag ist nicht gestellt worden. Zu einer amtsweigigen Einvernahme des K bestand keine Veranlassung, weil ein ausreichendes Wissen des K über die entscheidungswesentlichen Fragen nach der Aktenlage nicht hinreichend angezeigt war.

Schließlich sieht sich der Gerichtshof noch zu folgender Feststellung veranlaßt:

Die belangte Behörde hat keinen Zusammenhang zwischen der dem Mitbeteiligten zur Last gelegten Tat und seinem an Herrn R gerichteten Schreiben betreffend Namhaftmachung von Subprobisionsempfängern hergestellt. Auch der Gerichtshof vertritt die Ansicht, daß ein allenfalls als Beteiligung an einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung zu wertendes Verhalten eines Wirtschaftstreuhänders nicht den Schluß rechtfertigt, der Wirtschaftstreuhänder lege in allen Abgabenangelegenheiten, in denen er als Vertreter aufscheint, ein gleichartiges Verhalten an den Tag.

Da dem angefochtenen Bescheid sowohl in inhaltlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht keine Rechtswidrigkeit angelastet werden kann, ist die gegenständliche Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. Nr. 104/1991.

**Schlagworte**

Beweiswürdigung antizipative vorweggenommene

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1986140200.X00

**Im RIS seit**

22.04.1992

**Zuletzt aktualisiert am**

17.02.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

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